

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A, Adr, vertreten durch Notar, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 25. November 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Übergabsvertrag vom 22. Mai 2003 haben die Ehegatten K und T im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Beteiligungsverhältnis 75 % - 25 %) ua. das Hotel B auf der Liegenschaft in EZ1, diese im Alleineigentum des K, betrieben. Gemäß Vertragspunkt IIIa) übergibt K seiner Tochter A (= Berufungswerberin, Bw) die genannte Liegenschaft; unter Punkt IIIb) übergeben beide Elternteile der Bw den Teilbetrieb Hotel B samt allen Aktiven und Passiven zum Stichtag 1. Jänner 2003. An Gegenleistungen wurden unter Punkt VIII. eine monatliche lebenslange, grundbücherlich zu besichernde Versorgungsrente an beide Eltern in Höhe von € 250 ab 1. März 2003 sowie unter X. ein Entfertigungsbetrag an die Schwester J im Betrag von € 100.000 vereinbart. In Punkt XIII. wurden ua. die Begünstigungen nach § 15 a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBI. 1955/141 idgF, sowie des § 5 a Abs. 2 NEUFÖG hinsichtlich der Grunderwerbsteuer begehrt. Vorgelegt wurden ein Formular NeuFo 3 (ohne Geltendmachung jeglicher Abgabe), eine Zusammenschlussbilanz zum 1. Jänner 2003 sowie – nach Ergänzungsersuchen – eine Aufstellung der Teilwerte des Betriebsvermögens zum Übergabsstichtag.

Das Finanzamt hat die Übergabe als gemischte Schenkung qualifiziert und der Bw hinsichtlich der Übergabe vom Vater – neben der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer – mit Bescheid vom 25. November 2003, StrNr, Schenkungssteuer im Betrag von gesamt € 14.276,76 vorgeschrieben. Der Bemessung wurde dabei der dreifache Einheitswert (EW) des Grundstückes (€ 732.106,14) zuzüglich 75 % des so. Betriebsvermögens (Teilwerte Aktiva € 138.641,32) abzüglich der gesamten Gegenleistung (75 % der betriebl. Passiva, anteilige Versorgungsrente, 50 % des Entfertigungsbetrages = gesamt € 439.287,17), abzüglich des Freibetrages gemäß § 15 a ErbStG (75 % von € 365.000 = € 273.750) und abzüglich des Freibetrages von € 2.200 zugrunde gelegt. Ausgehend vom steuerpflichtigen Erwerb von sohin € 155.510 wurde gem. § 8 Abs. 1 (Stkl. I) ErbStG die 8%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 12.440,80 sowie gem. § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % vom maßgebenden Wert des Grundstückes (= € 91.798, unter Berücksichtigung der anteiligen Gegenleistung und des anteiligen Freibetrages gem. § 15 a ErbStG), ds. € 1.835,96, festgesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, "beim vorliegenden Übergabsvertrag handelt es sich um eine gemischte Schenkung, sohin um ein Rechtsgeschäft, das die Parteien aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen bestehenden, vermischten Vertrag schließen wollten". Entscheidend sei, ob sich die Parteien des doppelten Charakters des Rechtsgeschäftes bewußt seien bzw. ob ein Schenkungswille vorhanden und die Bereicherung des einen Teiles gewollt gewesen sei. Zur Ermittlung, ob eine Schenkungssteuer zur Vorschreibung gelange, sei nicht wie vom Finanzamt der dreifache EW und das so. Betriebsvermögen, sondern vielmehr nach § 10 Bewertungsgesetz der gemeine Wert, sohin der einfache Einheitswert und der Teilwert des Betriebsvermögens, heranzuziehen. Der dreifache EW sei nicht prinzipiell als der gemeine Wert anzunehmen, sondern nur im Hinblick auf die Schenkungssteuerbemessung nach § 19 ErbStG, welche Bestimmung aber zum Bewertungsgesetz eine lex specialis darstelle. Ausgehend vom zutreffenden einfachen EW sei daher die Gegenleistung höher als dieser gemeine Wert, sodass kein unentgeltlicher bzw. schenkungssteuerpflichtiger Erwerb verwirklicht worden sei. Die Schenkungssteuer sei demzufolge zur Gänze aufzuheben; in eventu sei der gesamte Freibetrag gemäß NEUFÖG bei der Schenkungssteuerbemessung zu berücksichtigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 29. Jänner 2004 wurde dahin begründet, dass zwecks Feststellung des Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen, ob also eine gemischte Schenkung vorliege, von den gemeinen Werten auszugehen sei. Für die Schenkungssteuerbemessung seien dagegen die steuerlichen Werte nach § 19 ErbStG, dh. für Grundstücke der dreifache EW, heranzuziehen.

Mit Antrag vom 5. Feber 2004 wurde die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung begehrt

und ausgeführt, das Finanzamt sei in keiner Weise auf das Berufungsvorbringen eingegangen, insbesondere nicht auf die Problematik, ob eine gemischte Schenkung überhaupt vorliege sowie auf die Frage der lex generalis und lex specialis.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS, worin die Sach- und Rechtslage grundlegend dargestellt wurde, wurde im Schreiben vom 20. Juni 2006 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück genommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) "Gemischte Schenkung":

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes und nach Z 2 jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt grundsätzlich die formalrechtliche Betrachtung (VwGH 27.6.1991, 90/15/0019).

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, sind ua. Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Grunderwerbsteuer ausgenommen – dh. unterliegen insoweit zusätzlich der Schenkungssteuer - als der Wert der Grundstücke (Einheitswert) den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Bei dieser sogenannten **gemischten Schenkung** wird eine Sache teils entgeltlich, teils unentgeltlich übertragen und besteht aus einem Kauf und einer Schenkung (vgl. VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Ein solches Rechtsgeschäft liegt vor, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist.

Eine solche "gemischte Schenkung" kommt bei einem **offenbaren Missverhältnis** zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht (VwGH 14.10.1991, 90/15/0084; VwGH 27.5.1999, 96/16/0038). Stehen Leistung und Gegenleistung (zB in einem Übergabsvertrag) in einem offensären Missverhältnis, so **ist** hinsichtlich der Wertdifferenz die von den Parteien beabsichtigte Unentgeltlichkeit und damit eine gemischte Schenkung anzunehmen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Nach der Judikatur kann aus den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles, wozu eben das krasse Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen zählt, das Vorliegen der subjektiven Schenkungsabsicht der Parteien erschlossen werden (vgl. OGH 23.3.1976, 5 Ob 255/75, NZ 1978, 140).

Diesbezüglich führt der VwGH im Erkenntnis vom 17.12.1998, 96/16/0241, aus, dass zwar eine gemischte Schenkung nur anzunehmen sei, wenn der Parteiwille bei Vertragsabschluss dahin ging, einen Teil der zu erbringenden Leistung als Geschenk zu betrachten. Allerdings – so der VwGH – lässt sich (gleichlautend zu obigem OGH-Erkenntnis) aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen gehört, der Schenkungswille erschließen. Dies gelte zB **insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen**, bei welchen eine Verschleierung der teilweisen Schenkungsabsicht möglich ist (siehe zu Obigem auch: Dr. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 50 f zu § 3 ErbStG).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein **Missverhältnis** von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist dabei anhand der Überlegung, dass im täglichen Leben nicht steuerrechtliche Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis der wechselseitigen Leistungen beeinflussen, anstelle der steuerlichen Einheitswerte vielmehr aufgrund eines Vergleiches der **objektiven Verkehrswerte** bzw. der gemeinen Werte der Leistungen zu treffen. Dies insbesondere, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann (vgl. VwGH 27.8.1990, 89/15/0062; 16.11.1995, 93/16/0051 u.v.a.).

Im Gegenstandsfalle wurde daher zwecks Beurteilung, **ob eine gemischte Schenkung** dem Grunde nach vorliegt, unter Bedachtnahme darauf, dass nach Erfahrungswerten der Verkehrswert einer Liegenschaft zumindest das Fünf- bis Sechsfache des steuerlich geringfügigen Einheitswertes beträgt, vom Finanzamt folgende Gegenüberstellung vorgenommen:

Leistung:	
Verkehrswert EZ1 (= EW € 244.035,38 x 5, gerundet)	€ 1.220.000,00
75 % so. Betriebsvermögen (lt. beigebrachten Teilwerten)	€ 138.641,32
gesamt	€ 1,358.641,32
Gegenleistung:	
75 % der übernommenen Betriebsverbindlichkeiten (lt. Teilwerten)	€ 384.787,17
Rente kapitalisiert € 125 x 12 x 3	€ 4.500,00
50 % Entfertigungsbetrag an die Schwester	€ 50.000,00

gesamt	€ 439.287,17
--------	--------------

In Gegenüberstellung der **gemeinen Werte** ist sohin ersichtlich, dass die Gegenleistung im Verhältnis nur rund **33 %** der Zuwendung an die Bw beträgt und diesfalls ohne Zweifel von einem offenbar krassen Missverhältnis der beiderseitigen Leistungen auszugehen ist, da nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. Erk. 1.12.1987, 86/16/0008; 12.7.1990, 89/16/0088, 0089) ein solches bereits dann vorliegt, wenn die Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 25 % (teilweise schon 20 %) unterschreitet, welche Ansicht des VwGH sowohl mit der Lehre als auch mit der Verwaltungspraxis übereinstimmt.

Bei gegenständlicher Unterschreitung von 67 % ist daher eindeutig von einem krassen Missverhältnis und demzufolge, insbesondere auch im Hinblick auf das vorliegende enge verwandtschaftliche Verhältnis (siehe obige Judikatur), dem Grunde nach von einer **gemischten Schenkung** (teils entgeltliches RG: unterliegt der Grunderwerbsteuer; teils unentgeltliches RG: unterliegt in diesem Umfang der Schenkungssteuer) auszugehen.

Es darf im Übrigen noch bemerkt werden, dass auch in der Berufung ausdrücklich von einer "gemischten Schenkung" ausgegangen wird, wenn es dort lautet:

"Beim vorliegenden Übergabsvertrag handelt es sich um eine gemischte Schenkung, sohin um ein Rechtsgeschäft, das die Parteien als aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen bestehenden, vermischten Vertrag schließen wollten".

2.) "Steuerbemessung":

Hinsichtlich der **Bemessung** der Schenkungssteuer, bei der anstelle der gemeinen Werte von den steuerlichen Werten auszugehen ist, gilt Folgendes:

Nach der anzuwendenden Bewertungsvorschrift des § 19 Abs. 2 ErbStG ist ua. für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke in der **ab 1. Jänner 2001** anzuwendenden Fassung das **Dreifache** des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist.

Das sonstige Betriebsvermögen ist zufolge § 19 Abs. 1 ErbStG iVm § 12 BewG mit dem Teilwert anzusetzen.

Das Finanzamt hat diesen Bestimmungen entsprechend – hinsichtlich des Betriebsvermögens ausgehend von den seitens der Bw selbst bekannt gegebenen Teilwerten - folgende Berechnung vorgenommen:

Erwerb EZ1 dreifacher EW	€ 732.106,14
+ 75 % so. Betriebsvermögen (lt. Teilwerten)	€ 138.641,32

abzüglich gesamte Gegenleistung	- € 439.287,17
abzüglich Freibetrag gem. § 15a ErbStG (= 75 % von € 365.000)	- € 273.750,00
abzüglich Freibetrag gem. § 14 Abs. 1 ErbStG	- € 2.200,00
steuerpflichtiger Erwerb	€ 155.510,29

Hievon war gem. § 8 Abs. 1 ErbStG (Stkl. I) eine 8%ige Schenkungssteuer im Betrag von € 12.440,80 vorzuschreiben. Hinzu kommt das Grunderwerbsteueräquivalent nach § 8 Abs. 4 ErbStG € 1.835,96, das sind 2 % von € 91.798 (= dreifacher EW € 732.106,14 abzüglich anteilige auf das Grundstück entfallende Gegenleistung € 394.479,88 abzüglich anteiliger Freibetrag nach § 15a ErbStG € 245.827,50).

Entgegen dem Berufungsvorbringen trifft es daher in keiner Weise zu, dass der gemeine Wert nach § 10 BewG "sohin dem einfachen Einheitswert" gleichzusetzen wäre bzw. das Finanzamt als gemeinen Wert "prinzipiell den dreifachen Einheitswert" herangezogen habe.

Da nach § 19 Abs. 2 ErbStG ab 2001 bei der Schenkungssteuerbemessung als Wertmaßstab ausschließlich der dreifache EW der Liegenschaft heranzuziehen ist, kommt die Zugrundelegung nur des einfachen Einheitswertes in Ansehung des Erwerbsvorganges im Jahr 2003 von vorne herein nicht in Betracht.

Wenn in der Berufung beantragt wird, dass bei einer Nichtstattgabe "der gesamte Freibetrag gemäß NEUFÖG der Berechnung der Schenkungssteuer zugrunde zu legen sei", so darf darauf hingewiesen werden, dass es sich bei dem "Freibetrag nach NEUFÖG" iSd § 5a Abs. 2 Z 2 ausschließlich um einen **Grunderwerbsteuer**-Freibetrag handelt, der bei der Grunderwerbsteuerbemessung ohnehin (allerdings mangels ordnungsgemäß vorgelegtem Formular Neu Fo 3 zu Unrecht) berücksichtigt worden war.

Nach obiger Berechnungsdarstellung ist auch nicht zu übersehen, dass der dagegen im Rahmen der Schenkungssteuerbemessung zu beachtende Freibetrag nach § 15a ErbStG ebenso anerkannt und berücksichtigt wurde.

Im Ergebnis wurde daher die Schenkungssteuer im bekämpften Bescheid sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach in völlig zutreffender Weise vorgeschrieben.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. Juli 2006