



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 12. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 19. Oktober 2007 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 23.5.2007 traten

- a) Herr Ferdinand W sen. von seiner Stammeinlage iHv. 2,8 Mio. S einen Anteil iHv 2,760 Mio. S an Ferdinand W jun. (Berufungswerber),
- b) Herr Ferdinand W sen. von seiner Stammeinlage iHv 2,8 Mio. S einen Anteil iHv 40.000,00 S an Herta W,
- c) Frau Helga W von ihrer Stammeinlage iHv 2,8 Mio. S einen Anteil iHv 2,760 Mio. S an Ferdinand W jun. und
- d) Frau Helga W von ihrer Stammeinlage iHv 2,8 Mio. S einen Anteil iHv 40.000,00 S an Herta W ab.

Als Gegenleistung war Folgendes vereinbart:

Die Übernehmer verpflichten sich gemeinsam und solidarisch für sich und ihre Rechtsnachfolger

- a) an Herrn Ferdinand W sen. auf dessen weitere Lebensdauer monatlich eine Versorgungsrente in Höhe von 4.200,00 € und
- b) an Frau Helga W auf deren Lebensdauer monatlich eine Versorgungsrente in Höhe von

3.800,00 € zu leisten.

Im Ablebensfall eines der Übergeber ist an den Überlebenden auf dessen Lebensdauer eine monatliche Versorgungsrente in Höhe von 5.000,00 € zu leisten.

Im Ermittlungsverfahren gab der Vertreter des Berufungswerbers den nach dem sog. Wiener Verfahren ermittelten gemeinen Wert der Geschäftsanteile an und führte weiters aus:

Die Gegenleistung wird von den Übernehmern im Verhältnis der übergebenen Geschäftsanteile geleistet, und zwar leistet der Berufungswerber an Herrn Ferdinand W sen. monatlich 4.140,00 €, an Frau Helga W monatlich 3.746,00 €, Frau Herta W an den Übergeber monatlich 60,00 € und an die Übergeberin monatlich 54,00 €; für den Ablebensfall eines der Übergeber leistet der Berufungswerber monatlich 4.929,00 €, Frau Herta W monatlich 71,00 €. Der Vertragspunkt "gemeinsam und solidarisch" stellt lediglich ein Haftungskriterium zur Absicherung der Rente dar.

Das Finanzamt setzte mit den angefochtenen Bescheiden die Schenkungssteuer fest, wobei die Bemessungsgrundlage wie folgt ermittelt wurde (der Wert der übertragenen Anteile wurde dabei mit 2,99 € je 1,00 € des Stammkapitales angesetzt):

Wert der übertragenen Anteile

abzüglich Barwert der Versorgungsrente (davon 49 %)

abzüglich anteiliger Freibetrag gem. § 15a ErbStG

abzüglich Freibetrag gem. § 14 ErbStG.

Dagegen richtet sich die Berufung im Wesentlichen mit der Begründung, dass von der zu erbringenden Gegenleistung jeweils nur 49 % in Abzug gebracht wurden.

Außerdem liege eine Schenkung vor, da Leistung und Gegenleistung in einem solchen Missverhältnis stehen, dass der Wert der übertragenen Anteile den Wert der Versorgungsrente deutlich übersteigt. Weiters liege der Verkehrswert der im übertragenen Vermögen befindlichen Liegenschaften bedeutend höher als er im gemeinen Wert zum Ausdruck komme, ein Firmenwert sei völlig unberücksichtigt geblieben. (Die – nicht erfolgte – Festsetzung einer Leibrentengebühr sei daher unzulässig).

In einer Ergänzung zur Berufung wurden Verkehrswerte der Liegenschaften bekannt gegeben, wobei es sich allerdings nicht um nach Schätzungsgutachten eines Sachverständigen handelte, sondern um Werte, die ein Sachverständiger ausschließlich auf Grund seiner Fachkenntnisse ansetzte, ohne Erhebungen durchzuführen und auf Grund dieser ein Gutachten zu erstellen.

Das Finanzamt entschied über die Berufungen dahingehend, als es den gemeinen Wert der übertragenen Geschäftsanteile – unter Ansatz der in der Berufungsergänzung bekannt

gegebenen Werte der Grundstücke – mit 5,35 € je 1,00 € des Stammkapitals ansetzte und die Steuer neu berechnete.

Im Vorlageantrag wird sinngemäß ausgeführt:

Das Finanzamt habe das Wiener Verfahren in Bezug auf die Bewertung der Grundstücke unrichtig angewendet, weil dieses für die Grundstücksbewertung den dreifachen Einheitswert oder einen nachgewiesenen geringeren Wert vorsehe. Die Ausführungen in der Ergänzung zur Berufung stellen kein taugliches Schätzungsgutachten dar.

Der Eingabe angeschlossen war eine Stellungnahme des Sachverständigen, der die Verkehrswerte der Grundstücke angegeben hatte, und welche (auszugsweise) lautet:

Die gegenständliche Auskunft zum Sachverhalt (Wert der Liegenschaften im Hinblick auf die zivilrechtliche Beurteilung als Schenkung) kann auch nicht ansatzweise mit der Erstellung eines Gutachtens verglichen werden. Im gegenständlichen Fall ist es gesprächsweise darum gegangen, wie sich in einer bestimmten Gegend das Verhältnis der Einheitswerte zu den Verkehrswerten darstellt. Die Grundaussage lautet dahingehend, dass in den regionalen Zentralorten bei Wohn- und Geschäftsgebäuden von einem Verhältnis 1 zu 6 bis 1 zu 10 ausgegangen werden, jedoch kann sich dieses Verhältnis wesentlich ändern. Diese Auskunft darf nicht mit einem Gutachten verwechselt werden zur Ermittlung des konkreten Wertes einer Liegenschaft, zumal das Liegenschaftsbewertungsgesetz gewisse Formalerfordernisse vorsieht, darunter zwingend eine Besichtigung. Eine Wertauskunft auf Basis der Einheitswerte kann daher nur eine sehr grobe Darstellung der Wertentwicklung mit entsprechenden Unsicherheiten sein.

Mit Eingabe vom 24. August 2010 hat der Berufungswerber den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

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

Im vorliegenden Fall haben die Ehegatten Ferdinand und Helga W. dem Berufungswerber die im Vertrag bezeichneten Geschäftsanteile übertragen. Der Berufungswerber hat sich verpflichtet, an die Übergeber die oben angeführte Versorgungsrente zu erbringen. Im Sinne des Berufungsantrages ist davon auszugehen, dass der Berufungswerber die Versorgungsrente wie oben ausgeführt erbringt; die entsprechende Vertragsformulierung ist als Haftungsbestimmung nach ABGB zu werten (Solidarhaftung). Entscheidend ist daher die Beurteilung, welcher steuerliche Tatbestand erfüllt ist (Leibrentenvertrag, gemischte Schenkung).

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.

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 Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 57, 57a und 57b zu § 3 ErbStG und die dort zitierte 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 Teil 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.

Eine Schenkung liegt nach § 938 ABGB vor, wenn sich jemand durch Vertrag verpflichtet, einem anderen eine Sache unentgeltlich zu überlassen. Eine gemischte Schenkung setzt nach § 935 ABGB voraus, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen. 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) fügt dem noch

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 Vertragsteilen 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 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. Wann ein offenes oder erhebliches Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen vorliegt, ist stets Tatfrage. Die österreichische Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das für die Annahme einer gemischten Schenkung maßgebliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dann gegeben, 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, 89/16/00888, 0089, siehe auch Dorazil - Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 9.7 zu § 3).

Für die Feststellung, ob eine (gemischte) Schenkung vorliegt, sind die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen, ist im gegenständlichen Fall unbestrittenermaßen

davon auszugehen, dass der gemeine Wert des übergebenen Geschäftsanteiles bei Ansatz des gemeinen Wertes – wie in der Berufungsvorentscheidung – von 5,35 € je 1,00 € des Stammkapitals ca. 2.177.280,00 € beträgt, welchem Wert eine Gegenleistung in Höhe von ca. 1.152.680,00 € gegenübersteht (genaue Berechnung siehe unten; die Leistungen der Ehegattin des Berufungswerbers blieben unberücksichtigt, sie sind ohnehin nicht entscheidungswesentlich).

Unter Beachtung dieser im gegenständlichen Fall vorliegenden Wertverhältnisse und Relationen kann unbedenklich vom Vorliegen eines offensichtlichen erheblichen Missverhältnisses der gegenseitigen Leistungen ausgegangen werden. Daher ist auch davon auszugehen, dass die Übergeber sich dieses Missverhältnisses bewusst waren und daher die Bereicherung der Übernehmer zumindest in Kauf genommen haben.

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.

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).

Den Ausführungen in den Berufungsvorentscheidungen in Bezug auf die Werte der Grundstücke ist entgegenzuhalten, dass das Wiener Verfahren – neben dem dreifachen Einheitswert – einen nachgewiesenen anderen Wert als Ansatz zulässt. Wenn auch in mehreren Eingaben auf höhere Werte der Liegenschaften hingewiesen wird, so ist dies ein Indiz dahingehend, dass die Werte höher sind, es ist allerdings kein Nachweis, der durch ein Sachverständigengutachten (§ 177 BAO) zu erbringen ist.

Der gemeine Wert der Geschäftsanteile ist daher – wie in den angefochtenen Bescheiden – mit 2,99 € anzusetzen.

Es ergibt sich also folgende Berechnung:

Gegenleistung: Kapitalwert der Rentenzahlungen:

Kapitalwert der Rente an Ferdinand W sen. (monatlich 4.140,00 € mal Kapitalisierungsfaktor lt. Rentenberechnungsprogramm 10,714146) ergibt 532.278,79 €;

Kapitalwert der Rente an Helga W (monatlich 3.746,00 € mal Kapitalisierungsfaktor lt.

Rentenberechnungsprogramm 12,533929) ergibt 563.425,17 €.

Dem Umstand, dass bei Ableben eines der Übergeber der Überlebende monatlich 5.000,00 € erhält, wird dadurch Rechnung getragen, dass der Unterschiedsbetrag der von Ferdinand W jun. (fiktiv) an Helga W zu leistende Betrag (1.183,00 €, vervielfacht mit dem Unterschiedsbetrag der Kapitalisierungsfaktoren (1,819783), insgesamt also 25.833,63 € der an Helga W zu leistenden Rente hinzugerechnet wird, sodass die Gegenleistung an Helga W insgesamt 589.258,80 € beträgt.

Daraus ergibt sich folgende Steuerberechnung:

1) Übertragung Ferdinand W sen. an Ferdinand W jun.:

Wert der übertragenen Anteile: 599.725,28 €

abzüglich Gegenleistung 532.278,79 €

unentgeltlicher Erwerb 67.446,49 €

abzüglich steuerfrei gemäß § 15a ErbStG (fiktiv 125.925,00 €), sodass kein schenkungssteuerpflichtiger Erwerb gegeben ist.

2) Übertragung Helga W an Ferdinand W jun.:

Wert der übertragenen Anteile: 599.725,28 €

abzüglich Gegenleistung 589.258,80 €

---

unentgeltlicher Erwerb	10.466,48 €
------------------------	-------------

abzüglich steuerfrei gemäß § 15a ErbStG (fiktiv 125.925,00 €), sodass kein steuerpflichtiger Erwerb gegeben ist.

Linz, am 1. September 2010