



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GH, Adr, vertreten durch Dkfm. Franz Feiner & Mag. Elisabeth Sandig Wirtschaftstreuhandkommanditgesellschaft, 1190 Wien, Cottageg. 45, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 26. April 2002 betreffend Rechtsgebühr zu ERfNr.xxx entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 20. November 2001 übertrug Frau EH (geboren am x.x.1945) als Alleingesellschafterin der H-GmbH von ihrem Geschäftsanteil entsprechend einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 35.000,00 je einen Anteil entsprechend einer zur Hälfte einbezahlten Stammeinlage von € 14.000,00 – an ihre Söhne Herrn GH (dem nunmehrigen Berufungswerber, kurz Bw.) und Herrn CH.

In Punkt Zweitens des Abtretungsvertrages wurde ua. Folgendes festgehalten:

"Als Gegenleistung für die vorstehenden Abtretungen bedingt sich die abtretende Gesellschafterin, Frau EH auf ihre Lebenszeit eine monatliche Versorgungsrente von monatlich EURO 500,00 pro Übernehmer. Die vorgenannte Versorgungsrente ist wertgesichert auf der Basis des Verbraucherpreisindex 1996 der Statistik Austria GmbH."

Als Tag des Überganges aller mit den übertragenden Geschäftsanteilen verbundenen Rechten und Verbindlichkeiten auf die Übernehmer wurde der Tag der Vertragsunterzeichnung vereinbart und gilt dieser Tag auch als Stichtag für die Verrechnung allfälliger Erträge und Lasten.

Mit Vorhalt vom 28. Dezember 2001 ersuchte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Übergeberin um Bekanntgabe des gemeinen Wertes der

übertragenen Geschäftsanteile. In Beantwortung dieses Vorhaltes wurde dem Finanzamt eine Berechnung nach dem Wiener Verfahren übersandt, wonach der gemeine Wert des gesamten Unternehmens zum 31. Dezember 2000 S 5.863.616,20 (entspricht € 426.125,61) betrage.

Auf Grund dieser Angaben ermittelte das Finanzamt den anteiligen gemeinen Wert der insgesamt von Frau EH übergebenen Geschäftsanteile im Nominale von € 28.000,00 mit € 340.900,00. Für die vereinbarte Rente von 2 x € 500,00 monatlich ermittelte das Finanzamt durch Anwendung eines Vervielfachers von 22,4 Jahren einen Rentenbarwert von € 268.799,98. Der steuerliche Wert der Rente wurde gemäß § 16 Abs. 2 Z. 7 BewG (idF BGBl. 172/1971) durch Anwendung eines Kapitalisierungsfaktors von 11 Jahren mit € 132.000,00 ermittelt.

Mit Bescheid vom 26. April 2002 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 4 GebG mit 2 % von € 340.900,49 = € 6.818,02 fest. Zur Begründung wurde ausgeführt:

*"Leibrentenvertrag, Bemessungsgrundlage = Wert der übertragenen GmbH-Anteile
€ 340.900,00"*

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst eingewandt, dass die Gegenleistung für die Übertragung der Geschäftsanteile mit einem Wert von S 4.69.892,00 (€ 340.900,00) nach § 15 Abs. 2 BewG für ein Alter von 55 bis 60 Jahre lediglich das 11-fache einer einjährigen Nutzung, somit in diesem Fall S 1.816.360,00 betrage. Davon entfallen 50 % auf Herrn GH und 50 % auf Herrn CH, sodass unter der Annahme, es handle sich um einen Leibrentenvertrag gemäß § 33 TP 17 Z. 4 GebG, der Wert der Leibrente von S 1.816.360,00 (€ 132.000,00) die Bemessungsgrundlage sei und nicht wie im Bescheid angenommen der Wert der Sache mit S 4.690.892,00 (€ 340.900,00). Es handle sich aber bei dieser Übertragung von Geschäftsanteilen um eine gemischte Schenkung, die gemäß § 15a Abs. 1 bis 3 ErbStG steuerfrei sei, da der Wert der übertragenen Geschäftsanteile den Freibetrag im Sinne des § 15a leg. cit. nicht übersteige. Es werde daher ersucht der Berufung stattzugeben. Die Übertragung der Gesellschaftsanteile unter Zahlung einer Versorgungsrente von € 1.000,00 pro Monat könne nie dem Wert nach einem Leibrentenvertrag entsprechen. Es handle sich dem Willen der Vertragsparteien gemäß um eine gemischte Schenkung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2002 wurde der angefochtene Bescheid insofern abgeändert, als die Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 4 GebG gegenüber dem Bw. mit 2 % von € 170.450,00 = € 3.409,01 festgesetzt wurde. Zur Begründung wurde darauf verwiesen, dass Bemessungsgrundlage nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 4 GebG der Wert der Leibrente, mindestens aber der Wert der Sachen sei. Für die Feststellung, ob eine Schenkung oder eine gemischte Schenkung vorliege, seien nicht die Steuerwerte heranzuziehen, sondern die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen. Die Lebensdauer sei daher nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu errechnen. Das ergebe eine

Vervielfachung mit 22,4, sohin einen versicherungsmathematischen Wert der gesamten Rente von S 3.698.768,40 (€ 268.799,98). In der vertragsgegenständlichen Urkunde seien nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.1.1997, 96/16/0181) zwei Abtretungsgeschäfte beurkundet worden. Der Bw. sei an dem zweiten Rechtsgeschäft, Abtretung zwischen Frau EH und Herrn CH nicht beteiligt. Der Bw. sei nach § 28 Abs. 1 Z. 1 lit. a GebG dafür nicht Gebührenschuldner. Der gemeine Wert des vom Bw. erworbenen Geschäftsanteiles betrage S 2.345.443,14 (€ 170.450,00) gegen eine Rente von S 1.849.384,20 (€ 134.399,99).

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde abermals betont, dass es sich dem Willen der Vertragsparteien nach um eine gemischte Schenkung handle. Da die Behörde den Vertrag nicht als gemischte Schenkung, sondern ihn als Abtretungsvertrag wie unter Fremden ansehe, unterliege die Bewertung dieser Anteile nicht dem Bewertungsgesetz und dem Neuen Wiener Verfahren, sondern sei die Feststellung des gemeinen Wertes dieser Anteile einer betriebswirtschaftlichen Unternehmensbewertung zu unterziehen, die auch unter Fremden herangezogen werde. Die dem Finanzamt vorgelegte Bewertung der Anteile sei gemäß dem Wiener Verfahren ermittelt worden, das nur im Falle einer gemischten Schenkung oder reinen Schenkung zur Anwendung zu kommen habe. Im Falle einer Übertragung von Anteilen unterliege die Bewertung nicht dem Wiener Verfahren. Es werde noch eine Bewertung der Anteile im Sinne der Abtretung von Anteilen unter Fremden vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 30. September 2002 wurde vom Bw. eine Unternehmensbewertung nach der Discounted Cash Flow Methode vorgelegt und dazu ausgeführt, dass das Unternehmen 2002 in die Errichtung einer neuen Werkstätte mit einer Investitionssumme von mehr als 2 Mio. € mittels Fremdkapital investiert habe und es in der nahen Zukunft zu keinen Bilanzgewinnausschüttungen kommen könne. Der objektive Unternehmenswert sei somit auch ohne Einbeziehung des aushaftenden Fremdkapitals zum 31.12.2001 aus der Sicht des Käufers in einer Höhe von € 250.470,00 negativ, unter Einbeziehung des Fremdkapitals sogar in einer Höhe von € 1.062.728,00 negativ. Unter Einbeziehung der Überlegung, dass die Übertragung unter nahen Verwandten erfolgt sei, würde der Unternehmenswert ohne Einbeziehung des aushaftenden Fremdkapitals festgelegt werden, sodass der Unternehmenswert zwar negativ, aber nur in einer Höhe von € 250.470,00 festgestellt werde. Der anteilige negative Unternehmenswert betrage für jeden der Berufungswerber somit € 100.188,00.

Beweis wurde vom unabhängigen Finanzsenat noch erhoben durch Einsicht in die Veranlagungsakte des Finanzamtes X zu St.Nr.xxx der H-GmbH und zu St.Nr.yyy der Frau EH (insbesondere in die dort inliegenden Jahresabschlüsse 1998 bis 2003), in die Arbeitsbögen der Großbetriebsprüfung zur Zl.xxx, in die Bemessungsakten des Finanzamtes

für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.yyy und ErfNr.zzz (Einbringungsvertrag vom 24. September 2001 samt Vertragsnachtrag vom 20. November 2001) sowie in die Firmenbuchdatenbank zu FNxxx.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des Inhalt des vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsaktes, der weiteren aufgenommenen Beweismittel sowie des Vorbringens der Bw. geht der unabhängige Finanzsenat von folgendem Sachverhalt aus:

Das Unternehmen mit der Geschäftsbezeichnung "A" war kurz Abschluss des gegenständlichen Abtretungsvertrages am 20. November 2001 mittels Einbringungsvertrag vom 24. September 2001 von Frau EH in die H-GmbH eingebracht worden. Bis zum Tod von Herrn GH sen. am 9. November 1997 war das "A" in Form einer Gesellschaft Bürgerlichen Rechtes unter Beteiligung von Herrn GH sen. und Frau EH und sodann als Einzelunternehmen der Frau EH (Witwenfortbetrieb) geführt worden.

Die H-GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung vom 25. Juli 2001 von Frau EH als Alleingesellschafterin mit einer Stammeinlage von € 35.000,00, die zur Hälfte bar geleistet wurde, gegründet. Die Eintragung der H-GmbH ins Firmenbuch erfolgte am 19. September 2001.

Im Einbringungsvertrag vom 24. September 2001 wurde ausdrücklich festgehalten, dass das Einzelunternehmen zum Einbringungsstichtag (= 31.12.2000) und auch am Tag des Vertragsabschlusses (= 24.9.2001) einen positiven Verkehrswert besitzt. In Erfüllung ihrer Einbringungsverpflichtung übertrug Frau EH an die H-GmbH

1. alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten;
2. alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungskosten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeiten des Unternehmens, wie Mietrechte und Nutzungsrechte;
3. alle dienstrechtlichen Verpflichtungen einschließlich aller Anwartschaften;
4. folgende im wirtschaftlichen Eigentum des obgenannten Einzelunternehmens stehenden, also zum Betriebsvermögen gehörigen Liegenschaften:

EZx.

Die auf den genannten Liegenschaften zu Gunsten der Sparkasse-X bestehenden Pfandrechte wurden von der H-GmbH zur Duldung übernommen.

In der Einbringungsbilanz zum 31. Dezember 2000 werden neben den Grundstücken mit einem Buchwert von S 10.532.458,00 weitere Aktiva mit einem Buchwert von insgesamt S 29.843.721,36 ausgewiesen. Auf der Passivseite findet sich ein Eigenkapital von S – 7.480.128,00, un versteuerte Rücklagen von S 150.684,00, Rückstellungen von S 5.298.993,37, Verbindlichkeiten von S 41.110.630,74 sowie Rechnungsabgrenzungsposten von S 1.296.000,00.

Laut einem von Herrn Dipl.Ing.X im Auftrag von Frau EH erstellten Gutachtens vom 20. November 2000 beträgt der Verkehrswert der Liegenschaften EZx S 17.931.500,00.

Über Aufforderung des Finanzamtes X vom 3. Oktober 2001 übermittelte der steuerliche Vertreter der H-GmbH dem Finanzamt X einen ausgefüllten Fragebogen, in dem der voraussichtliche Gewinn im Eröffnungsjahr mit € 36.336,00 (entspricht S 500.000,00) und der voraussichtliche Gewinn im Folgejahr mit € 43.000,00 (entspricht S 600.000,00) angegeben wurde.

In der Bilanz der H-GmbH zum 31. Dezember 2001 werden neben den Grundstücken mit einem Buchwert von € 674.162,62 sonstige Aktiva mit einem Buchwert von € 2.428.260,03 ausgewiesen. Auf der Passivseite der Bilanz finden sich zum 31.12.2001 ein negatives Eigenkapital von € 525.232,16, un versteuerte Rücklagen von € 6.055,00, Rückstellungen von € 348.248,21, Verbindlichkeiten von € 3.211.524,76 sowie Rechnungsabgrenzungsposten von € 61.826,84.

Entsprechend den Ergebnissen der von der GroßBP Wien durchgeführten Betriebsprüfung bei der H-GmbH (siehe Bp-Bericht vom 22. Jänner 2004) sind die Bilanzansätze sowohl in der Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2001 als auch in der Schlussbilanz zum 31. Dezember um insgesamt € 37.221,95 zu erhöhen.

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit des Einzelunternehmens A bzw. der H-GmbH hat in den Jahren 1998-2003 folgende Entwicklung genommen (alle Zahlen in Euro):

1998	1999	2000	2001	2002	2003
+ 111.010,29	+ 137.015,37	+ 137.300,39	- 2.275,89	+ 207.043,73	+ 67.661,43

In der Einkommensteuererklärung für 2002 wurde von Frau EH die im Jahr 2002 zugeflossenen Rentenbeträge von insgesamt € 12.000,00 als "sonstige Einkünfte" erklärt.

Daraus ergibt sich rechtlich Folgendes:

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z. 4 GebG unterliegen Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, einer Rechtsgebühr von 2 von Hundert vom Werte der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sachen.

Nach § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte von der Gebührenpflicht ausgenommen, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Wertpapiersteuer), Versicherungssteuergesetz oder Beförderungssteuergesetz fallen.

Zur Auslegung des Begriffes "Leibrentenvertrag" im Sinne des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG sind die Vorschriften der §§ 1284 ff ABGB heranzuziehen, weil das Gebührengesetz keine

eigene Begriffsbestimmung des Leibrentenvertrages enthält. Im Sinne des § 1269 ABGB, an den § 33 TP 17 Abs. 1 GebG offensichtlich anknüpft, ist der Leibrentenvertrag ein Glücksvertrag im weiteren Sinne (VwGH 16.10.1989, 88/15/0156; 8.2.1990, 89/16/0180 und 19.12.1996, 96/16/0048). Das aleatorische Moment liegt im Abweichen der tatsächlichen Lebensdauer des Rentenberechtigten von der durchschnittlichen Lebenserwartung. Geht man davon aus, dass sich die Höhe der Leibrente einerseits vom Wert der Gegenleistung, andererseits an der mutmaßlichen Lebenserwartung des Rentenberechtigten orientiert, so "gewinnt" der Rentenberechtigte, wenn er über die erwartete Lebensdauer hinaus am Leben bleibt. Stirbt er früher, hat der Rentenverpflichtete einen Vorteil (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180). Ein Leibrentenvertrag liegt nach § 1284 ABGB vor, wenn jemandem für Geld oder gegen eine für Geld geschätzte Sache auf die Lebensdauer einer gewissen Person eine bestimmte jährliche Entrichtung versprochen wird. § 1284 ABGB verlangt also eine lebenslängliche Rentenzusage gegen Entgelt. Damit wird der notwendige entgeltliche Charakter des Leibrentenvertrages deutlich. Dass dabei der Preis von vornherein nicht feststeht, macht diesen Vertrag zum Glücksvertrag (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 11 zu § 33 TP 17 GebG und die dort angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Der Leibrentenvertrag gehört somit an sich zu den entgeltlichen Rechtsgeschäften und ist als grundsätzlich entgeltlicher Vertrag keine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180). Allerdings kann bei besonderen Umständen des Einzelfalles eine gemischte Schenkung auch bei Leibrentenverträgen vorkommen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Wird eine Sache gegen Leistung einer Leibrente erworben, so ist dabei allenfalls zu überprüfen, ob bei diesem Vorgang ein Vermögenswert teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen wurde, ob also eine gemischte Schenkung vorliegt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 57, 57a und 57b zu § 3 ErbStG und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fällt oder nicht, ist nach dessen Vorschriften und nicht nach dem Gebührengesetz zu lösen (VwGH 31.5.1995, 94/16/0238). Wenn das Rechtsgeschäft als gemischte Schenkung zu beurteilen ist, kann nur Schenkungssteuer allein vorgeschrieben werden; wenn es als Leibrentenvertrag aufgefasst wird, kann nur Gebühr allein vorgeschrieben werden. Das Rechtsgeschäft kann somit nicht in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespalten und vom entgeltlichen Rechtsgebühr und vom unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer erhoben werden. Für die Anwendung der Abgrenzungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG genügt es, dass das Rechtsgeschäft dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegt; es ist also nicht erforderlich, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer tatsächlich auch vorgeschrieben wurde.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden. Dazu zählt nach § 3 Abs. 1 ErbStG jede Schenkung im Sinne

des bürgerlichen Rechts (Z 1) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z 2).

Zum Wesen der Schenkung gehört deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiv eingetretenen Bereicherung des Begünstigten auch ein subjektiver Bereicherungswille beim Zuwendenden bestanden hat. Ein solcher Bereicherungswille braucht allerdings kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers, die sich im Zuge des Rechtsgeschäftes ergibt, bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064).

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

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

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

Im vorliegenden Fall ist das Finanzamt auf Grund der vom Bw. vorgenommenen Berechnung nach dem Wiener Verfahren davon ausgegangen, dass der gemeine Wert der übertragenen GmbH-Anteile € 340.900,00 (entspricht S 3.698.768,40) beträgt.

Dem wurde vom Finanzamt ein Barwert der Leibrente von € 268.799,98 (entspricht S 3.698.768,40) gegenübergestellt. Bei Ermittlung dieses Rentenbarwertes hat das Finanzamt

offensichtlich aus der Sterbetafel 1990/92 für die im Zeitpunkt des Abschlusses des Abtretungsvertrages 56 Jahre alte Übergeberin eine wahrscheinliche weitere Lebensdauer von 22,4 Jahren abgelesen und den Jahresbetrag der Rente von € 12.000,00 (ohne Anwendung eines Rechnungszinsfußes) mit 22,4 vervielfacht. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates muss aber bei der versicherungsmathematischen Berechnung des Rentenbarwertes eine Abzinsung vorgenommen werden.

Stoll führt zur Frage der Abzinsung in Rentenbesteuerung⁴, unter Rz 66 ua. Folgendes aus:

Der Wert, mit dem man sich bezogen auf einen bestimmten Zeitpunkt von einer Schuld vor ihrem Fälligkeitstermin befreien kann, ist der Barwert der Schuld. Anders ausgedrückt: Barwert einer Schuld ist der Betrag, den man zinsbringend anzulegen hat, damit er durch die Zinsen bis zur Fälligkeit der Schuld auf den Schuldbetrag anwächst; die später fällig werdende Leistung ist also zu diskontieren, abzuzinsen."

Zur Höhe des Zinssatzes finden sich in Stoll, Rentenbesteuerung⁴, unter Rz 95, 96 bzw. 98 ua. folgende Ausführungen:

"In der Rechtsprechung wird zur Frage, welcher Zinssatz bei Verrentung eines Kaufpreises beziehungsweise bei Bestimmung des Barwertes von Renten anzuwenden ist, nahezu wörtlich immer wieder darauf hingewiesen, dass jener Zinssatz maßgebend sein müsse, der (im Jahr der Bewertung, Berechnung, Veräußerung usw) für gleichartige Leistungen angesetzt wird". Zum Vergleich und im Interesse der Bestimmung dieses Hundertsatzes wird nun häufig der Zinssatz herangezogen, der maßgebend wäre, wenn der Rentenverpflichtete einen Kredit in Anspruch nehmen müsste, um den Kapitalanspruch des Rentenberechtigten bei seiner (gedachten) Entstehung, also bei Eingehen der Rentenverpflichtung, zu tilgen; bisweilen geht man auch von dem Hundertsatz aus, der im Jahr der Begründung der Kaufpreisforderung für langfristige festverzinsliche Wertpapiere als Rendite effektiv zu erzielen wäre. Lebensversicherungsunternehmen rechnen bei Festlegung ihrer Prämien mit einem technischen Zinssatz, der sich um eine Größe von 3-4 % bewegt."

"Da sich die steuerrechtlichen Rentenberechnungen an den Grundsätzen der Versicherungsmathematik, damit aber auch technisch am Zinssatz des Lebensversicherungsgeschäftes zu orientieren haben, ist der versicherungsbehördlich festgesetzte technische Zinssatz für die Rentenbarwertermittlung und die Verrentung fester Beträge als konstante Größe so gut wie vorgegeben"

"Zu bemerken ist schließlich, dass eine Anlehnung an die Zinssätze des gegenwärtigen allgemeinen Kreditgeschäftes auch deswegen als nicht vertretbar erachtet wird, weil in den gegenwärtig hohen Zinssätzen [Anm: 1997] ein bedeutender Anteil der Inflationsabgeltung dient, der aber bei heute üblichen wertgesicherten Renten entfällt. Diese Überlegung rechtfertigt zusätzlich die in Österreich überwiegend bezogene Position, bei Berechnung des Barwertes von Renten sei von einem technischen Zinsfuß von etwa 3,5 % (bis 4%) auszugehen"

Sitz führt in "Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten" auf S.1 zwar aus, dass volkswirtschaftliche Überlegungen zur Höhe des bei Rentenvorgängen anzuwendenden rechnerischen Zinssatzes unter Umständen eine Unterscheidung zwischen wertgesicherten und nicht wertgesicherten Leibrenten erforderlich machen würden und dass für wertgesicherte Renten der "Realzins" in Frage käme, dessen Höhe sich – fast jahrhundertweit – zwischen 2% und 3 % bewegt. In der Folge lehnt er jedoch ausdrücklich eine Differenzierung zwischen wertgesicherten und nicht wertgesicherten Renten hinsichtlich der Höhe des Zinssatzes ausdrücklich ab (siehe Sitz, Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten², S. 2, letzter Absatz).

Nach Sitz verbleibt für die steuerliche Praxis für Rentenverpflichtungen, die nach dem 31.12.1972 entstanden sind, ein Zinssatz von 4%.

Das Bundesministerium für Finanzen hat im Erlass vom 14. Dezember 1999, 14 0666/2-IV/99 (veröffentlicht in ARD 5086/26/99) zu dieser Thematik ua. Folgendes ausgeführt:

"1.2 Barwertberechnung

1.2.1 System

Bei der Kapitalisierung nach versicherungsmathematischen Grundsätzen sind alle zukünftig möglichen Rentenzahlungen in abgezinster Form und unter Berücksichtigung der Wahrscheinlichkeit des Anfallens zu addieren. Für die Wahrscheinlichkeitsberechnung ist von den bei Abschluss der Rentenvereinbarung zuletzt veröffentlichten Sterbetafeln auszugehen (siehe auch Tz 7.5).

1.2.2 Diskontierungszinsfuß

Bei der Wahl des Diskontierungszinsfußes darf nicht willkürlich vorgegangen werden. Das Gebot der Rechtssicherheit verlangt die Orientierung an einer entsprechenden Größe (siehe VwGH 498/75 vom 17. 9. 1975 = ARD 2811/6/76). Für diese Orientierung ist das allgemeine Steuerrecht maßgeblich und es ist der Zinsfuß des BewG 1955 von 5,5 Prozent heranzuziehen.

1.2.3 Wertsicherungsklauseln

Der Zinsfuß von 5,5 Prozent ist auch beizubehalten, wenn Wertsicherungsklauseln vereinbart wurden. Diese möglichen Werterhöhungen dürfen jedoch nicht unberücksichtigt bleiben. Sie sind aber nicht über den Zinsfuß, sondern bei der Höhe der einzelnen Rentenzahlung zu berücksichtigen. Dabei ist je nach vereinbarten Wertsicherungsparametern grundsätzlich von vergangenen Entwicklungen auf die Zukunft zu schließen. Ein Abgehen davon ist nur dann zulässig, wenn bei Abschluss des Rentenvertrages (statische Betrachtung) eine konkrete andere Entwicklung für die den Rentenvertrag abschließenden Personen erkennbar war."

Der unabhängige Finanzsenat schließt sich den insofern übereinstimmenden Auffassungen an, wonach auch bei wertgesicherten Renten bei Ermittlung der Rentenbarwertes ein Diskontierungszinssatz anzusetzen ist. Hinsichtlich der Höhe des Zinssatzes schließt sich der unabhängige Finanzsenat der Auffassung Stoll's und Sitz's an, die beide auf im Lebensversicherungsbereich verwendeten Zinssätze im Bereich von 3,5% bzw. 4 % abstellen. Gerade eine Rente, deren Dauer vom Ableben einer bestimmten Person abhängig ist, ist derart mit einem Lebensversicherungsvertrag vergleichbar, dass das Abstellen auf den im Lebensversicherungsbereich üblichen Zinssatz für eine nach versicherungsmathematischen Methoden zu erfolgende Berechnung der Rentenbarwertes angebrachter erscheint, als der im BewG enthaltene Zinssatz von 5,5 %.

Da für die Abgrenzung einer gemischten Schenkung von einem Leibrentenvertrag vor allem der Bereicherungswille der Übergeberin von Relevanz ist, ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auf die im Zeitpunkt des Abschlusses des gegenständlichen Abtretungsvertrages letzte veröffentlichte Sterbetafel abzustellen. Das ist im vorliegenden Fall die Sterbetafel 1990/92, nach der bei Anwendung eines Diskontierungssatzes von 4 % der Barwert einer vorschüssigen Einzelrente für eine 56-jährige Frau das 16,02738-fache des Jahresbetrages beträgt (siehe Sitz, Tabellen zur Kapitalisierung von Leibrenten², Tab B/02;

zum Vergleich: bei einem Zinssatz von 3,5 % wäre das 16,91058-fache und bei einem Zinssatz von 5,5 % das 13,80230-fache des Jahresbetrages anzusetzen). Im vorliegenden Fall beträgt die jährliche Rente € 12.000,00, sodass sich bei Vernachlässigung der monatlichen Zahlungsweise unter Anwendung eines Zinssatzes von 4 % ein Rentenbarwert von € 192.328,56 ergibt (zum Vergleich: bei Anwendung eines Zinssatzes von 3,5 % ergäbe sich ein Rentenbarwert von € 202.926,96 und bei Anwendung eines Zinssatzes von 5,5 % ein Rentenbarwert von € 165.627,60).

Geht man wie das Finanzamt davon aus, dass der gemeine Wert der übertragenen GmbH-Anteile € 340.900,00 beträgt, so zeigt sich an diesen Berechnungen, dass hier jedenfalls eine Gegenleistung von deutlich unter 75% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes vereinbart wurde.

Da das Wesen der Versorgungsrente in erster Linie der Umstand ausmacht, dass sie nicht als (angemessene) Gegenleistung für das anlässlich der Rentenvereinbarung übereignete Wirtschaftsgut angesehen werden kann (vgl. ua VwGH 19.9.1989, 88/14/0174), spricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenat auch die von den Vertragsparteien im Abtretungsvertrag verwendete Bezeichnung der Rente als "Versorgungsrente" dafür, dass die Übergeberin eine Bereicherung ihrer Söhne zumindest in Kauf genommen hat und ihr sehr wohl bewusst war, dass der Wert der Rente deutlich niedriger ist, als der Wert der übertragenen GmbH-Anteile, weshalb in subjektiver Hinsicht vom Vorliegen eines Bereicherungswillens auszugehen ist.

Zu den vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Berechnungen des Unternehmenswertes nach der Discounted Cash Flow Methode ist einerseits zu bemerken, dass die im Jahr 2002 (und somit nach dem Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld sowohl für die Rechtsgebühr als auch für eine etwaige Schenkungssteuer) getätigten Investitionen keinen Einfluss darauf haben können, ob eine objektive Bereicherung und ob ein Bereicherungswille vorgelegen sind. Andererseits steht die Behauptung eines negativen Unternehmenswertes im Widerspruch zu den Angaben im Einbringungsvertrag, wo ausdrücklich von einem positiven Verkehrswert des Unternehmens die Rede ist. Diese Berechnungen stehen außerdem auch im Widerspruch zu den anlässlich der Betriebseröffnung der GmbH gegenüber dem Finanzamt X getätigten Angaben, wonach sowohl für das Jahr der Betriebseröffnung, als auch für das Folgejahr Gewinne erwartet werden. Auch die vom unabhängigen Finanzsenat eingesehenen Jahresabschlüsse der H-GmbH zum 31.12.2002 und 31.12.2003 bekräftigen durchaus, dass die Vertragsparteien von einem positiven Unternehmenswert ausgehen konnten, liegt doch auch in den Wirtschaftsjahren 2002 und 2003 wieder ein positives Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit von € 207.043,73 bzw. € 67.661,43 vor. Die anlässlich der Betriebsprüfungen beim Einzelunternehmen EH bzw. der H-GmbH getroffenen Prüfungsfeststellungen ergeben sogar noch eine (im Verhältnis zwar geringfügige) Erhöhung

der Bilanzansätze und ist auch aus den Akten der Großbetriebsprüfung kein Anhaltspunkt dafür erkennbar, dass die ursprünglichen Berechnungen des steuerlichen Vertreters nach dem Wiener Verfahren nicht in etwa den tatsächlichen Wertverhältnissen entsprechen.

Da es für die Gebührenbefreiung nach § 15 Abs. 3 GebG darauf ankommt, dass ein Rechtsgeschäft dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegt, ist sehr wohl ein Abstellen auf die für den Bereich der Schenkungssteuer maßgeblichen steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften angebracht. Die Bewertung des übertragenen Vermögens richtet sich gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach den Bestimmungen des ersten Teiles des BewG 1955, weshalb für die Übertragung von Anteile an Kapitalgesellschaften, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, nach § 13 BewG der gemeine Wert heranzuziehen ist.

Nach § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes handelt es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist. Bei einer solchen Schätzung kommen auch die Grundsätze des § 184 BAO zur Anwendung. Der Gerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass die Behörde nicht verpflichtet ist, bei Ermittlung des gemeinen Wertes irgendeine bestimmte Berechnungsmethode anzuwenden (vgl. dazu ua. VwGH 25.4.1996, 95/16/0011). Ungeachtet seines fehlenden normativen Gehaltes stellt das "Wiener Verfahren" eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für jene Schätzung dar, die nach dem zweiten Satz des § 13 Abs. 2 BewG zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Anteile vorzunehmen ist (vgl. ua. VwGH 25.6.1997, 95/15/0117).

Auch wenn für die Bewertung der Zeitpunkt des möglichen Entstehens der Steuerschuld maßgeblich ist und bei Schenkungen unter Lebenden die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht (= der 20. November 2001), kommt der Berechnung des gemeinen Wertes zum 31. Dezember 2000 hier eine maßgebliche Bedeutung zu, da diese Bilanz auch der nur rund zwei Monate vor Abschluss des Abtretungsvertrages geschlossenem Einbringungsvertrag zu Grunde gelegt wurde und es insbesondere im Hinblick auf den notwendigen Bereicherungswillen angebracht erscheint, auf die den Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannte Wertansätze abzustellen. Aber auch eine auf Grundlage des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2001 erfolgte Berechnung des gemeinen Anteiles der übergebenen Geschäftsanteile nach dem Wiener Verfahren ergibt in der Frage des Vorliegens eines krassen Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung kein anderes Ergebnis. Durch das negative Jahresergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit im Jahr 2001 ist zwar der Ertragswert

etwas niedriger anzusetzen. Im Hinblick auf die von den Vertragsparteien für die Zukunft wiederum erwarteten positiven Jahresergebnisse (siehe die Angaben gegenüber dem Finanzamt X), die sich auch tatsächlich erfüllt haben (siehe die Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2002 und zum 31. Dezember 2003) ist jedoch davon auszugehen, dass auch zum Stichtag 20. November 2001 die Wertdifferenz zwischen dem gemeinen Wert der abgetretenen Geschäftsanteile und dem gemeinen Wert der vereinbarten Gegenleistung jedenfalls mehr als 25 % beträgt.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher aus all diesen Erwägungen davon aus, dass im vorliegenden Fall infolge des krassen Missverhältnis zwischen dem gemeinen Wert von Leistung und Gegenleistung und des Bereicherungswillens der Übergeberin der Vorgang als gemischte Schenkung zu beurteilen ist. Da § 15 Abs. 3 GebG nur darauf abstellt, dass ein Rechtsgeschäft unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fällt, ist die Gebührenfreiheit auch dann gegeben, wenn die Voraussetzungen des § 15a ErbStG für eine Befreiung von der Schenkungssteuer vorliegen sollten.

Es war daher der Berufung Folge zu geben und der angefochtene Bescheid betreffend Rechtsgebühren aufzuheben.

Wien, am 24. Mai 2005