

## Übertragung von Fruchtgenuss- und Nutzungsrechten auf eine Privatstiftung unter der Bedingung, dass der Stifter von ihm eingeräumten Optionsrechten keinen Gebrauch macht; Zeitpunkt des Vorliegens einer Zuwendung und des Entstehens der Steuerschuld gemäß § 3 Abs 1 Z 3 Erbschaftssteuergesetz.

1. Gemäß § 7 Abs 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) wird die Privatstiftung durch eine Stiftungserklärung errichtet. Sie entsteht mit Eintragung in das Firmenbuch. Mit Errichtung der Privatstiftung unter Lebenden entsteht eine Vorstiftung. Diese ist jedoch keine juristische Person, sondern ein Rechtsträger *sui generis*, auf den die Bestimmungen des PSG soweit möglich Anwendung finden. Die Vorstiftung ist rechtsfähig und parteifähig, wird vom Stiftungsvorstand vertreten und endet insbesondere mit Eintragung der Privatstiftung in das Firmenbuch, welche für das Entstehen der Privatstiftung konstitutiv wirkt.  
PSG: § 7 Abs 1;  
§ 3 Abs 1 Z 3 ErbStG 1955;  
§§ 15 bis 17 BewG  
UFS 14.11.2006,  
RV/0707-L/04
2. Bei Nutzungen im Sinne der §§ 15 bis 17 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) handelt es sich um geldwerte wiederkehrende Vorteile, die einem Nutzungsberechtigten aufgrund eines Rechtes an fremden, ihm nicht gehörenden Wirtschaftsgütern zufließen. Hierunter fallen sowohl dingliche wie auch obligatorische Nutzungsrechte.
3. Gehen auf Grund des vom Stifter zurückbehaltenen Optionsrechtes Teilnutzungen aus dem an die Privatstiftung übertragenen Fruchtgenuss- und Nutzungsrecht unter der Bedingung an die Privatstiftung über, dass der Stifter diese Teilnutzungen nicht innerhalb der jeweiligen bestimmten Frist in Anspruch genommen und behoben hat, so handelt es sich um eine verneinend formulierte aufschiebende Bedingung, da der Erwerb der Teilnutzung vom Nichteintritt eines Ereignisses abhängt. Der Erwerb der Teilnutzungen aus dem an die Privatstiftung gewidmeten Fruchtgenuss- und Nutzungsrecht erfolgt somit nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Nichtausübung des dem Stifter eingeräumten Optionsrechtes binnen einer bestimmten Frist), was den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 erfüllt. Die Steuerschuld entsteht somit jeweils mit Eintritt der Bedingung (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG4 (2001) § 3 Anm. 11.20), was gemäß § 18 ErbStG 1955 der maßgebliche Bewertungsstichtag ist.
4. Als Grund für die vorläufige Festsetzung wurde lediglich angeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Aus dieser Begründung, die lediglich den Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung wiedergibt, kann nicht nachvollzogen werden, ob bzw. welcher Grund für eine vorläufige Abgabenfestsetzung vorgelegen hat. Insbesondere kann auch nicht festgestellt werden, welchen Umfang diese vermeintliche Ungewissheit hatte. Wenn nun diese vorläufige Festsetzung neuerlich durch eine vorläufige Festsetzung ersetzt wird, so ist die neuerliche vorläufige Festsetzung unter der Voraussetzung der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit (§ 200 Abs. 1 letzter Satz BAO) zulässig. Wenn schon aus dem ersetzten Bescheid keine Ungewissheit erschlossen werden kann, da die Abgabenbehörde erster Instanz diese nur mit einer inhaltsleeren Floskel beschrieben hat, kommt eine teilweise Beseitigung der Ungewissheit nicht in Betracht.
5. Zwar hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO die Berechtigung, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern und könnte somit eine vorläufige Festsetzung in eine endgültige umwandeln (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 200 Tz. 18), doch setzt dies voraus, dass eine grundsätzliche Berechtigung zur Erlassung eines derartigen Bescheides besteht. Nach § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Doch ist zu bedenken, dass nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit beseitigt werden kann. Daher stellt § 200 Abs. 2 BAO in jenen Fällen, in denen trotz Fehlen einer Ungewissheit iSd. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen sind, keine Rechtsgrundlage für eine Endgültigkeitserklärung oder Ersetzung durch endgültige Bescheide dar (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 200 Tz. 11).

## Entscheidungsgründe

Mit dem von Notar Dr. Gottfried F. errichteten Notariatsakt vom 20. Dezember 1971 hat Frau Therese K. ihrem Adoptivsohn Stanislaus Y. unter Beitritt des Adoptivsohnes DI Josef Y. diverse Liegenschaften übergeben. Die Übergeberin hat sich laut Punkt „Drittens“ des Vertrages das uneingeschränkte Fruchtgenuss- und Benützungsrecht am gesamten Übergabsvermögen zurückbehalten. Weiters wurde vereinbart, dass dieses Fruchtgenuss- und Benützungsrecht im gleichen Umfange auf deren Adoptivsohn Herrn DI Josef Y. übergeht. Ab Vollendung des siebenundzwanzigsten Lebensjahres des Übernehmers schränkt sich dieses Fruchtgenuss- und Benützungsrecht auf die Hälfte des Vertragsgegenstandes ein.

Herr DI Josef Y. hat mit Übergabsvertrag vom 23. November 1987 Herrn Stanislaus Y. seinen forstwirtschaftlichen Betrieb übergeben und sich gemäß Punkt „Drittens“ des Notariatsaktes ein Fruchtgenuss- und Benützungsrecht am Übergabsvermögen vorbehalten. Im Notariatsakt vom 8. Mai 1989 wurde diesbezüglich klargestellt, dass die zum Forstgut S. gehörigen Aktien zum Übergabsvermögen gehören und daher im Bezug auf das Forstgut V. dem Fruchtgenuss unterliegen. Der Fruchtgenussanteil des Fruchtgenussberechtigten sei auf Grund des Gewinnes bzw. Verlustes der nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und Buchführung stehenden Jahresabschlüsse zu ermitteln. Der darin ausgewiesene Jahresgewinn oder Jahresverlust werde je zur Hälfte dem Eigentümer und dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet.

Mit dem von Notar Dr. Helge F. errichteten Notariatsakt vom 9. Juni 1993 haben DI Josef Y. und Stanislaus Y. einen Übergabsvertragsnachtrag vereinbart. Darin haben die Vertragsparteien in Punkt „Erstens“ aus Anlass der Übertragung des Herrn Stanislaus Y. zustehenden Vermögens auf die „Y. Forstgut V. & Co. KEG“ und die „Y. Verwaltungs-GmbH & Co KEG.“ festgestellt, dass es sich bei den zu Gunsten Herrn DI Josef Y. in den oben genannten Verträgen vereinbarten Leistungen inhaltlich um Ausgedingeleistungen handelt. Die Herrn Stanislaus Y. übertragenen Vermögenswerte seien mit der dinglichen Verpflichtung belastet worden, dem früheren Eigentümer bzw. einem Angehörigen Geldleistungen zum Zwecke des Unterhaltes zu gewähren.

Mit dem Zusammenschlußvertrag vom 9. Juni 1993 haben sich die Firma Y. Forstgut V. GmbH und Herr Stanislaus Y. mit Wirkung 1. Jänner 1993 zu einer Kommanditerwerbsgesellschaft unter der Firma „Firma Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG“ zusammengeschlossen, welche den nicht protokollierten Forstbetrieb weiterführt. Laut Punkt III des Zusammenschlussvertrages trat die übernehmende Gesellschaft an die Stelle des übertragenden Einzelunternehmens in sämtliche das übertragende Einzelunternehmen betreffende Verträge und Rechtsbeziehungen ein. Insbesondere wurde in Punkt IV festgehalten, dass in die bestehenden Ausgedingerechte des DI Josef Y. durch die Einbringung des gesamten Einzelunternehmens nicht eingegriffen wird.

Mit Notariatsakt vom 18. Dezember 1997 wurde von Herrn DI Josef Y. und Herrn Stanislaus Y. eine Stiftungsurkunde errichtet. Darin wurden diese als Stifter bezeichnet. Weiters wurde die Errichtung der X. Privatstiftung beurkundet. Die Stifter widmeten einen Barbetrag von 1.000.000,00 S und zwar DI Josef Y. 990.000,00 S und Stanislaus Y. 10.000,00 S.

In der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 ist unter Punkt I „Weitere Vermögenswidmung“ Folgendes geregelt:

„(1) Zusätzlich zu dem in der Stiftungsurkunde gewidmeten Vermögen widmet der Stifter, Herr Dipl.-Ing. Josef Y., der „X. PRIVATSTIFTUNG“ das Wertpapiervermögen gemäß nachstehendem Depot: Raiffeisenlandesbank-Depot Nr. 61.091.880.

(2) Festgehalten wird, daß dem Stifter, Herrn Dipl.-Ing. Josef Y., im Sinne des Übertragungsvertrages vom 9.6.1993, abgeschlossen zwischen der Firma Y. Verwaltungs-GmbH mit dem Sitz in pppp S. 43 und Herrn Stanislaus Y. unter Beitritt der Firma Y. Verwaltungs-GmbH & Co.KEG. mit dem Sitz in pppp S. 43 und Herrn Dipl.-Ing. Josef Y., insbesondere Punkt IV. Abs.3 dieses Vertrages, ein lebenslanges Ausgedingerecht an dem der Y. Verwaltungs-GmbH & Co.KEG. gewidmeten Vermögen zusteht. Herr Dipl.-Ing. Josef Y. überträgt hiermit mit Zustimmung von Herrn Stanislaus Y. zusätzlich zu dem in der Stiftungsurkunde und in Abs. 1 gewidmeten Vermögen die ihm aufgrund dieses Ausgedingerechtes zustehende Rechtsposition auf die „X. PRIVAT STIFTUNG, sodaß alle Rechte im Zusammenhang mit dieser Rechtsposition in Zukunft nicht mehr ihm, sondern der „X. PRIVATSTIFTUNG“ zustehen. Die „X. PRIVAT STIFTUNG“ erklärt die Annahme.

(3) Dem Stifter Herrn Dipl.-Ing. Josef Y., steht aufgrund der Übergabsverträge vom 3.12.1971, GZ 2759 des öffentlichen Notars Dr. Gottfried F., sowie vom 23.11.1987, GZ 1216 des öffentlichen Notars Dr. Helge F., sowie des Übergabsvertrags-Nachtrages, vom 9.6.1993, GZ 2881 des öffentlichen Notars Dr. Helge F., sowie im Sinne des Zusammenschlußvertrages vom 9.6.1993, abgeschlossen zwischen der Firma Y. Forstgut V. GmbH mit dem Sitz in pppp S. 43 und Herrn Stanislaus Y. unter Beitritt der Firma Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG. mit dem Sitz in pppp S. 43 und Herrn Dipl.-Ing. Josef Y., ein lebenslanges Ausgedingerecht an denjenigen Vermögenswerten zu, die Herrn Stanislaus Y. auf die Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG. mit dem Sitz in pppp S. 43 übertragen hat.

Herr Dipl.-Ing. Josef Y. widmet bereits hiermit im Wege der Nachstiftung der „X. PRIVATSTIFTUNG“ seine ihm aus diesem ihm zustehenden Rechtsverhältnis zukünftig zufließenden jährlichen Ansprüche, soweit sie von Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. nicht jeweils bis zum 31.12. eines zweitfolgenden Jahres in Anspruch genommen und behoben worden sind.

Die „X. PRIVATSTIFTUNG“ erklärt die Annahme.

Die „X. PRIVATSTIFTUNG“ wird hiermit von Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. unwiderruflich berechtigt, die zum 31.12. des zweitfolgenden Jahres noch nicht behobenen Teile der Ansprüche durch einseitige Erklärung in Anspruch zu nehmen.

Diese Berechtigung steht der „X. PRIVATSTIFTUNG“ erstmals für die aufgrund des Jahresergebnisses 1996 der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG. Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. zustehenden Ansprüche für das Jahr 1996 zu, sodaß die „X. PRIVATSTIFTUNG“

erstmalig berechtigt ist, den am 31.12.1998 noch nicht behobenen Teil des Anspruches für das Jahr 1996 für sich in Anspruch zu nehmen und die Übertragung dieses Teilbetrages dieser Ansprüche zu veranlassen.“

In der Abgabenerklärung vom 22. Dezember 1997 wurden die oa. Rechtsvorgänge dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz offen gelegt. Ergänzend legte die einschreitende Steuerberatungskanzlei mit Schreiben vom 16. Februar 1998 eine Aufstellung sowie eine Bankbestätigung über das eingebrachte Wertpapierdepot vor. Daraus geht hervor, dass sich per 17. Dezember 1997 Wertpapiere mit einem Kurswert von 47.997.121,28 S auf dem Wertpapierdepot der X. Privatstiftung befunden haben.

Im Schreiben vom 5. November 1999 wurde mitgeteilt, dass ein weiteres Wertpapier, nämlich 6,75 % BRD 89-99, Kenn.Nr. 113472, im Nominalwert von 1.400.000,00 DEM (Kurswert zum Übertragstichtag: 10.204.153,96 S) in das X.-Depot übernommen wurde.

Über Ersuchen des Finanzamtes vom 15. September 1999 legte die Berufungswerberin (Bw.) Berechnungen der Jahreswerte der Ausgedingerechte laut Pkt. I. (2) und (3) der Stiftungszusatzurkunde vor. Demnach wurden die Ausgedingerechte mit 2.953.555,63 S (Kapitalwert gemäß § 16 BewG des Ausgedingerechts an der Y. V. GmbH & Co KEG) und 12.416.800,49 S (Kapitalwert gemäß § 16 BewG des Ausgedingerechts an der Y. Verwaltungs - GmbH & Co KEG) berechnet.

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 13. Jänner 2000 auf Grund der sich aus der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde ergebenden Zuwendung des Stanislaus Y. an die Bw. mit 212,00 S fest. Bemessungsgrundlage war die Bargeldstiftung laut Stiftungsurkunde vom 18. Dezember 1997 in Höhe von 10.000,00 S abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG in Höhe von 1.500,00 S, somit 8.500,00 S.

Mit einem weiteren Bescheid vom 13. Jänner 2000 setzte das Finanzamt auf Grund der sich aus der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde ergebenden Zuwendung des DI Josef Y. an die Bw. gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit 1.864.003,00 S fest. Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

|                                                  |                 |
|--------------------------------------------------|-----------------|
| Bargeld                                          | 990.000,00 S    |
| sonstiges Vermögen                               | 73.571.631,36 S |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG              | -1.500,00 S     |
| steuerpflichtiger Erwerb                         | 74.560.131,36 S |
| Das sonstige Vermögen wurde wie folgt ermittelt: |                 |
| Ausgedingerecht lt. Erklärung                    | 15.370.356,12 S |
| Wertpapiere lt. Erklärung                        | 47.997.121,28 S |
| Wertpapiere z. 12. 1. 1998                       | 10.204.153,96 S |
| sonstiges Vermögen                               | 73.571.631,36 S |

Im Übrigen wurde die vorläufige Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO damit begründet, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei.

Auf Grund des Prüfungsauftrages vom 29. September 2001 wurde bei der Bw. eine Nachschau in Zusammenhang mit der Errichtung der Privatstiftung laut Stiftungsurkunde vom 18. Dezember 1997 durchgeführt.

Der Prüfer nahm Einsicht in die Eröffnungsbilanz zum 17. Februar 1998 der Bw.. Daraus ergibt sich folgendes Bild:

| Aktivseite                         |               | Passivseite                   |               |
|------------------------------------|---------------|-------------------------------|---------------|
| A. ANLAGEVERMÖGEN                  |               | A. STIFTUNGSVERMÖGEN          |               |
| I. Finanzanlagen                   |               | I. Gewidmetes Vermögen        | 60.214.361,84 |
| 1. Wertpapiere des Anlagevermögens | 60.155.365,18 | II. Bilanzverlust             | -1.514.780,35 |
| B. UMLAUFVERMÖGEN                  |               | B. RÜCKSTELLUNGEN             |               |
| I. Forderungen                     |               | 1. Steuerrückstellungen       | 1.500.000,00  |
| 1. Sonstige Forderungen            | 65.706,38     | C. VERBINDLICHKEITEN          |               |
| 2. Guthaben bei Kreditinstituten   | 188.199,13    | 1. Sonstige Verbindlichkeiten | 209.689,20    |
|                                    | 60.409.270,69 |                               | 60.409.270,69 |

Aus den Erläuterungen zur Eröffnungsbilanz geht Folgendes hervor:

**„Aktiva**

**Wertpapiere des Anlagevermögens**

|                                             | S               |
|---------------------------------------------|-----------------|
| Wertpapiere gemäß RLB-Depot 61091880        | 49.010.207,88   |
| Wertpapierkaut 5,876 % Bundesanleihe        | 1.000.314,96    |
| Wertpapier aus Verwaltungs KEG (6,75 % BRD) | 10.204.153,96   |
| Kursverlust                                 | - 59.311,00     |
|                                             | S 60.155.365,18 |

**Passiva**

**Stiftungsvermögen**

S 60.214.361,48

Die Stifter Herr Dipl. Ing. Josef Y. und Herr Stanislaus Y. widmen der Stiftung einen Barbetrag von insgesamt S 1.000.000,00 und zwar Dipl. Ing. Josef Y. S 990.000,00, Stanislaus Y. S 10.000,00.

Zusätzlich zu diesem Vermögen widmet der Stifter, Herr Dipl. Ing. Josef Y. der X. Privatstiftung das Wertpapiervermögen gemäß Raiffeisenlandesbank-Depot Nr. 61091880. Der Wert dieser Wertpapiere beträgt S 49.010.207,88. Darüber hinaus erfolgte eine Wertpapierübertragung aus der Y. Verwaltungs KEG (Verrechnungskonto Josef Y.). Die übertragenen Wertpapiere haben einen Kurswert von S 10.204.153,96.

**Bilanzverlust**

|                                              | S            | S            |
|----------------------------------------------|--------------|--------------|
| Erträge                                      |              |              |
| Erträgnisgutschrift 5,375 % Dresdner Finance | 188.313,13   | 254.286,63   |
| Abgegrenzte Wertpapierzinsen                 | 65.706,38    |              |
| Zinsen für Bankguthaben                      | 267,12       |              |
| Aufwendungen                                 |              |              |
| Diverse Aufwendungen                         | 209.689,20   |              |
| Kursverlust                                  | 59.311,00    |              |
| Kapitalertragsteuer                          | 66,78        |              |
| Schenkungssteuer                             | 1.500.000,00 | 1.769.066,98 |
|                                              |              | 1.514.780,35 |

In der Eingabe vom 15. März 2002 wurde Folgendes dargelegt:

„Zum 31.12.1996 wies das von der Forst KEG für Herrn DI Josef G. Y. geführte Verrechnungskonto einen Saldo aus von 63.609.519,39

Hiervon wurden im Zuge der Stiftungserrichtung Wertpapiere entnommen mit einem Kurswert entnommen von -56.131.025,00

sowie anteilige Zinsen für diese von -1.560.088,00

sodaß am Verrechnungskonto aus dem zum 31.12.1996 bestehenden Saldo noch verblieben 5.918.406,39

Da dieser Saldo am 31.12.1998 noch am Konto bestand, hatte die X. Privatstiftung aufgrund des nachgestifteten Rechts einen Anspruch darauf und der Saldo war von der Forst KEG an die X. Privatstiftung zu übertragen.

Dies erfolgte, indem am 5.2.1999 die Forst KEG Nom. 5.000.000 S BA Pfandbriefe 98-08 (014.909) an die X. Privatstiftung übertragen hat, welche einen Kurswert hatten von 5.320.000,00

Die Stückzinsen bis 5.2.1999 von 158.333,33 S wurden nicht an die X. Privatstiftung übertragen. 0,00

Weiters erfolgte am 5.2.1999 eine Überweisung von 598.406,00

5.918.406,00

Zum 31.12.1997 wies das von der Forst KEG für Herrn DI Josef G. Czemin-K. geführte Verrechnungskonto einen Saldo aus von 14.214.356,90

Hiervon wurden am 5.2.1999 übertragen (s. oben) -5.918.406,00

|                                                                                                                                                                                                                                                                         |               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| sodaß am Verrechnungskonto aus dem zum 31.12.1997 bestehenden Saldo noch verblieben                                                                                                                                                                                     | 8.295.950,90  |
| Da dieser Saldo am 31.12.1999 noch am Konto bestand, hatte die X. Privatstiftung aufgrund des nachgestifteten Rechts einen Anspruch darauf und der Saldo war von der Forst KEG an die X. Privatstiftung zu übertragen.                                                  |               |
| Dies erfolgte, indem am 3.1.2000 die Forst KEG Nom. 5.500.000 S 5,25 % Sbg. Pfandbrief -2004 (012.686) mit einem Kurswert von 5.467.000 S und Nom. 2.500.000 S 5,5 % Energie -2001 (026.026) mit einem Kurswert von 2.532.500 S an die X. Privatstiftung übertragen hat | 7.999.500,00  |
| Die Stückzinsen bis 3.1.2000 von 144.451,39 S wurden nicht an die X. Privatstiftung übertragen.                                                                                                                                                                         | 0,00          |
| Weiters erfolgte am 3.1.2000 eine Überweisung von                                                                                                                                                                                                                       | 296.450,90    |
|                                                                                                                                                                                                                                                                         | 8.295.950,90  |
| Zum 31.12.1998 wies das von der Forst KEG für Herrn DI Josef G. Y. geführte Verrechnungskonto einen Saldo aus von                                                                                                                                                       | 21.178.950,84 |
| Hiervon wurden am 5.2.1999 übertragen (s. oben)                                                                                                                                                                                                                         | -5.918.406,00 |
| Hiervon wurden am 3.1.2000 übertragen (s. oben)                                                                                                                                                                                                                         | -8.295.950,90 |
| sodaß am Verrechnungskonto aus dem zum 31.12.1998 bestehenden Saldo noch verblieben                                                                                                                                                                                     | 6.964.593,94  |
| Da dieser Saldo am 31.12.2000 noch am Konto bestand, hatte die X. Privatstiftung aufgrund des nachgestifteten Rechts einen Anspruch darauf und der Saldo war von der Forst KEG an die X. Privatstiftung zu übertragen.                                                  |               |
| Im Zuge der Berechnung des Übertragungsbetrags passierte jedoch ein Fehler, indem die o.a. Stückzinsen bis 5.2.1999                                                                                                                                                     | -158.333,33   |
| und die o.a. Stückzinsen bis 3.1.2000                                                                                                                                                                                                                                   | -144.451,39   |
| in Abzug gebracht wurden.                                                                                                                                                                                                                                               | 6.661.809,22  |
| Die Übertragung erfolgte durch Überweisung am 10.1.2001.                                                                                                                                                                                                                |               |
| Zum 31.12.1999 wies das von der Forst KEG für Herrn DI Josef G. Y. geführte Verrechnungskonto einen Saldo aus von                                                                                                                                                       | 18.723.017,11 |
| Hiervon wurden am 3.1.2000 übertragen (s. oben)                                                                                                                                                                                                                         | -8.295.950,90 |
| Hiervon wurden am 10.1.2001 übertragen (s. oben)                                                                                                                                                                                                                        | -6.661.809,22 |
| sodaß am Verrechnungskonto aus dem zum 31.12.1999 bestehenden Saldo noch verblieben                                                                                                                                                                                     | 3.765.256,99  |
| Da dieser Saldo am 31.12.2001 noch am Konto bestand, hatte die X. Privatstiftung aufgrund des nachgestifteten Rechts einen Anspruch darauf und der Saldo war von der Forst KEG an die X. Privatstiftung zu übertragen.                                                  |               |
| Im Zuge der Berechnung des Übertragungsbetrags passierte jedoch ein Fehler, indem die o.a. Stückzinsen bis 5.2.1999                                                                                                                                                     | -158.333,33   |
| und die o.a. Stückzinsen bis 3.1.2000                                                                                                                                                                                                                                   | -144.451,39   |
| in Abzug gebracht wurden.                                                                                                                                                                                                                                               | 3.462.472,27  |
| Die Übertragung erfolgte durch Überweisung am 11.2.2002.                                                                                                                                                                                                                |               |
| Im Zuge der Ermittlung des Übertragungsbetrags von 3.462.472,27 S wurde der o.a. Fehler erkannt und korrigiert. Die Überweisung erfolgte am 11.2.2002.                                                                                                                  | 302.784,72    |
| Insgesamt wurden somit bisher übertragen:                                                                                                                                                                                                                               |               |
| aus dem Stand 31.12.96                                                                                                                                                                                                                                                  | 5.918.406,00  |
| aus dem Stand 31.12.97                                                                                                                                                                                                                                                  | 8.295.950,90  |
| aus dem Stand 31.12.98                                                                                                                                                                                                                                                  | 6.661.809,22  |
| aus dem Stand 31.12.98 Fehlerkorrektur                                                                                                                                                                                                                                  | 302.784,72    |
| aus dem Stand 31.12.99                                                                                                                                                                                                                                                  | 3.462.472,27  |

|                                         |                |
|-----------------------------------------|----------------|
|                                         | 24.641.423,11  |
| Woraus sich ein Jahreswert ableitet von | 6.160.355,78   |
| und ein Kapitalwert gern. § 16 BewG von | 18.481.067,33“ |

In Beilagen zur Eingabe vom 15. März 2002 wurden die entsprechenden Verrechnungskonten dargestellt bzw. Bestätigungen über die Vermögensübertragungen vorgelegt.

Der Bw. wurde im Zuge der Nachschau folgendes Schlussbesprechungsprogramm vom 10. April 2002 zur Kenntnis gebracht:

**„Allgemeines:**

Mit Stiftungsurkunde vom 18.12.1997 wurde von Herrn Dipl. Ing. Josef Y. und Herrn Stanislaus Y. die X. Privatstiftung gegründet.

Im Zuge der Gründung wurde der Stiftung ein Barvermögen in Höhe von ÖS 1.000.000,-- gewidmet.

Laut Stiftungszusatzurkunde vom selben Tag wurden seitens Herrn Dipl. Ing. Josef Y. folgende weitere Vermögenswerte übertragen:

Ein Wertpapierdepot bei der Raiffeisenlandesbank Nr. 61.091.880, seine Ansprüche aus den Ausgedingsrechten an der „Y. VerwaltungsGmbH & CoKEG“ sowie seine Ansprüche aus den Ausgedingsrechten an der „Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG“.

Weiters wurden am 12.1.1998 noch die DM Anleihe 6,75% BRD 89-99 an die Stiftung übertragen.

1) Übertragung des Wertpapierdepots Nr. 61.091.880 der Raiffeisenlandesbank:

Laut Schreiben vom 16.2.1998 betrug der Stand des Wertpapierdepots zum Stichtag ÖS 47.997.121,28.

Laut Eröffnungsbilanz der Stiftung zum 17.2.1998 betrug der Gesamtwert ÖS 49.010.207,88.

Die Differenz ergibt sich aus der Übertragung der Stückzinsen, die ebenfalls der Schenkungssteuer zu unterziehen sind.

2) Stiftung der Ansprüche aus den Ausgedingsrechten an der „Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG“

Im Punkt I (3) der Stiftungszusatzurkunde vom 18.12.1997 wurde folgendes vereinbart:

Dem Stifter, Herrn Dipl. Ing. Josef Y., steht aufgrund der Übergabsverträge vom 3.12.1971, sowie vom 23.11.1987, sowie des Übergabsvertrags-Nachtrages vom 9.6.1993, sowie im Sinne des Zusammenschlussvertrages vom 9.6.1993, abgeschlossen zwischen der Firma Y. Forstgut V. GmbH mit dem Sitz in pppp S. 43 und Herrn Stanislaus Y. unter Beitritt der Firma Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG mit dem Sitz in pppp S. 43 und Herrn Dipl. Ing. Josef Y., ein lebenslanges Ausgedingsrecht an denjenigen Vermögenswerten zu, die Herr Stanislaus Y. auf die Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG mit dem Sitz in pppp S. 43 übertragen hat.

Herr Dipl. Ing. Josef Y. widmet bereits hiermit im Wege der Nachstiftung der „X. PRIVATSTIFTUNG“ seine ihm aus diesem ihm zustehenden Rechtsverhältnis zukünftig zufließenden jährlichen Ansprüche, soweit sie von Herrn Dipl. Ing. Josef Y. nicht jeweils bis zum 31.12. eines zweitfolgenden Jahres in Anspruch genommen und behoben worden sind.

Strittig ist, ob es sich dabei um eine einmalige Schenkung eines Stammrechtes handelt, oder ob jeweils einzelne Nachstiftungen vorliegen.

Nach Ansicht des Finanzamtes handelt es sich um jeweils einzelne Nachstiftungen:

**Begründung:**

a) Der X. Privatstiftung wird kein Anspruch auf eine bestimmte oder objektiv bestimmbare Rente eingeräumt, sondern ein Optionsrecht dergestalt, dass sie jene Beträge, die dem Stifter zustehen und die er nicht selbst in Anspruch nimmt, durch einseitige Willenserklärung beheben darf.

b) Der Stifter verzichtet nicht zugunsten der Privatstiftung auf seine Ansprüche, sondern räumt ihr nur das Recht auf den Überrest ein. Die Zuwendung erfolgt immer erst in jenem Zeitpunkt, in dem die Privatstiftung ihr Gestaltungsrecht ausübt und zwar in dem Ausmaß, in welchem sie von ihrem Gestaltungsrecht Gebrauch macht bzw. dieses Recht überhaupt ausüben kann (sofern ihr der Stifter etwas übrig lässt)

c) Würde man von einem beiderseits verbindlichen Rentenanspruch der Privatstiftung ausgehen, würde eine Nichtbehebung der stehen gelassenen Beträge durch die Privatstiftung (ohne weitere Vereinbarung) einen zumindest schlüssigen Verzicht auf diese Ansprüche (Beträge) bewirken, sodass dadurch eine Bereicherung des Stifters durch die Privatstiftung eintreten würde. Eine derartige Auslegung ist durch den objektiven Erklärungsinhalt der Vertragsbestimmungen nicht gedeckt.

d) Die Schenkung nach § 938 ABGB ist ein Vertrag. Die Zustimmung des Beschenkten ist daher Voraussetzung für sein Zustandekommen. Im ggst. Fall muss die Stiftung die nicht behobenen Erträge nach dem 31.12. des zweitfolgenden Jahres durch einseitige Erklärung in Anspruch nehmen. Daher kommt die Schenkung, (bzw. der Vertrag, die Willensübereinstimmung) immer wieder neu zustande

e) Nach § 938 ABGB ist eine Schenkung auch ein Verpflichtungsgeschäft. Eine Verpflichtung auf Übertragung bestimmter Werte an die Stiftung ist im Pkt. I (3) der Stiftungsurkunde nicht gegeben, da es allein im Ermessen des Stifters liegt, wie viel er von seinen Ansprüchen aus den Ausgedingsrechten der Stiftung zukommen lassen will. Bis 31.12. des zweitfolgenden Jahres obliegt es seiner alleinigen Disposition, welche Beträge er beheben möchte und welche er für die Übertragung an die Stiftung auf seinem Verrech-

nungskonto stehen lässt. Bis zu diesem Zeitpunkt hat die Stiftung keinerlei Anspruch auf irgend einen Betrag aus diesen Ausgedingsrechten

f) Gemäß § 946 ABGB ist eine Schenkung grundsätzlich unwiderruflich. (Ausnahme: die in den §§ 946 bis 954 taxativ aufgezählte Gründe). Eine unwiderrufliche Übertragung eines Stammrechtes an die Stiftung liegt nicht vor, da das Ausmaß der Bereicherung allein in der jeweils neuerlich zu treffenden Entscheidung des Stifters liegt.

g) Hinsichtlich des Entstehens der Steuerschuld bei fortlaufenden Leistungen wird auf die VwGH Entscheidung vom 29.10.1996 (GZ 95/16/0199) verwiesen. Hierin hat der VwGH die Gesellschaftsteuerpflicht von den fiktiven Zinsen unverzinslicher Darlehen bejaht. Dabei wurde festgestellt, dass die Steuerschuld erst mit dem tatsächlichen Bewirken der Leistung, der fortlaufenden Überlassung der Darlehensvaluta zur Nutzung, entsteht, und nicht ein für allemal bei Gewährung des Darlehens.

Insgesamt wurden bisher übertragen:

|                          |                        |
|--------------------------|------------------------|
| aus dem Stand 31.12.1996 | 5.918.406,00 öS        |
| aus dem Stand 31.12.1997 | 8.295.950,90 öS        |
| aus dem Stand 31.12.1998 | 6.964.593,94 öS        |
| aus dem Stand 31.12.1999 | 3.462.472,27 öS        |
| Summe:                   | <hr/> 24.641.423,11 öS |

### 3) Berechnung der Schenkungssteuer:

Von Dipl. Ing. Josef Y. gewidmete Vermögenswerte:

|                                                                                                                  |                        |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------|
| Barstiftung                                                                                                      | 990.000,00 ÖS          |
| Wertpapierdepot Raiffeisenlandesbank<br>inkl. Stückzinsen                                                        | 49.010.207,88 ÖS       |
| Wertpapier DM-Anleihe                                                                                            | 10.204.153,96 ÖS       |
| Kapitalwert der Ausgedingsrechte an der "Y. Verwaltungs GmbH & CoKEG",<br>3-facher durchschnittlicher Jahreswert | 12.416.800,49 ÖS       |
| Summe der Übertragungen aus den<br>Ausgedingsrechten der "Y. Forstgut V. GmbH &<br>CoKEG" bisher                 |                        |
| abzüglich Freibetrag Steuerkl. 5                                                                                 | 24.641.423,11 ÖS       |
|                                                                                                                  | -1.500,00 ÖS           |
|                                                                                                                  | <hr/> 97.261.085,44 ÖS |

|                             |                |              |                    |
|-----------------------------|----------------|--------------|--------------------|
| das sind in Euro            | 7.068.238,73 € | 2,50% ScheSt | 176.705,97 €       |
| bisher waren vorgeschrieben |                |              | 135.462,38 €       |
| daher Nachzahlung           |                |              | <hr/> 41.243,59 €" |

Die Schlussbesprechung hat am 18. Juli 2002 stattgefunden. Dabei hat der steuerliche Vertreter zur Übertragung der Ansprüche aus dem Ausgedingsrecht an der „Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG“ vorgebracht, dass eine Übertragung eines Stammrechtes vorliege. Eine Schenkung nach § 938 ABGB liege nicht vor, da kein Tatbestand nach § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955 sondern nach § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955 gesetzt worden wäre. Die rechtlichen Vorraussetzungen eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes seien daher nicht zutreffend.

Die in der Stiftungsurkunde bzw. Zusatzurkunde angeführte Annahme durch die Privatstiftung hätte damals noch gar nicht erfolgen können, da die Stiftung erst mit Eintragung im Firmenbuch gegründet wurde. Später hätten die Übertragungen aus dem Ausgedingsrecht nicht mehr extra angenommen werden müssen. Es komme kein neuerlicher Vertrag zustande.

Darüber hinaus wären weitere Stiftungen notariatsaktpflichtig, und ohne diesen nichtig. Die Intention der Stiftung der Ausgedingsrechte wäre eine Fortführung der bisherigen Praxis. Dipl. Ing. Josef Y. hätte bisher lediglich Entnahmen für seine Lebensführung und Steuern entnommen. Der Restbetrag der Gewinne sei immer stehen geblieben. Die weiteren Übertragungen in die Stiftung bestätigten diese Absicht, da tatsächlich bis zum 2-folgenden Jahr keine Entnahmen mehr getätigt wurden. Unter Umständen könnte man zur Klärung auch noch den Vertragsverfasser befragen.

Die Stiftung wäre mit einer Besteuerung als Rentenstammrecht mit einem Durchschnittswert der Jahre 1996 bis 1999 ausdrücklich einverstanden. Würde das Finanzamt aber weiter die Auffassung von jeweils einzelnen Schenkungen (Nachstiftungen) vertreten, würde für jedes Jahr ein gesonderter Bescheid verlangt werden, der jeweils beansprucht würde.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde folgendes Schriftstück vom 20. Dezember 2001, welches von DI Josef Y. an die Bw. gerichtet war, vorgelegt. Dieses lautet:

„Betr.: Stiftungszusatzurkunde

In der Bilanz zum 31.12.1999 ist auf meinem Verrechnungskonto bei der Y. Forstgut V. GmbH.u.Co.KEG ein verfügbarer Saldo von 3,462.472,27 ATS lt. Schreiben des Forstgutes vom 23.11.2001 ausgewiesen.

Ich habe dieses Guthaben nicht in Anspruch genommen und werde dieses Guthaben bis 31.12.2001 nicht in Anspruch nehmen.

Entsprechend der Stiftungszusatzurkunde erklärt die X. Privatstiftung diesen nicht behobenen Teil der Ansprüche durch einseitige Erklärung nach Ablauf der Bindungsfrist, das ist der 31.12.2001, in Anspruch zu nehmen.

Ich erkläre ausdrücklich meine Einwilligung zur Übertragung des o.a. Verrechnungsguthabens in die X. Privatstiftung und die X.-Privatstiftung erklärt ihrerseits die Annahme.“

Dieses Schriftstück wurde sowohl von DI Josef Y. als auch vom Vorstand der Stiftung unterfertigt.

Die Schlussbesprechung wurde abgebrochen. In der Stellungnahme vom 19. Juli 2002 wurde von der Bw. zur Schlussbesprechung Folgendes vorgebracht:

„... Ich erlaube mir nachfolgende die in der Diskussion entwickelte Würdigung der Variante „Übertragung eines Stammrechts“ kurz zusammenzufassen, insbesondere da die einzelnen zu berücksichtigenden Rechtsmaterien zwar auf den ersten Blick komplex erscheinen, aber auf den zweiten Blick eine übersichtliche und schlüssige Subsumption ermöglichen:

Die aus Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde bestehende Stiftungserklärung (§ 10 PSG) stellt eine einseitige Willenserklärung des Stifters dar und kein beidseitiges Rechtsgeschäft, insbesondere keinen Schenkungsvertrag.

Der Stiftungsvorstand hat keinen Entscheidungsspielraum; er hat den der Stiftung zustehenden Betrag - allenfalls sogar im Klagswege - einzufordern.

Es wird der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 7 ErbStG und nicht jener des § 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG erfüllt.

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

Stiftungserklärungen bedürfen gem. § 39 PSG (s. auch OGH 3.9.1996, 10 Ob 2204/96g) zwingend der Notariatsaktform.

Der Notariatsakt wurde am 18.12.1997 abgeschlossen, sodaß nur zu diesem Zeitpunkt ein steuerpflichtiger Tatbestand hat erfüllt werden können.

Gegenstand dieser einen Tatbestandserfüllung kann auch nur ein Vermögen iSd BewG gewesen sein, nämlich das Stammrecht auf die „zukünftig zufließenden jährlichen Ansprüche, soweit sie von Herrn Dipl. Ing. Josef Y. nicht jeweils bis zum 31.12. eines zweitfolgenden Jahres in Anspruch genommen und behoben worden sind.“

Der Bewertung ist gem. § 17 Abs. 3 BewG der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielte Betrag der nicht behobenen Ansprüche zugrunde zu legen. Die Kapitalisierung hat gem. § 16 BewG zu erfolgen.

...“

Am 10. September 2002 wurde folgende Niederschrift über die Nachschau erstellt, welche den Vertretern der Bw. nachweislich zur Kenntnis gelangt ist:

„Mit Stiftungsurkunde vom 18.12.1997 wurde von Herrn Dipl.Ing. Josef Y. und Herrn Stanislaus Czemin-K. die X. Privatstiftung gegründet.

Im Zuge der Gründung wurde der Stiftung ein Barvermögen in Höhe von ÖS 1,000.000,-- gewidmet.

Laut Stiftungszusatzurkunde vom selben Tag wurden seitens Herrn Dipl.Ing. Josef Y. folgende weitere Vermögenswerte übertragen:

Ein Wertpapierdepot bei der Raiffeisenlandesbank Nr. 61.091.880, seine Ansprüche aus den Ausgedingsrechten an der „Y. VerwaltungsgmbH & CoKEG“ sowie

seine Ansprüche aus den Ausgedingsrechten an der „Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG“.

Die Stiftung wurde am 17.2.1998 in das Firmenbuch eingetragen. Weiters wurden am 12.1.1998 noch die DM Anleihe 6,75% BRD 89-99 an die Stiftung übertragen. Im Übrigen wird auf Schlussbesprechungsprogramm vom 10.4.2002 verwiesen. Die Schlussbesprechung vom 18.7.2002 wurde unterbrochen. Eine amtsinterne Besprechung ist zu folgendem Ergebnis gekommen: Den Argumenten der steuerlichen Vertretung kann nicht Folge geleistet werden.

Zusätzliche Begründung: Zur Argumentation welcher Tatbestand des Erbschaftsteuergesetzes erfüllt wird, wird angemerkt:

Die Widmung von Vermögen bei Errichtung der Privatstiftung mittels formgerechter Stiftungserklärung erfüllt den Tatbestand des § 3 (1) 7 ErbStG. Jede weitere Zuwendung des Stifters an die bereits bestehende und eingetragene Privatstiftung ist nicht mehr unter die Bestimmung des § 3(1) 7 ErbStG zu subsumieren, vielmehr handelt es sich dabei um eine Schenkung im Sinne des § 3(1) 1 ErbStG (siehe Kommentar *Claudia Werkusch*, Seite 82). Eine Schenkung wiederum bedarf der Annahme durch die Privatstiftung.

(siehe § 3 (4) PSG) Im ggst. Fall wurde die Annahme der Schenkung (Stand des jeweiligen Verrechnungskontoguthaben bei der Czemin-K. Forstgut V. GmbH & CoKEG) durch die X. Privatstiftung erklärt. (Siehe Schreiben vom 20.12.2001)

Das Entstehen der Steuerschuld richtet sich demnach nach allgemeinen Grundsätzen, das heißt gemäß § 12 (1) 2 ErbStG mit Ausführung der Zuwendung. Die Ausführung der Zuwendung erfolgt nach Ansicht des Finanzamtes jeweils mit der Übertragung des verbleibenden Guthabens auf dem Verrechnungskonto der Czemin-K. Forstgut V. GmbH & CoKEG.

Für diese weiteren Nachstiftungen ist auch die Form des Notariatsaktes nicht zwingend. § 39 des Privatstiftungsgesetzes normiert das Formerfordernis des Notariatsaktes für Stiftungserklärungen, die auf das Bestehen der Stiftung Einfluss haben. Für eine weitere Widmung von Vermögen im Zuge einer Zu- bzw. Nachstiftung besteht dieses Formerfordernis daher nicht.

Aus diesem Grund war es bspw. auch möglich der Stiftung mit 12.1.1998 ein weiteres Wertpapierdepot der Raiffeisenbank mit Nummer 61.091.880 ohne Urkunde zu übertragen.

Für die Widmung einzelner Früchte im Gegensatz zur Widmung des Stammrechtes spricht auch die bilanzielle Behandlung bei der Stiftung. Es wurde kein Stammrecht bilanziert, vielmehr wurde jedes Jahr die Übertragung des Guthabens aus dem Verrechnungskonto als Nachstiftung bezeichnet.

Da es sich hinsichtlich der Widmung der Ausgedingsrechte an der Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG nicht um die Widmung eines Stammrechtes, sondern um die Übertragung der einzelnen Früchte handelt, sind die Bewertungsvorschriften des § 16 und 17 (3) des BewG nicht heranzuziehen.“

Mit dem angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 111.111 wurde auf Grund des Vermögensüberganges von Herrn DI Josef Y. laut der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 die Schenkungssteuer mit 131.936,88 € gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt. Da bisher die Schenkungssteuer mit 135.462,38 € festgesetzt war, ergab sich eine sonstige Gutschrift in Höhe von 3.525,60 €.

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

|                                     |                 |
|-------------------------------------|-----------------|
| Geld                                | 990.000,00 S    |
| Wohnungsrecht u.a.                  | 12.416.800,49 S |
| Sonstiges Vermögen                  | 59.214.361,80 S |
| Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG | -1.500,00 S     |
| Steuerpflichtiger Erwerb            | 72.619.662,29 S |
| Entspricht                          | 5.277.476,67 €  |

Das sonstige Vermögen ergäbe sich aus der Stiftung der Wertpapiere in Höhe von 49.010.207,88 S und dem Ausgedingsrecht an der Fa. Y. Verwaltungs GmbH & Co KEG kapitalisiert mit 3 gemäß § 16 BewG. In der gesonderten Begründung vom 14. November 2002 wurde noch ausgeführt:

„Bisher wurde unter EN 373782/1997 die Stiftung der Ansprüche aus den Ausgedingsrechten an der „Y. Forstthof V. GmbH & Co KG“ als Stiftung eines Stammrechtes mittels vorläufigen Bescheides besteuert.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt keine Schenkung eines Stammrechtes, sondern einzelne Nachstiftungen der jährlichen Früchte vor.

Unter der EN 373821/1997 wird daher vorerst kein Stammrecht mehr besteuert.

Die Besteuerung der Zuflüsse aus dem Ausgedingsrecht der Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG erfolgt unter den EN: 313.961/02, 313.962/02, 313.963/02 und 313.964/02.

Gegen diese Vorgangsweise - Besteuerung der einzelnen Früchte, anstatt des Stammrechtes - wurde ein Rechtsmittel angekündigt.

Für den Fall, dass eine endgültige rechtliche Würdigung durch die Oberbehörden nach Einbringung des angekündigten Rechtsmittels gegen die Versteuerung als einzelne Nachstiftungen ausfallen würde, und somit die Versteuerung als Stammrecht vorzunehmen ist, ist dieses Stammrecht wieder zusammen mit den übrigen der ≤ Stiftung ≥ gewidmeten Vermögenswerten im Bescheid StNr: 022/6864 EN: 373782/97 zu erfassen.

Der VfGH hat in seiner Entscheidung vom 6.12.1990, B 783/89, das Prinzip der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit hervorgehoben.

In diesem Erkenntnis wurde eine Wiederaufnahme des Verfahrens befürwortet, wenn die in einem Bescheid getroffenen Feststellungen unmittelbar Auswirkungen auf rechtskräftige Bescheide derselben Behörde für einen anderen Zeitraum hat.

In diesem Fall wäre eine Wiederaufnahme trotz nicht ausdrücklicher Erwähnung im Gesetz (§ 303 BAO) gerechtfertigt.

Analog dazu wird aufgrund dieser wechselseitigen Auswirkungen der rechtlichen Würdigung der Widmung der Ausgedingsrechte der jeweilige Bescheid vorläufig erlassen.“

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 12. Dezember 2002 wurde vorgebracht, dass eine vorläufige Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO nur bei Ungewissheiten im Tatsachenbereich zulässig sei. Im gegenständlichen Fall werde entgegen der näher ausgeführten einheitlichen Meinung der Judikatur und Literatur die vorläufige Festsetzung ausschließlich auf die Ungewissheit bei der

Lösung einer Rechtsfrage gestützt, sodass der Bescheid die Verfahrensvorschrift des § 200 Abs. 1 BAO verletzt. Es wurde beantragt, den Bescheid nicht vorläufig, sondern endgültig zu erlassen.

Mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 222.222 wurde auf Grund der Nachstiftung vom 31. Dezember 1998 des DI Josef Y. die Schenkungssteuer gemäß § 200 BAO vorläufig mit 10.752,67 € festgesetzt. Die Steuer wurde von einem Gesamterwerb von 78.538.060,00 S mit 1.963.451,50 S berechnet. Es wurde die Steuer für den früheren Erwerb in Höhe von 72.619.660,00 S mit 1.815.491,50 S angerechnet, sodass sich eine Schenkungssteuer von 147.960,00 S, das sind 10.752,67 € ergeben hat. Die dazu ergangene gesonderte Begründung vom 14. November 2002 war gleichlautend zur gesonderten Begründung zum Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 373.782/97.

Mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 333.333 wurde auf Grund der Nachstiftung vom 31. Dezember 1999 des DI Josef Y. die Schenkungssteuer gemäß § 200 BAO vorläufig mit 15.072,27 € festgesetzt. Die Steuer wurde von einem Gesamterwerb von 86.834.010,00 S mit 2.170.850,25 S berechnet. Es wurde die Steuer für die früheren Erwerbe in Höhe von 78.538.060,00 S mit 1.963.451,50 S angerechnet, sodass sich eine Schenkungssteuer von 207.399,00 S, das sind 15.072,27 € ergeben hat. Die dazu ergangene gesonderte Begründung vom 14. November 2002 war gleichlautend zur gesonderten Begründung zum Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 373.782/97.

Mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 555.555 wurde auf Grund der Nachstiftung vom 31. Dezember 2000 des DI Josef Y. die Schenkungssteuer mit 12.653,43 € festgesetzt. Die Steuer wurde von einem Gesamterwerb von 93.798.610,00 S mit 2.344.965,25 S berechnet. Es wurde die Steuer für den früheren Erwerb in Höhe von 86.834.010,00 S mit 2.170.850,25 S angerechnet, sodass sich eine Schenkungssteuer von 174.115,00 S, das sind 12.653,43 € ergeben hat. Die dazu ergangene gesonderte Begründung vom 14. November 2002 war gleichlautend zur gesonderten Begründung zum Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 373.782/97.

Dazu hat das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 Abs. 1 BAO erlassen und den Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 dahingehend berichtigt, dass die endgültige Steuerfestsetzung für vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erklärt wurde. Begründet wurde dieser Berichtigungsbescheid damit, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und daher die Vorschreibung vorläufig erfolge. Die Berichtigung erfolge, da die Ausfertigung eines vorläufigen Bescheides beabsichtigt gewesen wäre, jedoch durch einen Ausfertigungsfehler ein endgültiger Bescheid erlassen worden wäre. Auf die gesonderte Begründung vom 14. November 2002 wurde hingewiesen.

Mit dem Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 444.444 wurde auf Grund der Nachstiftung vom 31. Dezember 2001 des DI Josef Y. die Schenkungssteuer mit 12.581,41 € festgesetzt. Die Steuer wurde von einem Gesamterwerb von 97.261.080,00 S mit 4.863.054,00 S berechnet. Es wurde die Steuer für den früheren Erwerb in Höhe von 93.798.610,00 S mit 4.689.930,50 S angerechnet, sodass sich eine Schenkungssteuer von 173.124,00 S, das sind 12.581,41 € ergeben hat. Die dazu ergangene gesonderte Begründung vom 14. November 2002 war gleichlautend zur gesonderten Begründung zum Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 373.782/97.

Dazu hat das Finanzamt einen Berichtigungsbescheid gemäß § 293 Abs. 1 BAO erlassen und den Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 dahingehend berichtigt, dass die endgültige Steuerfestsetzung für vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erklärt wurde. Begründet wurde dieser Berichtigungsbescheid damit, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei und daher die Vorschreibung vorläufig erfolge. Die Berichtigung erfolge, da die Ausfertigung eines vorläufigen Bescheides beabsichtigt gewesen wäre, jedoch durch einen Ausfertigungsfehler ein endgültiger Bescheid erlassen worden wäre. Auf die gesonderte Begründung vom 14. November 2002 wurde hingewiesen.

In der gegen diese Bescheide gerichteten Berufung wurde ausgeführt:

„Es wird beantragt, die Bescheide ersatzlos aufzuheben.“

### **Begründung**

Einleitend sei festgehalten, dass wir auf unsere telefonische Anfrage hin am 22.11.2002 vom Prüfer informiert wurden, dass es sich bei den in den gesonderten Bescheidbegründungen vom 14.12.2002 angeführten "EN 373.821/1997" um Tippfehler handelt und es richtig "EN 111.111" lauten muss. Diesbezügliche Berichtigungen der Bescheidausfertigungen liegen uns jedoch nicht vor.

Wir fechten die Bescheide wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts und wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften an:

### **I. Rechtswidrigkeit des Inhalts**

In der (auf dem Bescheid angedruckten, nicht gesonderten) Bescheidbegründung wird hinsichtlich der Begründung und genauen Berechnung auf die Niederschrift über die Nachschau verwiesen. Strittig war im Zuge der Nachschau lediglich die Z 2 des Schlussbesprechungsprogramms vom 10.4.2002, nämlich ob die Stiftung der Ansprüche aus den Ausgedingerechten an der „Y. Forstgut V. GmbH & CoKEG“ als Schenkung bzw. Stiftung eines Stammrechtes oder als einzelne jährliche Nachstiftungen zu beurteilen ist. Hierzu legen wir nachfolgend unsere begründete Ansicht dar, dass die einmalige Stiftung eines Stammrechtes im Zuge der Stiftungserrichtung vorliegt:

#### **1. Zur Art des Tatbestands iSd PSG und iSd ErbStG**

Im Zuge der Nachschau war die Behörde zunächst der Ansicht, dass zwischen einer „einmaligen Schenkung eines Stammrechtes“ und „jeweils einzelnen Nachstiftungen“ zu entscheiden sei (s. Schlussbesprechungsprogramm vom 10.4.2002, Z. 2 Abs 2). Aufgrund

unserer Darlegungen bei der Schlussbesprechung wurde in der Niederschrift der Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG jenem des § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG gegenüber gestellt, um dann ohne nähere Begründung die Ansicht zu vertreten, dass „die Ausführung der Zuwendung ... mit der Übertragung des verbleibenden Guthabens auf dem Verrechnungskonto der Y. Forstgut V. GmbH & Co KEG erfolgt.“ Wir sehen es daher als erforderlich an, nachfolgend die uE rechtsrichtige Beurteilung ausgehend von der Feststellung des Steuertatbestands abzuleiten:

Gemäß § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG gilt als Schenkung iSd ErbStG der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden. *Dorazil* führt in Z 15.1 zu § 3 zutreffend aus: „Die unter Lebenden errichtete Stiftung ist ein der Schenkung verwandtes, von ihr begrifflich verschiedenes Geschäft. Ungeachtet dessen reiht sie der Gesetzgeber abgabenrechtlich [uE müsste es ‚erb- und schenkungssteuerrechtlich‘ lauten] unter die Schenkungen ein.“ *Dorazil* in Z 15.2 zu § 3 weiter: „Gegenstand der SchenkSt [iSd § 3 Abs 1 Z 7] ist nicht die Errichtung der Stiftung selbst, sondern erst die Übergabe des Vermögens an die Stiftung auf Grund eines unter Lebenden getätigten Stiftungsgeschäfts.“ Und weiter in Z 15.3 zu § 3: „Zuwendungen, die der Stifter nachträglich einer (rechtsfähigen) Stiftung über das Stiftungskapital hinaus macht, so genannte Zustiftungen gelten nicht als Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäfts, weil sie unabhängig von diesem vollzogen werden. Sie sind ggf. Schenkungen iS des Abs 1 Z 1.“ Diese wenigen Zitate zeigen, dass sowohl stiftungsrechtlich als auch schenkungssteuerlich strikt zu trennen ist zwischen einer Stiftung, die gem § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG zu besteuern ist, und einer Zustiftung, die gem § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG zu besteuern ist.

Hierbei ist noch zu beachten, dass „der zivilrechtliche Tatbestand des Abs 1 Z 1 der wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedenfalls nicht zugänglich ist.“ Ob nun eine „unter Lebenden errichtete Stiftung“ oder eine Zustiftung vorliegt, muss somit ausschließlich nach dem PSG entschieden werden. § 3 Abs 4 PSG führt hierzu aus: „Wer einer Privatstiftung nach ihrer Entstehung Vermögen widmet (Zustiftung), erlangt dadurch nicht die Stellung eines Stifters.“ Und weiter § 7 Abs 1 PSG: „Die Privatstiftung wird durch eine Stiftungserklärung errichtet; sie entsteht mit der Eintragung in das Firmenbuch.“ Da im gegenständlichen Fall die Zuwendung der gegenständlichen Ansprüche vor der Eintragung in das Firmenbuch erfolgte, liegt ganz klar eine Stiftung und keine Zustiftung vor.

Zum selben Ergebnis gelangt man, wenn der in § 7 Abs 1 1. Satzteil PSG verwendete Begriff „Stiftungserklärung näher betrachtet wird: In § 10 Abs 1 PSG wird ausgeführt: „Die Stiftungserklärung ist zu beurkunden (Stiftungsurkunde, Stiftungszusatzurkunde).“ Durch die Stiftungsurkunde und die Stiftungszusatzurkunde, einschließlich der in dieser enthaltenen Widmung des Abschöpfungsrechts, welche mitsammen die Stiftungserklärung bilden, wurde die Stiftung errichtet.

Resumée: Die in der Stiftungszusatzurkunde gleichzeitig mit der Stiftungserrichtung, nämlich am 18.12.1997, erfolgte Zuwendung des Abschöpfungsrechts war eine Stiftung und keine Zustiftung iSd § 3 Abs 4 PSG und fiel unter § 3 Abs 1 Z 7 und nicht unter § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG.

## 2. Zur Art des Rechtsakts

Hierauf aufbauend ist nun festzustellen, dass es sich bei der Stiftungserklärung um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige rechtsgeschäftliche Willenserklärung des Stifters handelt (nicht aber etwa um ein zweiseitiges Rechtsgeschäft). Dies wird zB dadurch deutlich, dass (auch im Falle der X. Privatstiftung) sowohl die Stiftungsurkunde als auch die Stiftungszusatzurkunde ausschließlich durch die Stifter (und nicht etwa auch durch den Stiftungsvorstand) unterzeichnet wurden.

Die in Abschn I Abs 3 der Zusatzurkunde enthaltene Annahmeerklärung „Die ‚X. PRIVATSTIFTUNG‘ erklärt die Annahme.“ war daher gar nicht erforderlich bzw. hatte nur klarstellenden Charakter. Diese Annahmeerklärung macht aber auch deutlich, dass zu diesem Zeitpunkt die gegenständlichen Ansprüche endgültig und abschließend übergegangen sind. Dies wird auch noch durch die Regelung verstärkt, wonach die „X. PRIVATSTIFTUNG“ berechtigt wird, die noch nicht behobenen Teile der Ansprüche durch einseitige Erklärung in Anspruch zu nehmen. Hiermit wird klargestellt, dass selbst der KEG eine Einrede gegen die „Abschöpfung“ nicht möglich ist. Die Endgültigkeit der Übertragung der gegenständlichen Ansprüche durch die Errichtung der Stiftungszusatzurkunde wird somit manifestiert. Schriftstücke, wie das in der Niederschrift angeführte vom 20.12.2000, dienen lediglich dazu, den pflichtgemäß abzuschöpfenden Betrag festzuhalten und einen Beleg für die Buchhaltung der KEG zu schaffen.

Resumée: Das gegenständliche Abschöpfungsrecht ist mit der Stiftungserklärung von Herrn Dipl.Ing. Josef Y. durch einseitige Stiftungserklärung auf die X. Privatstiftung übergegangen. Weder die in der Stiftungszusatzurkunde enthaltene Annahmeerklärung noch die jährlichen Erklärungen der X. Privatstiftung gegenüber der Forst KEG machen aus dieser einseitigen Willenserklärung ein beidseitiges Rechtsgeschäft.

## 3. Zeitpunkt des Rechtsaktes

**Z. 1 und 2 zusammenfassend ist festzuhalten, dass ein auf eine Übertragung gerichteter Rechtsakt nur mit der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997 gesetzt wurde.** Seither hat die X. Privatstiftung den für die Abschöpfung erforderlichen Rechtstitel inne. Nach dem 18.12.1997 wurden in dieser Sache keine Rechtsakte mehr gesetzt und keine Rechtsgeschäfte mehr abgeschlossen. Alle in der Folge gesetzten Handlungen beruhen auf dem am 18.12.1997 von der Stiftung erlangten Rechtstitel.

## 4. Zum Entscheidungsspielraum des Stiftungsvorstands

Die bisherigen Ausführungen widerspiegeln sich in dem - nicht bestehenden - Entscheidungsspielraum des Stiftungsvorstands:

Gem Abschn IV Abs 1 lit b der Stiftungsurkunde ist u.a. Stiftungszweck „die Verwaltung und die Sicherung des der Stiftung gewidmeten Vermögens“. Der Stiftungsvorstand würde daher der Stiftungsurkunde zuwider handeln, wenn er die Beträge aus der Forst KEG nicht abschöpfen würde. Für den Stiftungsvorstand besteht kein Entscheidungsspielraum; er muss die in der Stiftungszusatzur-

kunde angesprochene einseitige Erklärung gegenüber der Forst KEG abgeben. Würde die Abschöpfung nicht erfolgen und der Stiftungsvorstand daher die mit dem Stiftungsakt erlangten Rechte nicht wahrnehmen, so hätte dies der Stiftungsprüfer zu beanstanden und in seinen Bericht aufzunehmen. Die weiteren Folgen könnten bis hin zur Sonderprüfung gem. § 31 PSG und zur Haftungsinspruchnahme der Vorstandsmitglieder gehen.

Dies ergibt sich auch schlüssig aus dem Organisationsgefüge der Privatstiftung: Errichtung der Stiftung durch einseitige Stiftungserklärung des Stifters → Entstehung der Stiftung durch Firmenbucheintragung → Vollzug des in der Stiftungserklärung manifestierten Stifterwillens durch den Stiftungsvorstand.

Die in der Stiftungszusatzurkunde genannte einseitige Erklärung der X. Privatstiftung betrifft bzw. hat ihren Ursprung nicht im Rechtsverhältnis zwischen Stifter und Stiftung, sondern in der Organisation der Forst KEG: Weder Herr Dipl.Ing. Josef Y. noch die X. Privatstiftung sind bei der Forst KEG geschäftsführungs- oder vertretungsbefugt. Vielmehr ist der einzige Komplementär und somit zur Geschäftsführung und Vertretung befugte Gesellschafter der Forst KEG die Firma Y. Forstgut V. GmbH. Nur diese kann eine Banküberweisung betreffend den Abschöpfungsbetrag unterzeichnen. Die X. Privatstiftung kann nur auf der Grundlage des mit der Stiftungszusatzurkunde erlangten Rechts eine entsprechende Erklärung gegenüber der Forst KEG abgeben, die von der Forst GmbH als Komplementär der Forst KEG vollzogen wird. Dies wird auch durch die Wortwahl im letzten Satz des Abschn. I Abs. 3 der Zusatzurkunde ersichtlich, indem es lautet: „... die Übertragung ... zu veranlassen.“

Resumé: Der Stiftungsvorstand ist jährlich verpflichtet, die in der Stiftungszusatzurkunde genannte einseitige Erklärung gegenüber der Forst KEG abzugeben, welche zur Erfüllung der formalen Erfordernisse der Forst KEG erforderlich ist.

## 5. Zum Zuwendungsgegenstand

*Dorazil* stellt fest: „Was Gegenstand einer Schenkung sein kann, ist nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen; nur dieses u nicht das Steuerrecht bestimmt, was Gegenstand einer Schenkung sein kann.“ *Dorazil* hält weiters ausdrücklich fest: „Nach einem U des BFH kann auch ein nicht abtretbares, vermögenswertes Recht Schenkung sein (U 7.4.1976 II R 87-89/70 BStBl II 632).“ Als zivilrechtliche Beurteilung ist festzustellen, dass mit der Stiftungszusatzurkunde keine Geldbeträge, sondern eben das gegenständliche Abschöpfungsrecht gewidmet wurde. Für eine abweichende schenkungssteuerliche Beurteilung ist kein Platz.

**Resumé: Zuwendungsgegenstand war zivil- und stiftungsrechtlich, wie auch schenkungssteuerlich das Abschöpfungsrecht.**

## 6. Zum Entstehen der Steuerschuld

Bevor man sich nun der Bewertung zuwenden kann, ist noch auf das Entstehen der Steuerschuld einzugehen: Gem § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen [iSd § 3 ErbStG] unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Vorstehende Ausführungen zeigen, dass das gegenständliche Abschöpfungsrecht mit der Stiftungszusatzurkunde zugewandt wurde, sodass am 18.12.1997 die Steuerschuld entstanden ist. In solcher Weise ist die Finanzverwaltung auch im vorläufigen Bescheid vorgegangen. Die Ausübung des zugewandten Rechtes, also die faktische Abschöpfung, ist demgegenüber für die Steuerschuld unerheblich, da Gegenstand der Zuwendung nicht die Geldbeträge sondern das besagte Abschöpfungsrecht war.

Resumé: Die Steuerschuld ist mit der Stiftungszusatzurkunde eingetreten.

## 7. Bewertung

Hinsichtlich der Bewertung verweist das ErbStG auf die Allgemeinen Bewertungsvorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (BewG). § 16 BewG legt hierbei fest, dass der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen sich nach dem Lebensalter dieser Person anhand der in Abs 2 angeführten Faktoren ausgehend vom Jahreswert bestimmt; im gegenständlichen Fall mit dem Faktor 3. § 17 Abs 3 BewG, der von der Finanzverwaltung bisher - trotz unseres Hinweises - nicht in Ihre Überlegungen aufgenommen wurde, sieht eine klare Regelung für den Betrag nach ungewissen Nutzungen oder Leistungen vor: „Bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, ist als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.“ Somit liegt eine Handlungs- und Entscheidungsrichtlinie für die gegenständliche von ungewissen zukünftigen Beträgen gekennzeichnete Situation vor. Hierbei ist noch hervorzuheben, dass § 17 Abs 3 keine Regelungen oder Einschränkungen hinsichtlich der Ursache für die Ungewißheit enthält.

Vielmehr wird § 17 Abs 3 BewG vom VwGH als Ausnahmeregelung zur Grundregel des § 200 BAO verstanden. „Aus den im § 17 Abs 3 BewG gebrauchten Worten ‚in Zukunft‘ und ‚voraussichtlich‘ ist nämlich zu erkennen, dass der Jahreswert der Nutzungen oder Leistungen bereits vor Beseitigung der Ungewißheit - und zwar endgültig - zu ermitteln ist.“

Dass die Höhe des Jahresbetrages noch abhängig vom Verhalten des Stifters ist, führt nicht dazu, dass von der Bewertung als Recht abzugehen wäre.

**Resumé: Die Bewertung hat als Recht unter Anwendung der Bestimmungen der §§ 17 Abs 3 und 16 BewG zu erfolgen.**

## 8. Vergleichsfälle

Der VwGH hat im E 13.9.1989, 88/13/0107 die Kapitalisierung eines geerbten Rechts auf einen 2%igen Gewinnanteil einer KG gem § 16 BewG ausgehend von einem gem § 17 Abs 3 festgestellten Jahreswert bestätigt, obwohl seitens des Beschwerdeführers die Möglichkeit von Verlustjahren vorgebracht wurde.

Im E 30.4.1964, 1093, 1094/63 war die Höhe einer Rente vom Einkommen des Rentenberechtigten abhängig. Dennoch hat der VwGH die Bewertung als Rente bestätigt und Verfahrensmängel hinsichtlich der Feststellung des Jahreswerts ausgesprochen.

Weiters können noch diverse Vergleiche zu Fruchtgenussrecht-, Wohnungsrecht- und ähnlichen Sachverhalten gezogen werden, bei welchen die Verwaltungspraxis trotz zukünftiger und ungewisser, auch in der Gestaltungsmöglichkeit einzelner Vertragspartner gelegener Situationen die Beurteilung und Bewertung als Recht und nicht in Form einzelner Nutzungen bzw. Leistungen vornahm.

## II. Verletzung von Verfahrensvorschriften

In den (auf den Bescheiden bzw. Bescheidberichtigungen angedruckten, nicht gesonderten) Bescheidbegründungen ist lediglich ausgeführt „Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist, erfolgt die Vorschreibung vorläufig.“, ohne dass im Konkreten dargelegt wird - wie dies erforderlich ist -, welche Ungewißheit im Tatsachenbereich vorliegt, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht beseitigbar ist. In den Bescheidbegründungen wäre insbesondere anzugeben gewesen, welche Ungewißheit für die Vorläufigkeit ausschlaggebend war (vgl BMF AÖF 1998/47, Abschn 28.3). Tatsächlich ist hingegen bei der abgeschlossenen Nachschau (s. Niederschrift vom 10.9.2002) keine Ungewißheit im Tatsachenbereich verblieben.

Den gesonderten Bescheidbegründungen ist zu entnehmen, dass die Bescheide wegen „wechselseitiger Auswirkungen der rechtlichen Würdigung“ vorläufig erlassen wurden. Eine solche Vorgehensweise verletzt die Verfahrensbestimmung des § 200 Abs 1 BAO und widerspricht der höchstgerichtlichen Judikatur und der herrschenden Meinung hierzu:

Der VwGH hat in seiner Entscheidung vom 28.10.1993, 93/14/0123, wörtlich ausgeführt: „Diese Verfahrensbestimmung bezweckt ihrem Wortlaut und ihrer erkennbaren Zielsetzung, aber auch zufolge ihrer historischen Entwicklung nach nichts anderes, als einen dem Grunde nach wahrscheinlich entstandenen Abgabensanspruch in jenen Fällen realisieren zu können, in denen der eindeutigen und zweifelsfreien Klärung der Abgabepflicht oder der Höhe der Abgabenschuld nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens vorübergehende Hindernisse entgegen stehen (E 24.2.1993, 92/13/0045 bis 0050, ÖstZB 1993, 479; *Stoll*, BAO, 471). Wie aus den Worten ‚nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens‘ hervorgeht, muss es sich hierbei um Ungewißheiten im Tatsachenbereich handeln.“

Bereits im Erkenntnis vom 23.10.1987, 85/17/0040, hat der VwGH ausgeführt, dass die vorläufige Abgabenfestsetzung iSd § 152 Abs 1 Bgld LAO (§ 200 Abs 1 BAO) wegen ungewisser Abgabepflicht Ungewißheiten im Tatsachenbereich zur Voraussetzung hat.

Auch im Erkenntnis vom 21.5.1997, 96/14/0084, hat der VwGH den Einwand der Beschwerdeführerin, dass der angefochtene Bescheid als gem § 200 Abs 1 BAO vorläufiger Bescheid hätte ergehen müssen, zurückgewiesen, da die Beschwerdeführerin eine Ungewißheit im Tatsachenbereich nicht aufgezeigt hat.

In gleichem Sinne führt *Stoll* nach Darlegung der für eine vorläufige Bescheiderlassung erforderlichen Art der Ungewißheit des Sachverhalts ausdrücklich aus: „Die rechtliche Würdigung ist keine ‚Tatsache‘. Ungewißheiten in bezug auf die rechtliche Würdigung von Tatsachen oder in bezug auf Fragen hinsichtlich des anzuwendenden Rechtes, in bezug auf das gebotene Verständnis vom Rechtsinhalt oder Interpretationsschwierigkeiten rechtfertigen somit eine vorläufige Festsetzung nicht (vgl *Schuhmann*, BB 1987, 282,384). Die eine vorläufige Festsetzung rechtfertigende Ungewißheit müsste sich somit auf den Tatsachenbereich beziehen (VwGH 23.10.1987, 85/17/40; 12.10.1989, 88/16/50 sowie BFH 25.4.1985 BStBl 1985 II 648).“

Die vorstehende Ansicht wird auch von *Ritz* geteilt.

Entgegen der dargestellten, einheitlichen Meinung in Judikatur und Literatur wird in dem berufungsgegenständlichen Bescheid die vorläufige Abgabenfestsetzung ausschließlich auf eine Ungewißheit bei der Lösung der Rechtsfrage gestützt, sodass der Bescheid auch die Verfahrensvorschrift des § 200 Abs 1 BAO verletzt.“

Weiters wurden gegen weitere Bescheide des Finanzamtes vom 12. November 2002 zu den Erfassungsnummern 333.333, 555.555 und 444.444 sowie gegen die Endgültigkeitserklärung vom 12. November 2002 zur Erfassungsnummer 111.111 Berufungen eingebracht. Die gegenständliche Berufung wurde mit den anderen Berufungen am 28. Juli 2004 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem gesonderten Schriftsatz vom 11. August 2004 stellte die Bw. die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungs-senat und auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Im Schreiben vom 17. August 2005 ersuchte die Bw. um vordringliche Erledigung der Berufung.

Mit Ladung vom 2. Mai 2006 wurden die Parteien zu einem Erörterungstermin geladen. Die Bw. wurde ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

Übertragungsvertrag vom 9. 6. 1993, abgeschlossen zwischen der Fa. Y. Verwaltungs-GmbH in pppp S. 43 und Herrn Stanislaus Y.

Übergabsvertrag vom 3. 12. 1971, GZ 2759 des öffentl. Notars Dr. Helge F.

Übergabsvertrags-Nachtrag vom 9. 6. 1993, GZ 2881 des öffentl. Notars Dr. Helge F.

Zusammenschlussvertrag vom 9. 6. 1993, abgeschlossen zwischen der Fa. Y. Forstgut V. GmbH in pppp S. 43 und Herrn Stanislaus Y. unter Beitritt der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co KEG

Die Unterlagen wurden mit den Schreiben vom 9. bzw. 10. Mai 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Am 7. Juni 2006 fand ein Erörterungsgespräch zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens und dem Referenten statt, über das folgende Niederschrift aufgenommen wurde:

„Den Parteien des Berufungsverfahrens wurde der entscheidungsrelevante Sachverhalt mit e-mail vom 30. Mai 2006 zur Kenntnis gebracht.

Der Berufungswerber wurde darauf hingewiesen, dass die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat vom 11. August 2004 nicht innerhalb der Frist des § 323 Abs. 12 BAO (bis 31. Jänner 2003) eingebracht wurde, sodass diese Anträge nicht zulässig sind. Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wird vom Referenten nicht für erforderlich erachtet. Auch die Entscheidung durch den gesamten Senat wird durch den Referenten nicht verlangt.

Hinsichtlich der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid zu ErfNr.: 111.111 vom 12. November 2002 teilt der Referent die Bedenken des Berufungswerbers gegen die vorläufige Festsetzung durch das Finanzamt, zumal keine Ungewissheit auf der Tatsachenebene, sondern aus Sicht des Finanzamtes eine Ungewissheit hinsichtlich der rechtlichen Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes vorliegt. Es ist daher beabsichtigt, die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Dies ist im Berufungsverfahren zulässig (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 200 Tz. 18).

Im Zuge der Schlussbesprechung am 18. Juli 2002 wurde dem Betriebsprüfer folgendes Schriftstück vom 20. Dezember 2001 (wird den Parteien in Ablichtung übergeben) vorgelegt:

„Betr.: Stiftungszusatzurkunde

In der Bilanz zum 31.12.1999 ist auf meinem Verrechnungskonto bei der Y. Forstgut V. GmbH.u.Co.KEG ein verfügbarer Saldo von 3.462.472,27 ATS lt. Schreiben des Forstgutes vom 23.11.2001 ausgewiesen.

Ich habe dieses Guthaben nicht in Anspruch genommen und werde dieses Guthaben bis 31.12.2001 nicht in Anspruch nehmen.

Entsprechend der Stiftungszusatzurkunde erklärt die X. Privatstiftung diesen nicht behobenen Teil der Ansprüche durch einseitige Erklärung nach Ablauf der Bindungsfrist, das ist der 31.12.2001, in Anspruch zu nehmen.

Ich erkläre ausdrücklich meine Einwilligung zur Übertragung des o.a. Verrechnungsguthabens in die X. Privatstiftung und die X.-Privatstiftung erklärt ihrerseits die Annahme.“

Erfolgte die Feststellung bzw. Übertragung der Guthaben zum 31. Dezember 2000 (noch bestehendes Guthaben vom 31. Dezember 1998), 31. Dezember 1999 (noch bestehendes Guthaben vom 31. Dezember 1997) und 31. Dezember 1998 (noch bestehendes Guthaben vom 31. Dezember 1996) auf dem Verrechnungskonto des Josef Y. bei der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co KG an die X.-Privatstiftung auf ähnliche Weise?

Der Vertreter der Bw. erklärt, die entsprechenden Unterlagen noch auszuheben und dem Unabhängigen Finanzsenat zu übergeben bzw. eine Stellungnahme abzugeben.

Hinsichtlich der angefochtenen Schenkungssteuerbescheide vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 222.222 (RV/0707-L/04), ErfNr.: 333.333 (RV/0709-L/04), ErfNr.: 444.444 (RV/0710-L/04) und ErfNr.: 555.555 (RV/0711-L/04) vertritt der Referent die Auffassung, dass keine Ungewissheit im Bereich des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes vorliegt. Die Voraussetzungen für eine vorläufige Festsetzung sind daher nicht gegeben. Es ist daher beabsichtigt, die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Dies ist im Berufungsverfahren zulässig (vgl. *Ritz*, BAO<sup>3</sup>, § 200 Tz. 18).

Die Vertreterin des Finanzamtes hält nach Einsichtnahme in den Veranlagungsakt des FA Linz zu StNr.: 236/3748 (X.-Privatstiftung) fest, dass es auffällig ist, wenn nach dem 31. Dezember 2001 keine Überrechnung des Guthabens von der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co KG an die X.-Privatstiftung erfolgt ist. Demnach hätte Josef Y. sämtliche nach dem 31. Dezember 1999 entstandenen Guthaben bei der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co KG für sich entnommen.

Der steuerliche Vertreter begründet dies mit steuerlichen Überlegungen (Endbesteuerung hinsichtlich der Erbschaftsteuer) bzw. mit der Absicht des Josef Y. allenfalls sich Optionen für letztwillige Verfügungen offen zu halten.

Der steuerliche Vertreter will sich die Option offen halten, jeden einzelnen Bescheid anzufechten. Nach Ansicht des Referenten steht eine Zusammenfassung der einzelnen Berufsentscheidung in einen Schriftsatz nicht entgegen, da es sich dabei um einen kombinierten Bescheid handelt und jeder einzelne Bescheid für sich beim VwGH angefochten werden kann.

Im Übrigen wurden einzelne Rechtsfragen erörtert.“

Mit Vorhalt vom 8. August 2006 wurde der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin ersucht, die Stellungnahme dazu abzugeben, wie die Feststellung bzw. Übertragung der Guthaben zum 31. Dezember 2000 (noch bestehendes Guthaben vom 31. Dezember 1998), 31. Dezember 1999 (noch bestehendes Guthaben vom 31. Dezember 1997) und 31. Dezember 1998 (noch bestehendes Guthaben vom 31. Dezember 1996) auf dem Verrechnungskonto des Josef Y. bei der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co KG an die X.-Privatstiftung erfolgt ist und entsprechende Unterlagen vorgelegt.

Nach mehrmaligen Fristverlängerungsansuchen wurde mit Schriftsatz vom 27. September 2006 folgende Stellungnahme eingebracht:

### „1. Abwicklung der Überweisungen

Zu dem von Ihnen beim Erörterungsgespräch vorgelegten und in der Niederschrift zitierten Schriftstück vom 20.12.2001 teilen wir mit, dass dieses Schriftstück nicht dem Rechtsverhältnis zwischen der X. PRIVATSTIFTUNG und dem Stifter Dipl.-Ing. Josef Y. entspringt, sondern ausschließlich im Interesse und auf Anforderung der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG als Schuldnerin erstellt wurde. Diesem Schriftstück geht nämlich der darin erwähnte Brief der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG an die X. PRIVATSTIFTUNG vom 23.11.2001 (Kopie anbei) voraus, in welchem die Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG den verfügbaren Saldo für das Jahr 1999 mit 3.462.472,27 S mitteilt und im weiteren ausführt: „Falls dieses Guthaben von Herrn Dipl.-Ing. Josef G. Czernin-Kinsky bis zum 31.12.2001 nicht behoben wird, ist lt. Stiftungsurkunde die X.-Privatstiftung berechtigt diesen Saldo in Anspruch zu nehmen. Wir ersuchen Sie höflich die entsprechenden ausdrücklichen Erklärungen von Herrn Dipl.-Ing. Josef G. Y. bzw. von der X.-Privatstiftung auszustellen, damit wir den Übertrag fristgerecht am 2. Jänner 2002 durchführen können.“ Bereits die Adressierung dieses Briefs an die X. PRIVATSTIFTUNG macht deutlich, dass die Schuldnerin Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG in der X. PRIVATSTIFTUNG (und nicht in Herrn Dipl.-Ing. Josef Y.) die Gläubigerin gesehen hat und somit von einer bereits mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997 erfolgten Übertragung ausgegangen ist. Dies geht auch klar aus dem Text hervor, wonach die X. PRIVATSTIFTUNG - ohne jedwede weitere Vereinbarung oder Handlung - laut Stiftungsurkunde (richtig: Stiftungszusatzurkunde) berechtigt ist, den Saldo in Anspruch zu nehmen.

Auch der Wortlaut des Schriftstücks vom 20.12.2001 belegt die bereits am 18.12.1997 erfolgte Übertragung, indem ausgeführt wird: „Entsprechend der Stiftungszusatzurkunde erklärt die X. Privatstiftung diesen nicht behobenen Teil der Ansprüche durch einseitige Erklärung nach Ablauf der Bindungsfrist, das ist der 31.12.2001, in Anspruch zu nehmen.“

Die einseitige - und soweit erkennbar - auch nicht widerrufliche Erklärung der X. PRIVATSTIFTUNG genügt somit!

Dem gegenüber wäre für das jährliche Entstehen der Steuerschuld erforderlich, dass jährlich Zessionen und somit beidseitige Vereinbarungen zwischen dem Stifter Dipl.-Ing. Josef Y. und der X. PRIVATSTIFTUNG erfolgten.

Darüber hinaus wird durch den weiteren Wortlaut „durch einseitige Erklärung ... in Anspruch zu nehmen“ deutlich, dass die einseitige Erklärung von der X. PRIVATSTIFTUNG nicht gegenüber dem Stifter Dipl.-Ing. Josef Y. sondern gegenüber der Schuldnerin Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG abzugeben ist. Wie nachfolgend noch näher nachgewiesen wird, ist seit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997 keinerlei weitere Vereinbarung oder rechtsgeschäftliche Handlung zwischen dem Stifter Dipl.-Ing. Josef Y. und der X. PRIVATSTIFTUNG erforderlich, damit die X. PRIVATSTIFTUNG ihren (mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde) erworbenen Anspruch gegenüber der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG exekutiert.

Ihre Frage, ob die Feststellung bzw. Übertragung der Guthaben zum 31.12.2000, 31.12.1999 und 31.12.1998 auf ähnliche Weise wie beim Guthaben zum 31.12.2001 erfolgte, können wir bejahen und verweisen auf die am 15.3.2002 an das Finanzamt übermittelten Schriftstücke.

### 2. Zur Erlassung vorläufiger Bescheide durch das Finanzamt und zur Erlassung getrennt rechtsmittelfähiger Bescheide durch den UFS

Wir danken für Ihre Klarstellung, dass die Voraussetzungen für eine vorläufige Festsetzung durch das Finanzamt bei allen fünf Bescheiden nicht gegeben waren, da keine Ungewissheit im Bereich des entscheidungsrelevanten Sachverhalts vorliegt.

Wir können an dieser Stelle nicht unerwähnt lassen, dass wir massive Bedenken gegen die festgestellter Maßen gesetzeswidrige Erlassung vorläufiger Bescheide durch das Finanzamt haben: Es war den Organen des Finanzamts im gesamten Verfahren klar, dass keine Ungewissheiten im Sachverhaltsbereich vorliegen:

In der Niederschrift über die Nachschau vom 10.9.2002 ist keinerlei Hinweis auf Ungewissheiten im Bereich des entscheidungsrelevanten Sachverhalts enthalten.

In den berufsgegenständlichen Bescheiden wird die Vorläufigkeit ausdrücklich nur mit den „wechselseitigen Auswirkungen der rechtlichen Würdigung“ begründet.

Daher muss das Finanzamt den Gesetzesbruch und damit die Verletzung der Rechte unserer Mandantin bewusst hingenommen haben, um sich alle Optionen im weiteren Verfahren offen zu lassen, nämlich die Besteuerung auf der Grundlage der Stiftungszuwendung am 18.12.1997 oder aufgrund der jährlichen Überweisungen.

Wenn wir beim Erörterungsgespräch um die Erlassung getrennt rechtsmittelfähiger Bescheide ersucht haben, so stellt dies - anders als Sie es bei der Besprechung beurteilt haben - bloß das Bestreben dar, wieder korrekte Verfahrensabläufe zu schaffen:

Hätte das Finanzamt den Bescheid zur ErfNr 111.111 über die Stiftungszuwendung am 18.12.1997 nicht rechtswidrig vorläufig erlassen, wäre dieser schon längst in Rechtskraft erwachsen. Der Rechtsstreit besteht ja nur über die Bescheide zu den ErfNr 222.222, 333.333, 555.555 und 444.444, mit denen Schenkungssteuer für die einzelnen Überweisungen erhoben wird.

Ob die getrennte Rechtsmittelfähigkeit durch die Erlassung von fünf einzelnen Bescheiden oder einem kombinierten Bescheid bewirkt wird, steht ausschließlich in Ihrer Beurteilung.

### 3. Zur Art des Tatbestandes iSd ErbStG

Wir begrüßen, dass Sie bei dem Erörterungsgespräch die von uns in der Berufungsschrift vertretene Ansicht geteilt haben, dass im berufungsgegenständlichen Fall der Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG erfüllt wird und nicht - wie von der Vertreterin des Finanzamts argumentiert - der Tatbestand des § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 7 ErbStG gilt als Schenkung der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden. Wie wir in Z. 2 der Berufungsschrift bereits ausgeführt haben, handelt es sich bei der Stiftungserklärung um eine einseitige, nicht empfangsbedürftige rechtsgeschäftliche Willenserklärung des Stifters. Zu Vermeidung von Wiederholungen verweisen wir auf die in Z. 2 der Berufungsschrift gebrachten weiteren Ausführungen und Literaturzitate. Ergänzend weisen wir noch auf *Dorazil-Taucher*, ErbStG, Rz 15.7 zu § 3, hin, die ebenfalls ausführen: „Die Errichtung einer Stiftung ist ein einseitiges Rechtsgeschäft.“

### 4. Zum Entstehen der Steuerschuld

*Dorazil-Taucher* führen in Rz 15.8 zu § 3 weiter aus: „Die Steuerschuld entsteht gem § 12 Abs 2 [Anm.: richtig muss es § 12 Abs 1 Z 2 lauten] mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, die mit der Übertragung des Stiftungsguts.“ Mit dieser Kommentarmeinung stehen unsere Ausführungen in Z. 6 der Berufungsschrift im Einklang.

### 5. Zum Stiftungsgut und zur Übertragung desselben (gegenüber der bloßen Widmung)

Mit dem vorstehenden Zitat aus *Dorazil-Taucher* bekommt die Feststellung, was nun das Stiftungsgut ist, eine besondere Bedeutung, wie dies auch die Diskussion im Zuge des Erörterungsgesprächs gezeigt hat. Der nachfolgenden genaueren Analyse der Stiftungszusatzurkunde sei noch ein weiteres Zitat aus *Dorazil-Taucher* (Rz 1.39 lit c zu § 3) voran gestellt: „Was Gegenstand einer Schenkung sein kann, ist nach dem bürgerlichen Recht zu beurteilen; nur dieses und nicht das Steuerrecht bestimmt, was Gegenstand einer Schenkung sein kann.“

In Abschn. III. Abs. (3) der Stiftungszusatzurkunde wird nach einer einleitenden Darstellung des relevanten Rechtsverhältnisses von Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. zur Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG ausgeführt: „Herr Dipl.-Ing. Josef Y. widmet bereits hiermit im Wege der Nachstiftung der ‚X. PRIVATSTIFTUNG‘ seine ihm aus diesem ihm zustehenden Rechtsverhältnis zukünftig zufließenden jährlichen Ansprüche, ...“. Dieser Satzteil hat folgende für die Feststellung des Stiftungsguts relevante Bedeutungen:

Gegenstand der Widmung sind jährliche Ansprüche (und nicht etwa Barbeträge wie in Abschn. III Abs. (1) der Stiftungsurkunde).

Die Widmung der Ansprüche erfolgt „bereits hiermit“, also mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997.

Die Worte „zukünftig zufließenden“ stellen klar, dass die bei der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997 bestehenden, „hiermit bereits gewidmeten jährlichen Ansprüche“ erst zukünftig von der Schuldnerin erfüllt werden („zufließen“) und dass somit Gegenstand der Widmung nicht die zukünftig zufließenden Zahlungsbeträge, also Barmittel, sind, sondern eben die bei der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997 bereits bestehenden jährlichen Ansprüche bzw. das Recht darauf.

Mit dem dritten Satz des Abschn. III Abs. (3) der Stiftungszusatzurkunde erklärt die X. PRIVATSTIFTUNG die Annahme. Angenommen werden die „jährlichen Ansprüche“ bzw. das diesbezügliche Recht.

Eine Annahmeerklärung der X. PRIVATSTIFTUNG wäre bei der gegenständlichen einseitigen Willenserklärung des Stifters Dipl.-Ing. Josef Y. gar nicht erforderlich gewesen.

Selbst wenn man der mit dem ABGB nicht im Einklang stehenden auf älterer OGH-Judikatur beruhenden Ansicht von *Dorazil-Taucher*, in Rz 4.7 lit a) zu § 12 „Bei schenkungsweiser Zession kommt als erforderliche Übergabe durch Zeichen die Verständigung des Schuldners durch den Zedenten, nicht aber durch den Zessionar in Betracht“ folgen würde, ergibt sich, dass die Übergabe mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde erfolgt ist, da hierbei sowohl der Zedent Dipl.-Ing. Josef Y. als auch der Geschäftsführer der Y. Forstgut V. GmbH als Komplementär der Schuldnerin Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG und Stiftungsvorstand Dipl.-Ing. Dr. Elmar Sallinger anwesend waren und letzterer auch über die Zession informiert wurde.

Zwischenresümee: Stiftungsgut sind die jährlichen Ansprüche bzw. das Recht darauf, die/das mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde nicht bloß gewidmet, sondern auch von Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. an die X. PRIVATSTIFTUNG übertragen wurden. Durch die Errichtung der Stiftungszusatzurkunde wurde eine Übertragung der jährlichen Ansprüche (des Rechts) abschließend und unwiderruflich bewirkt.

Dies wird weiter durch den vierten Satz des Abschn. III Abs. (3) der Stiftungszusatzurkunde verdeutlicht, indem die X. PRIVATSTIFTUNG unwiderruflich berechtigt wird, die zum 31.12. des zweitfolgenden Jahres noch nicht behobenen Teile der Ansprüche durch einseitige Erklärung in Anspruch zu nehmen. Damit wird (nochmals) zweifelsfrei zum Ausdruck gebracht, dass es keiner weiteren Vereinbarungen (Titel) oder Handlungen (Modus) zwischen dem Stifter Dipl.-Ing. Josef Y. und der X. PRIVATSTIFTUNG mehr bedarf, damit die jährlichen Ansprüche nicht nur im Eigentum der X. PRIVATSTIFTUNG stehen, sondern diese auch von der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG erfüllt werden („zukünftig zufließen“) bzw. von der X. PRIVATSTIFTUNG gegenüber der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG eingefordert oder allenfalls auch eingeklagt werden können.

Mit dem 5. und letzten Satz des Abschn. III Abs. (3) der Stiftungszusatzurkunde werden die mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde von Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. an die X. PRIVATSTIFTUNG übertragenen Ansprüche unmittelbar konkretisiert, indem die erstmalige Ausübung der Ansprüche dargelegt wird:

„Die Berechtigung steht der ‚X. PRIVATSTIFTUNG‘ erstmals ... für das Jahr 1996 zu.“: Die Gegenwartsform „zusteht“ (anstelle etwa von "wird zustehen") verdeutlicht, dass die Berechtigung von der X. PRIVATSTIFTUNG mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde definitiv erlangt wurde.

„... sodaß die ‚X. PRIVATSTIFTUNG‘ erstmals berechtigt ist ...“: Wiederum stellt die Gegenwartsform „ist berechtigt“ (anstelle etwa von „wird berechtigt“) klar, dass die X. PRIVATSTIFTUNG die Berechtigung mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde erlangt hat.

„... für sich in Anspruch zu nehmen ...“: Hiermit wird deutlich, dass keinerlei Bedingung, Vereinbarung oder Handlung der Inanspruchnahme voraus gehen muss.

„... die Übertragung dieses Teilbetrages dieser Ansprüche zu veranlassen.“: Für das richtige Verständnis dieser Ausführung muss klar zwischen dem Rechtsverhältnis zwischen der X. PRIVATSTIFTUNG und dem Stifter Dipl.-Ing. Josef Y. einerseits und dem Rechtsverhältnis zwischen der X. PRIVATSTIFTUNG als Gläubiger und der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG als Schuldner andererseits unterschieden werden. Dieser Satzteil kann sich nur auf das Rechtsverhältnis zwischen der X. PRIVATSTIFTUNG und der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG beziehen, da die Veranlassung einer Übertragung (von welcher Sache auch immer) durch eine Stiftung gegenüber ihrem Stifter grundsätzlich dem Organisationsgefälle jeder Stiftung widersprechen würde.

#### 6. Zum Vorliegen einer Bedingungen

Am zweiten Satzteil des zweiten Satzes des Abschn. III Abs. (3) der Stiftungszusatzurkunde „... soweit sie von Herrn Dipl.-Ing. Josef Y. nicht jeweils bis zum 31.12. eines zweitfolgenden Jahres in Anspruch genommen und behoben worden sind“ aufbauend, hatten Sie beim Erörterungsgespräch zu Bedenken gegeben, dass aufgrund dieser Bedingung die Übertragung erst bei Bedingungseintritt schenkungssteuerlich zu berücksichtigen sei. Unter „Bedingung“ ist die „einem Rechtsgeschäft von den Parteien beigesetzte Bestimmung, dass der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung vom Eintritt oder Nichteintritt eines ungewissen Umstandes abhängen soll, der rein tatsächlicher, aber auch rechtsgeschäftlicher Natur sein kann“ (*Welser in Rummel*, Tz 1 zu § 696) zu verstehen.

Im gegenständlichen Fall ist der Eintritt der Rechtswirkung jedoch ohne Bedingung eingetreten: Die X. PRIVATSTIFTUNG hat unbelastet von jeder Bedingung die angeführte Berechtigung auf die jährlichen Ansprüche mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde erlangt.

Durch die nicht absehbare Höhe des gewinnabhängigen, jährlichen Ausgedingeanspruchs ist die Höhe der Zuwendung unbestimmt, nicht aber der Anspruch dem Grunde nach. Der Anspruch per se unterliegt keiner - wie auch immer gearteter - (aufschiebenden oder auflösenden) Bedingung. Die Werthaltigkeit des Rechtes ist unbestimmt, wie dies bei vielen anderen Rechten auch der Fall ist. Beispielsweise sind hier umsatzabhängige Beteiligungs- und Gewinnrechte anzuführen, die bewertbar sind und im Übertragungsfall einer (einmaligen !) Bewertung unterzogen werden.

Es liegen hier also ihrer Entstehung nach unbedingte, hinsichtlich ihres Betrages erst zu berechnende Nutzungen vor, wie sie in § 17 Abs. (3) BewG angesprochen sind. Als Beispiel für Nutzungen und Leistungen iSd § 17 Abs. (3) BewG führen *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz auf S. 112y die Nießbrauchrechte an land- und forstwirtschaftlichen Betrieben ausdrücklich an. Sie begründen dies damit „weil vielfach eine Abgabepflicht bereits durch die Begründung solcher Nutzungen und Leistungen ausgelöst wird.“ Nicht anders ist es im berufungsgegenständlichen Fall.

Selbst wenn man diesen Ausführungen nicht folgen und das Vorliegen einer Bedingung unterstellte, käme man zum Ergebnis, dass die Steuerschuld mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde eingetreten ist: In den §§ 4f BewG wird zwischen aufschiebend und auflösend bedingten Erwerben unterschieden. Die Formulierung „soweit sie .. nicht ... behoben worden sind“ würde - wenn man das Vorliegen einer Bedingung unterstellte - zweifelsfrei eine auflösende Bedingung zum Ausdruck bringen.

#### 7. Ergebnis

Die durch das Erörterungsgespräch angeregte eingehende Analyse sowohl der Stiftungszusatzurkunde als auch der jährlichen Abwicklungen hat ergeben:

Das in Abschn. III Abs. (3) der Stiftungszusatzurkunde geregelte Stiftungsgut sind die jährlichen Ansprüche gegenüber der Y. Forstgut V. GmbH & Co.KEG (bzw das Recht darauf).

Die Übertragung dieser Ansprüche erfolgte mit der Errichtung der Stiftungszusatzurkunde am 18.12.1997.

Der Schuldner wurde zugleich am 18.12.1997 vom Zedenten Dipl.-Ing. Josef Y. über die Zession informiert, sodass in der Folge die X. PRIVATSTIFTUNG auch gegenüber der Schuldnerin die Gläubigerin war (s. Beilage).

Der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes iSd § 3 Abs. (1) Z. 7 ErbStG ist daher am 18.12.1997 erfolgt.

Dem Übergang ist keine Bedingung, jedenfalls keine Suspensiv- (aufschiebende) Bedingung, beigesetzt, sodass ein Bedingungseintritt für die Entstehung der Steuerschuld nicht relevant ist.

Wir ersuchen daher um stattgebende Entscheidung ...“

Der Stellungnahme lag ein Schreiben der Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG an die Berufungswerberin vom 23. November 2001 bei. Darin wurde mitgeteilt, dass auf dem Verrechnungskonto DI Josef G. Y. bei der Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG ein Guthaben von 18.723.017,11 ATS ausgewiesen sei. Davon abzuziehen seien die gemäß Stiftungszusatzurkunde vorgenommenen Überträge

|                                                      |                  |
|------------------------------------------------------|------------------|
| 3.1.2000 für das Jahr 1997                           | ATS 8.295.950,90 |
| 10.1.2001 für das Jahr 1998                          | ATS 6.661.809,22 |
| mitgenommene Stückzinsen aus Üt. 1999                | ATS 158.33,33    |
| mitgenommene Stückzinsen aus Üt. 2000                | ATS 144.451,39   |
| Der verfügbare Saldo für das Jahr 1999 betrüge daher | ATS 3.462.472,27 |

Dazu wurde ausgeführt:

„Falls dieses Guthaben von Herrn Dipl. Ing. Josef G. Y. bis zum 31.12.2001 nicht behoben wird, ist lt. Stiftungsurkunde die X.-Privatstiftung berechtigt diesen Saldo in Anspruch zu nehmen.

Wir ersuchen Sie höflich die entsprechenden ausdrücklichen Erklärungen von Herrn Dipl. Ing. Josef G. Y. bzw. von der X.-Privatstiftung auszustellen, damit wir den Übertrag fristgerecht am 2. Jänner 2002 durchführen können.“

Die Stellungnahme vom 27. September 2006 wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 12. Oktober 2006 zur Kenntnis gebracht. In der Stellungnahme vom 18. Oktober 2006 teilte das Finanzamt Folgendes mit:

In Zusammenhang mit Punkt 1. „Abwicklung der Überweisung“ sei es nach Ansicht des Finanzamtes für die Beurteilung der Frage, ob ein Stammrecht auf zukünftig zufließende Ansprüche gestiftet wurde oder ob es sich um jährliche schenkungsweise Zuwendungen des Herrn Dipl. Ing. Josef Y. an die X. Privatstiftung handelt, unerheblich, welche Schriftstücke bei der Überweisung ausgestellt wurden. In der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 sei unter „I. Weitere Vermögenswidmung“ Abs. 3 beurkundet: „Die „X. PRIVATSTIFTUNG“ wird hiermit von Herrn Dipl. Ing. Josef Y. unwiderruflich berechtigt, die zum 31. 12. des zweitfolgenden Jahres noch nicht behobenen Teile durch einseitige Erklärung in Anspruch zu nehmen.“ Aus dieser Textierung könne nicht abgeleitet werden, dass die einseitige Erklärung von der X. Privatstiftung gegenüber der Y. Forstgut V. GesmbH & Co KEG abzugeben ist.

In Zusammenhang mit Punkt 3. „Art des Tatbestandes iSd ErbStG“ stehe das Finanzamt auf dem Standpunkt, dass der Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG verwirklicht wurde. Im Übrigen werde auf die Ausführungen in der Niederschrift vom 10. September 2002 zur Nachschau (Bescheidbegründungen) verwiesen.

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

##### **1. Zur vorläufigen Festsetzung von Abgaben gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung:**

Gemäß § 200 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach § 200 Abs. 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt.

##### **1.1. Zum Schenkungssteuerbescheid vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 373.782/97 (Punkt 1. des Spruches):**

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat auf Grund der Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 einen Schenkungssteuerbescheid vom 13. Jänner 2000 erlassen, mit dem eine Schenkungssteuer in Höhe von 1.864.003,00 S gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt hat. Als Grund für die vorläufige Festsetzung wurde lediglich angeführt, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss sei. Aus dieser „Begründung“, die lediglich den Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung wiedergibt, kann nicht nachvollzogen werden, ob bzw. welcher Grund für eine vorläufige Abgabenfestsetzung vorgelegen hat. Insbesondere kann auch nicht festgestellt werden, welchen Umfang diese vermeintliche Ungewissheit hatte. Wenn nun diese vorläufige Festsetzung neuerlich durch eine vorläufige Festsetzung ersetzt wird, so ist die neuerliche vorläufige Festsetzung unter der Voraussetzung der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit (§ 200 Abs. 1 letzter Satz BAO) zulässig. Wenn schon aus dem ersetzten Bescheid keine Ungewissheit erschlossen werden kann, da die Abgabenbehörde erster Instanz diese nur mit einer inhaltsleeren Floskel beschrieben hat, kommt eine teilweise Beseitigung der Ungewissheit nicht in Betracht. Damit mangelt es an der Berechtigung den vorläufigen Bescheid durch einen weiteren vorläufigen Bescheid zu ersetzen. Schon aus diesem Grund ergibt sich die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides.

Auch die von der Bw. beantragte endgültige Festsetzung iSd. angefochtenen Bescheides ist nicht zulässig. Zwar hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 2 BAO die Berechtigung, den angefochtenen Bescheid in jede Richtung abzuändern und könnte somit einen vorläufigen Festsetzung in eine endgültige umwandeln (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 200 Tz. 18), doch setzt dies voraus, dass eine grundsätzliche Berechtigung zur Erlassung eines derartigen Bescheides besteht. Nach § 200 Abs. 2 BAO ist eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit beseitigt ist. Doch ist zu bedenken, dass nur eine tatsächlich bestehende Ungewissheit beseitigt werden kann. Daher stellt § 200 Abs. 2 BAO in jenen Fällen, in denen trotz Fehlen einer Ungewissheit iSd. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig ergangen sind, keine Rechtsgrundlage für eine Endgültigkeitserklärung oder Ersetzung durch endgültige Bescheide dar (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 200 Tz. 11).

Da der Schenkungssteuerbescheid vom 13. Jänner 2000 nicht einmal ansatzweise einen Hinweis für einen Grund, die Abgabenfestsetzung vorläufig vorzunehmen enthält, sondern lediglich auf die Wiedergabe des Gesetzeswortlautes beschränkt, kann auch nicht erschlossen werden, welche Ungewissheit nunmehr gänzlich beseitigt sein soll, sodass auch die Berechtigung für eine endgültige Abgabenfestsetzung fehlt. Demnach kann auch dem Begehren der Bw. nicht entsprochen werden und der angefochtene Bescheid ist ersatzlos aufzuheben.

Soweit im Erörterungsgespräch dem Vertreter der Bw. mitgeteilt wurde, dass der Referent hinsichtlich der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid zu ErfNr.: 111.111 vom 12. November 2002 die Bedenken des Berufungswerbers gegen die vorläufige Festsetzung durch das Finanzamt teilt und beabsichtigt ist die vorläufige Festsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wurde nicht auf dem Umstand Bedacht genommen, dass bereits im Schenkungssteuerbescheid vom 13. Jänner 2000 keine Gründe für eine vorläufige Festsetzung angeführt wurden. Da § 279 Abs. 3 BAO keine Grundlage für rechtsverbindliche Zusagen ist (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 279 Tz. 17) ist es nicht unzulässig anstatt der in Aussicht gestellten Endgültigkeitserklärung die Aufhebung des angefochtenen Bescheides auszusprechen.

## **1.2. Zu den Schenkungssteuerbescheiden vom 12. November 2002 zu ErfNr.: 333.333 und 222.222 (Punkt 2. und 3. des Spruches):**

Die Abgabenbehörde erster Instanz sieht im Ergebnis eine Ungewissheit darin, dass durch „Oberbehörden“ eine andere rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhaltes erfolgen könnte. Wie die Bw. im Berufungsverfahren zum Schenkungssteuerbescheid zu ErfNr.: 111.111 zutreffend ausgeführt hat, ist die Voraussetzung für eine vorläufige Festsetzung gemäß § 200 Abs. 1 BAO eine Ungewissheit im Tatsachenbereich (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 200 Tz. 1 mit mehreren Nachweisen). Die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Argumentation mit einer analogen Anwendung einer Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zum § 303 BAO ist verfehlt, da § 200 Abs. 1 BAO im Gegensatz zum offensichtlich angesprochenen Vorfragentatbestand des § 303 Abs. 1 lit. c BAO auf das Ermittlungsverfahren, in dem Fragen im Tatsachenbereich zu klären sind, abstellt und nicht auf die Klärung von Rechtsfragen, zu denen auch die Vorfragen gehören (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 116 Tz. 1). Da eine Ungewissheit im Tatsachenbereich nicht behauptet wurde und der von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführte Grund für eine vorläufige Festsetzung nicht nachvollziehbar ist, hat eine Abänderung der angefochtenen Bescheide dahingehend zu erfolgen, dass die Schenkungssteuer endgültig festzusetzen ist.

## **1.3. Zu den Berichtigungsbescheiden gemäß § 293 BAO vom 20. November 2002 zu ErfNr.: 444.444 und 555.555 (Punkt 5. und 7. des Spruches):**

Nach § 293 BAO kann die Abgabenbehörde in einem Bescheid unterlaufene Schreib- und Rechenfehler oder andere auf einem ähnlichen Versehen beruhende tatsächliche oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen.

Es liegt eine Unrichtigkeit iSd. § 293 BAO vor, wenn erkennbar eine Formulierung dem erschließbaren Gestaltungswillen nicht entspricht (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 293 BAO). Im gegenständlichen Fall ist aus der gesondert ergangenen Begründung vom 14. November 2002 eindeutig erkennbar, dass die Abgabenbehörde erster Instanz die Schenkungssteuer vorläufig festsetzen wollte. Aus dem Spruch der berichtigten Bescheide vom 12. November 2002 lässt sich dagegen eine vorläufige Festsetzung nicht ableiten. Damit bestand grundsätzlich die Berechtigung der Abgabenbehörde zur Berichtigung der Schenkungssteuerbescheide vom 12. November 2002. Aus obigen den Ausführungen zu Punkt 1.2 ergibt sich jedoch, dass die vorläufige Festsetzung ohnehin rechtswidrig ist. Somit ist zwar ein Berichtigungsgrund gegeben, jedoch die Berichtigung nicht zweckmäßig, da dadurch ein rechtswidrige vorläufige Abgabenfestsetzung ausgesprochen wird. Da die Berichtigungsbefugnis der Abgabenbehörde ohnehin im Ermessen der Abgabenbehörde ist (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 293 Tz. 9) und eine Berichtigung eines richtigen Bescheides zu einem rechtswidrigen Bescheid wohl unzweckmäßig iSd. § 20 BAO wäre, sind die Berichtigungsbescheide vom 20. November 2002 aufzuheben.

## **2. Zu den Schenkungssteuerbescheiden vom 12. November 2002 zu ErfNr. 444.444, 555.555, 333.333 und 222.222 (Punkt 2., 3., 4. und 6. des Spruches):**

### **2.1. Zur Rechtslage:**

Als Schenkung im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) gelten:

nach § 3 Abs. 1 Z 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;

nach § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird

und nach § 3 Abs. 1 Z 7 ErbStG 1955 der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Dieser Zeitpunkt ist ausschlaggebend für die Ermittlung der Wertverhältnisse. Die Errichtung der Stiftung und die bloße Widmung von Vermögen lösen noch keine Steuerpflicht aus.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG 1955 richtet sich die Bewertung, soweit nicht im § 19 Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Nach § 4 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) werden Wirtschaftsgüter, deren Erwerb vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, erst berücksichtigt, wenn die Bedingung eingetreten ist. § 16 Abs. 1 BewG 1955 in der hier anzuwendenden Fassung vor dem BGBl I 2003/71 bestimmt sich der Wert von Renten und anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter. Das Wesen der nach Maßgabe des § 16 BewG 1955 zu bewertenden auf Lebenszeit beschränkten Nutzungen besteht darin, dass sie regelmäßig wiederkehrend sind, auf einem einheitlichen Verpflichtungsgrund beruhen und deren Dauer vom Eintritt eines ungewissen Ereignisses, nämlich dem Tod einer Person, abhängt. Der Entstehungsgrund liegt in einem Grundgeschäft. Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist bei Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zulegen, der in Zukunft im Durchschnitt der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird.

Gemäß § 7 Abs. 1 des Privatstiftungsgesetzes (PSG) wird die Privatstiftung durch eine Stiftungserklärung errichtet. Sie entsteht mit Eintragung ins Firmenbuch.

Mit Errichtung der Privatstiftung unter Lebenden entsteht eine Vorstiftung. Diese ist jedoch keine juristische Person, sondern ein Rechtsträger *sui generis*, auf den die Bestimmungen des PSG soweit möglich Anwendung finden. Die Vorstiftung ist rechtsfähig und parteifähig und wird vom Stiftungsvorstand vertreten. Die Vorstiftung endet insbesondere mit Eintragung der Privatstiftung ins Firmenbuch, welche für das Entstehen der Privatstiftung konstitutiv wirkt (vgl. *N. Arnold*, PSG-Kommentar, § 7 Tz. 5ff und 17). Die Widmung von über das Mindestvermögen hinaus gehendem weiteren Vermögen in der Stiftungserklärung (sowohl Stiftungsurkunde als auch Stiftungszusatzurkunde) anlässlich der Errichtung der Privatstiftung ist ein einseitiges nicht annahmbedürftiges Rechtsgeschäft. Die Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde im Rahmen mit der Errichtung der Privatstiftung ist Teil der einheitlichen Stiftungserklärung, die zur Privatstiftung führt. Erfolgt die Widmung weiteren Vermögens im Zuge der Errichtung der Privatstiftung, handelt es sich um keine Nachstiftung. Nach- und Zustiftungen sind ausschließlich nachträgliche Vermögenswidmungen an die bereits errichtete Privatstiftung (Vorstiftung), sofern sie nicht durch Änderung der Stiftungserklärung oder Errichtung einer Stiftungszusatzurkunde erfolgen.

Die Vorstiftung kann bereits Eigentümer sein. Daraus ergibt sich zwangsläufig, dass der Übergang von Vermögen auf Grund eines Stiftungsgeschäftes unter Lebenden noch vor der Eintragung der Privatstiftung ins Firmenbuch an die Vorgesellschaft möglich ist. Die eingetragene Privatstiftung setzt die Vorstiftung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge fort. Wenn zivilrechtlich davon auszugehen ist, dass die Rechte und Verpflichtungen, die die Vorstände im Rahmen ihrer Vertretungsmacht für die Vorstiftung begründet haben, mit der Eintragung auf die Stiftung übergehen, ohne dass es einer Genehmigung oder Schuldübernahme bedarf, können auch Abgabenschulden der Vorgesellschaft aus den ihr zuzurechnenden Handlungen der Geschäftsführer entstehen, welche sodann mit der Eintragung der Privatstiftung auf diese übergehen (vgl. *VwGH 26. 6. 2000, 95/17/0404* zu Vorgesellschaft und GmbH). Dies bedeutet, dass mit der Eintragung ins Firmenbuch der bereits auf die Vorstiftung erfolgte Vermögensübergang der Privatstiftung zugerechnet werden kann. Damit können die im ErbStG 1955 für Privatstiftungen vorgesehenen Begünstigungen auch zum Tragen kommen.

Da bei Schenkungen unter Lebenden die Steuerschuld gemäß § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG 1955 erst mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht, reicht die bloße Widmung von Vermögen noch nicht aus. Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt (vgl. *König, Rauhofer, Rief*, Die Stiftungsrichtlinien, 141f).

## 2.2. Zur strittigen Rechtsfrage:

Es stellt sich die Frage, ob im Zuge der Vermögenswidmung in der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 dauernde Nutzungen an die X. Privatstiftung übergegangen ist, oder ob die einzelnen Forderungen des DI Josef Y. zum jeweiligen 31.12. des zweitfolgenden Jahres nach deren Entstehen an die X. Privatstiftung übergegangen sind. Zur Klärung dieser Frage ist vorerst einmal zu klären welches Rechtsverhältnis zwischen der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG und Herrn DI Josef Y. bestanden hat und welche Rechte davon an die X. Privatstiftung tatsächlich übergegangen sind.

## 2.3. Zur Entstehung und Übertragung des strittigen Ausgedingsrechtes:

Im Übergabsvertrag vom 23. November 1987, abgeschlossen zwischen Herrn Stanislaus Y. und Herrn DI Josef Y., wurde Herr Stanislaus Y. bzw. die übernommenen Liegenschaften mit einem Fruchtgenuss- und Benützungsrecht belastet. Inhalt dieses Fruchtgenuss- und Benützungsrechtes ist, dass der Fruchtgenussanteil des Fruchtgenussberechtigten auf Grund des Gewinnes bzw. Verlustes der nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und Buchführung stehenden Jahresabschlüsse zu ermitteln ist. Der darin ausgewiesene Jahresgewinn oder Jahresverlust wird je zur Hälfte dem Eigentümer und dem Fruchtgenussberechtigten zugerechnet. Diese Belastung ist auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom 9. Juni 1993, abgeschlossen zwischen Herrn Stanislaus Y. und der Fa. Forstgut V. GmbH, an die Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG übergegangen. Herr DI Y. hatte daher gegenüber der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG bzw. an deren Liegenschaften ein Fruchtgenuss- und Benützungsrecht. Dieses Fruchtgenuss- und Benützungsrecht wurde als „Ausgedingsrecht“ bezeichnet. Das „Ausgedinge“ stellt eine Mischform zwischen bloßen Forderungsrechten, persönlichen Dienstbarkeiten und Reallasten dar (vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht<sup>12</sup> I (2002), 392). Die Ansprüche des DI Josef Y. aus diesem „Ausgedingsrecht“ wurden auf einem Verrechnungskonto bei der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG gebucht. Das „Ausgedingsrecht“ des DI Josef Y. bestand daher in Geldforderungen gegenüber der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG, die sich also aus der Fruchtgenuss- und Benützungspflicht ergaben.

Bei Nutzungen im Sinne der §§ 15 bis 17 BewG 1955 handelt es sich um geldwerte wiederkehrende Vorteile, die einem Nutzungsberechtigten auf Grund eines Rechtes an fremden, ihm nicht gehörenden Wirtschaftsgütern zufließen. Hierunter fallen sowohl dingliche wie auch obligatorische Nutzungsrechte. Steht somit jemanden ein Fruchtgenuss an einem Grundstück oder an einem Betrieb zu, so bildet die Summe der Vorteile, die der Gebrauch der Sache oder des Rechtes dem Berechtigten gewährt, für sich ein Wirtschaftsgut. Der Anspruch auf die Nutzungen ist diesfalls selbständig zu bewerten. Nutzungen des Berechtigten beruhen im wesentlichen auf Verzicht des wirtschaftlichen Eigentümers auf den Nutzen der Substanz. Es wird somit dem anderen die Fruchtziehung ermöglicht. Im Gestatten und Herbeiführen der Möglichkeit der Gewinnung und Verwendung der Früchte durch einen anderen liegt eine Vorteilsverschaffung, die als Dauersachverhalt beim berechtigten als ein aktives Wirtschaftsgut (Nutzung) erfasst wird, beim wirtschaftlichen Eigentümer der Substanz als Verpflichtung („Leistung“) vermögensmäßig erfasst wird. (vgl. *Stoll*, Rentenbesteuerung<sup>4</sup>, Rz 108f).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass durch den Vorbehalt der Hälfte Fruchtgenusses im Übergabsvertrag vom 23. November 1987 ein Nutzungsrecht zu Gunsten des Herrn DI Josef Y. begründet wurde. Die korrespondierende Leistungspflicht ist auf Grund des Zusammenschlussvertrages vom 9. Juni 1993 an die Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG übergegangen.

#### **2.4. Zum Übergang des strittigen Ausgedingsrechtes an die X. Privatstiftung**

Mit der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 wurde neben anderen Vermögen das gegenüber der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG Nutzungsrecht mit der Maßgabe gewidmet, dass die zukünftig zufließenden jährlichen Ansprüche, soweit sie von Herrn DI Josef Y. nicht jeweils bis zum 31.12. eines zweitfolgenden Jahres in Anspruch genommen und behoben worden sind, an die X. Privatstiftung übergehen. Der X. Privatstiftung wurde das Herrn DI Josef Y. gegenüber Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG zustehende Nutzungsrecht mit wesentlichen Einschränkungen gewidmet. Es erfolgte die Widmung eines Nutzungsrechtes an dem sich der Stifter seinerseits das Optionsrecht zurückbehalten hat, die einzelnen Teilnutzungen innerhalb einer bestimmten Frist für sich in Anspruch zu nehmen. Die Übertragung des Wirtschaftsgutes „Fruchtgenuss- und Nutzungsrecht“ erfolgte somit mit dem Vorbehalt eines Optionsrechtes. Der Erwerb der einzelnen Teilnutzungen aus dem an die X. Privatstiftung übertragenen Fruchtgenuss- und Nutzungsrecht war somit von der Ausübung des Optionsrechtes des Stifters abhängig.

Somit schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Auffassung der Bw. an, wonach ihr bereits im Zuge der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1997 ein gegenüber der Fa. Y. Forstgut V. GmbH & Co. KEG eingeräumt wurde. Die Ausübung dieses Recht war jedoch durch das vom Stifter zurückbehaltene Optionsrecht wesentlich eingeschränkt, was für die steuerrechtliche Beurteilung Konsequenzen hat.

#### **2.5. Zur Besteuerung des Überganges des strittigen Ausgedingsrechtes**

Um die schenkungssteuerrechtlichen Auswirkungen dieses vom Stifter zurückbehaltenen Optionsrechtes zu untersuchen, ist auf das Wesen von Bedingungen und Befristungen näher einzugehen. Eine Bedingung ist ein ungewisses, in der Zukunft liegendes Ereignis, von dessen Eintritt oder Nichteintritt das Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtes abhängig ist. Nach *Ruppe* (vgl. *Ruppe*, Bedingungen und Befristungen, Rechtsanwendungsprobleme im Bereich der §§ 4-8 BewG, ÖStZ 1985, 80) wird eine Bedingung aufschiebend genannt, wenn die Rechtswirkungen erst mit Eintritt des ungewissen Ereignisses eintreten; sie ist auflösend, wenn die Rechtswirkungen sofort eintreten und mit Eintritt des ungewissen Ereignisses endigen. Aufschiebende wie auflösende Bedingungen können bejahend oder verneinend formuliert sein. Ersteres liegt vor, wenn der Beginn bzw. das Ende der Rechtswirkungen vom Eintritt eines Ereignisses (einer Änderung der Verhältnisse) abhängig gemacht wird; letzteres, wenn der Beginn bzw. das Ende der Rechtswirkungen vom Nichteintritt eines Ereignisses abhängig gemacht wird. Ob im Einzelfall eine aufschiebende oder auflösende Bedingung vorliegt, kann zweifelhaft sein; in diesem Fall ist nach der Absicht der Parteien und nach der Übung des redlichen Verkehrs zu entscheiden (§ 914 ABGB). Es besteht wohl keine Vermutung für aufschiebende oder auflösende Bedingungen; aus der Interessenlage wird indessen in Zweifelsfällen eher auf das Vorliegen einer aufschiebenden Bedingung zu schließen sein.

Die Befristung begrenzt die zeitliche Wirkung eines Rechtsgeschäftes. Beim Anfangstermin sollen die Wirkungen eines Rechtsgeschäftes ab einem bestimmten Datum beginnen; beim Endtermin sollen sie mit einem bestimmten Datum endigen. Im Unterschied zur Bedingung muss es sich um ein gewisses Ereignis handeln, der Termin kann gewiss sein; zB ein bestimmter künftiger oder ungewiss sein. Echte Bedingungen enthalten idR auch eine Befristung.

Für den Fall des Bedingungseintrittes sieht § 4 BewG 1955 keine Korrektur von Abgaben vor. Die Folgen des Bedingungseintrittes richten sich somit allein nach den materiellrechtlichen Vorschriften. Nun bildet im Bereich der Schenkungssteuer der Erwerb, den jemand infolge einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung macht, einen eigenen steuerbaren Tatbestand (§ 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955), wobei die Wirksamkeit des Erwerbs jedoch vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist und so die Steuerschuld erst mit der Ausführung der Zuwendung entsteht (§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955). In Zusammenhang mit § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 sind nur aufschiebende Bedingungen von Bedeutung (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG<sup>4</sup> (2001) § 3 Anm. 11.18). Unter einer „Bedingung“ ist jeder bedungene, also vereinbarte Vertragspunkt, daher auch sog. „Potestativbedingung“ zu verstehen. Daher ist eine Bedingung, bei der der Bedingungseintritt von einer Willensentscheidung (hier: Ausübung oder Nichtausübung eines Optionsrechtes) abhängt, beachtlich.

Im gegenständlichen Fall gehen die auf Grund des vom Stifter zurückbehaltenen Optionsrechtes die Teilnutzungen aus dem an die X. Privatstiftung übertragenen „Ausgedingsrecht“ unter der Bedingung an die X. Privatstiftung über, dass der Stifter diese Teilnutzungen nicht innerhalb jeweiligen bestimmten Frist in Anspruch genommen und behoben hat. Dabei handelt es sich um eine verneinend

formulierte aufschiebende Bedingung (vgl. obige Ausführungen von *Ruppe*, aaO), da der Erwerb des Teilnutzungs vom Nichteintritt eines Ereignisses abhängt. Der Übergang der vom Stifter vorbehaltenen Teilnutzungen erfolgte somit nicht schon mit der Übertragung des Fruchtgenuss- und Nutzungsrechtes durch Widmung in der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1987 an die X. Privatstiftung über, sondern es ist der Übergang von der weiteren Disposition des Stifters (Ausübung oder Nichtausübung eines Optionsrechtes) abhängig, welches ein ungewisses Ereignis darstellt, das die Entstehung des Anspruches aufschiebt. Es ist darauf hinzuweisen, dass eine Bedingung bzw. Befristung auf den Übergang des Stammrechtes dann keinen Einfluss hat, wenn die Wirkungen von Bedingungen bzw. Befristungen bloß die Fälligkeit betreffen. Dazu ist jedoch zu beachten, dass das Optionsrecht das übergegangene Recht beschränkt und der X. Privatstiftung nur ein Recht auf den vom Stifter nicht innerhalb einer bestimmten Frist in Anspruch genommenen Anteil an den Teilnutzungen gewährt wurde. Somit wirkt das Optionsrecht des Stifters nicht bloß auf die Fälligkeiten der Teilforderungen, sondern auf den Anspruch selbst, zumal das Optionsrecht auch anspruchvernichtend ausgeübt werden kann. Der Erwerb der Teilnutzungen aus dem an die X. Privatstiftung gewidmeten Fruchtgenuss- und Nutzungsrecht erfolgt somit nach Eintritt einer aufschiebenden Bedingung (Nichtausübung des dem Stifter eingeräumten Optionsrechtes binnen einer bestimmten Frist), was den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 erfüllt. Die Steuerschuld entsteht somit jeweils mit Eintritt der Bedingung (vgl. *Dorazil/Taucher*, ErbStG<sup>4</sup> (2001) § 3 Anm. 11.20), was gemäß § 18 ErbStG 1955 der maßgebliche Bewertungsstichtag ist.

Während der Übergang des Fruchtgenuss- und Nutzungsrechtes, welches durch das Optionsrechtes des Stifters eingeschränkt ist, auf Grund der Stiftungszusatzurkunde vom 18. Dezember 1987 bereits der Vorstiftung zugewendet wurde, sind die aus der Nichtausübung des dem Stifter eingeräumten Optionsrechtes resultierenden Forderungen jeweils mit Bedingungseintritt (ungenützter Ablauf der Optionsfrist) an die X. Privatstiftung übergegangen. Dementsprechend hat eine Versteuerung und Bewertung zu den jeweils verschiedenen Zuwendungsstichtagen zu erfolgen.

Da im Ergebnis die durch die Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Besteuerung der Rechtslage entspricht, ist diesbezüglich keine Abänderung der angefochtenen Bescheide vorzunehmen.

### **3. Zu den Anträgen auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. August 2004:**

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO wären diese Anträge bis zum 31. Dezember 2003 zulässig gewesen. Da jedoch diese Anträge nach Ablauf dieser gesetzlichen Frist eingebracht wurden, sind sie unzulässig und daher für das gegenständliche Berufungsverfahren nicht weiter zu beachten. Im Zuge des Erörterungstermines vom 7. Juni 2006 wurde auf diese Rechtslage hingewiesen.

### **4. Empfänger der Berufungsentscheidung:**

Die Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, zu Handen Frau RR ADir. Renate Pfändtner, Kaarstraße 21, 4040 Linz als Amtspartei.