

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Kollar & Partner Steuerberatung GmbH, Petrifelderstr 11a, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 02.04.2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 06.03.2015, betreffend Gebühren zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 18. November 2013 übertrug Herr Übergeber an seine Tochter, die Beschwerdeführerin (Bf.), ein Apothekenunternehmen und die dazugehörige Liegenschaft samt allen Aktiva und Passiva. Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bf. dem Übergeber auf dessen Lebensdauer eine monatliche Versorgungsrente von 1.600 € zu zahlen und im Fall seines Vorablebens vor seiner Ehegattin, die Mutter der Bf., dieser in derselben Höhe weiterhin lebenslang zu leisten.

Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde der Wert der steuerpflichtigen Grundstücke mit 55.245 € und der Wert des beweglichen Vermögens mit 1.032.426,77 € berechnet. Im Wert der beweglichen Sachen ist der Firmenwert von 663.377,87 € enthalten. Lt. Prüfungsbericht werde der Firmenwert bei Apotheken nach einem allgemeinen anerkannten Verfahren mit 50% vom durchschnittlichen Umsatz aus dem Medikamentenverkauf der letzten drei Jahre vor der Übergabe errechnet, wobei Hochpreisartikel und Drogerieumsätze ausgeschieden werden.

Mit Bescheiden vom 6. März 2015 wurde vom Finanzamt einerseits die Grunderwerbsteuer in Höhe von 1.104,90 € und andererseits die Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 in Höhe von 20.648,54 € festgesetzt. In der Begründung zum Gebührenbescheid führte das Finanzamt unter Zitierung des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957, der §§ 293 und 1284 ABGB und VwGH-Judikatur aus, dass auch Rechte Sachen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 sein könnten. Die Apothekerkonzession sei an sich kein Recht, welches direkt gegen Leibrente überlassen werden könne, sie sei aber ein immaterielles Rechtsgut eigener Art und

trete im Wirtschaftsverkehr mit einem eigenen Wert, nämlich dem Firmenwert, in Erscheinung. Eine bei der Übertragung von Apothekenunternehmen realisierter Betriebsbestehenswert stelle eine bewegliche Sache im Rechtssinn dar, die auch iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 vom präsumtiven Leibrentenempfänger überlassen werden könne.

Seit 01.08.2008 werde eine Schenkungssteuer nicht mehr erhoben, damit würde die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG auf Leibrentenverträge nicht mehr zur Anwendung kommen. Der gebührenpflichtige Tatbestand sei vielmehr erfüllt, sobald überhaupt eine bewegliche Sache für die Gewährung einer Leibrente überlassen werde. Die Frage, ob und in welchem Umfang in einem Leibrentenvertrag Elemente einer gemischten Schenkung vorhanden sind, sei somit für ab dem 01.08.2008 abgeschlossene Rechtsgeschäfte nicht mehr von Bedeutung.

Die Gebühr vom Leibrentenvertrag sei gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 primär vom Wert der Leibrente, mindestens aber vom Wert der Sachen zu bemessen.

Der Wert der Leibrente betrage 303.306 € bzw. die Gegenleistung, welche auf das bewegliche Vermögen entfällt betrage 220.411,53 €. Der Wert der Sachen sei mit 1.032.426,77 € ermittelt worden, wobei der Firmenwert 663.377,87 € betrage.

Die betrieblichen Passiva würden von der Bemessungsgrundlage nicht in Abzug gebracht, da sich der Wert der Sache aus dem Wert des beweglichen Vermögens zusammensetze.

Gegen den Gebührenbescheid erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin fristgerecht die Beschwerde, in der auszugsweise ausgeführt wurde, dass sich der gemeine Wert der Apotheke (ohne bebaute Grundstücke) auf 497.521,27 € belaufe, wobei der Firmenwert in Höhe des 4fachen Konzessionswertes angesetzt worden sei; insgesamt sei somit ein Wert von 887.521,37 € übergeben worden. Der Einheitswert der Apotheke (ohne bebaute Grundstücke) betrage 299.967,36 €. Der Barwert der Rente betrage 288.549,60 €. Weiters wurde ausgeführt:

*„Das Finanzamt geht grundsätzlich davon aus, dass die Übergabe des bebauten Grundstückes und der Apotheke gegen ein Entgelt (Leibrente oder Kaufpreisrente) weitergegeben wurde. Das ist eine unrichtige Einschätzung des Tatbestandes. Richtig ist, dass Übergeber in Pension gehen wollte und sein Haus wie auch den gesamten Apothekenbetrieb an seine Tochter verschenken wollte und auch verschenkt hat. Wie aus verschiedenen VwGH Erkenntnissen (01.11.1994, 94/11/0030 u.a.) zu entnehmen ist, kommt es bei einer Übergabe immer darauf an, ob der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und der Zuwendende den einseitigen Willen hat, den Bedachten zu bereichern, ihm also unentgeltlich Vermögen zuzuwenden.“*

*Am 16.10.1989 entschied der Verwaltungsgerichtshof unter der Geschäftszahl 88/15/0156, dass bei einem Rentenvertrag, wenn bei einem bestehenden Wertmissverhältnis die Bereicherung auf der Freigebigkeit des Zuwendenden beruht und die ansonsten die Leibrentenverträge prägenden typischen aleatorischen Elemente weitgehend ausgeschalten wären, wie es im vorliegenden Fall zutreffend ist, nur Schenkungssteuer, nicht aber eine Gebühr gern. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG erhoben werden darf. Für die Feststellung des Missverhältnisses sind die gemeinen Werte von*

Leistung und Gegenleistung gegenüberzustellen. Der Wert der Leibrente ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu kapitalisieren. Die nach dem BewG sich ergebenden Kapitalwerte und etwaige Einheitswerte der hingegebenen Sache sind für den Vergleich belanglos (VwGH 12.10.1964, 20/64; siehe auch Stempel- und Rechtsgebühren von Fellner, 6. Auflage, Seite 411).

Es lag auch niemals in der Absicht des Vaters Übergeber, das Gebäude und den Apothekenbetrieb an seine Tochter zu verkaufen. Ausschlaggebend für die Festsetzung einer Rente war, dass der Lebensabend vor allem für die Gattin XY, die auch gleichzeitig die Mutter der Beschenkten ist, finanziell abgesichert werden sollte. Deshalb wurde eine Versorgungsrente in der moderaten Höhe von monatlich € 1.600,00 vereinbart, die beim Bezieher als Versorgungsrente gern. § 29 Abs. 1 EStG zu versteuern ist. Die vereinbarte Versorgungsrente steht auch wertmäßig in einem krassen Missverhältnis zum Wert der übergebenen Güter; sie beträgt 33,8 % des Apothekenwertes. Da Leibrentenverträge zu den Glücksverträgen gehören und ein Glücksvertrag ein Vertrag ist, durch welchen die Hoffnung eines noch ungewissen Vorteils versprochen und angenommen wird, so müssen Rechtsgeschäfte, um als Leibrentenverträge gelten zu können, so beschaffen sein, dass für beide Vertragspartner die Möglichkeit eines noch ungewissen Vorteiles besteht. Wenn jedoch zwischen der Rente und dem dafür geleisteten Entgelt (Sache, Kapital) ein solches Missverhältnis besteht, dass der Kapitalwert der Rente den Wert der hingegebenen Sache nicht erreichen kann, dass also für den Rentennehmer nur ein Verlust und für den Rentengeber sich immer ein Gewinn herausstellen muss, liegt kein Glücksvertrag vor, vielmehr unterliegt das Ganze als gemischte Schenkung anzusehendes Geschäft mit dem Wert der Bereicherung der Schenkungssteuer (siehe auch Stempel- und Rechtsgebühren von Fellner, 6. Auflage, Seite 411). Aus diesen Gründen liegt auch kein Leibrentenvertrag im Sinne des § 1284 ABGB vor. Es fehlt sowohl vom Übergeber wie auch vom Übernehmer die Absicht, spekulativ einen Vorteil zu erzielen. Es fehlen die typischen aleatorischen Elemente, die notwendig wären, um eine Vergebühr für Glücksverträge zu rechtfertigen. Diese Einschätzung wird grundsätzlich auch von der Behörde geteilt, aber im Bescheid nicht gewürdigt, was unrechtmässig ist. Der Bescheid und auch eine telefonische Stellungnahme der Beamten lässt erkennen, dass vor Änderung der Rechtslage (Nichteinhebung der Schenkungssteuer ab 01.08.2008) derselbe Tatbestand unter das Schenkungssteuergesetz gefallen wäre. Da aber keine Schenkungssteuer mehr erhoben wird, ist die Behörde der Meinung, dass automatisch eine Gebühr nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG einzuhallen ist. Das ist nicht rechtmässig, da zuerst zu überprüfen ist, ob ein Vermögenswert teils entgeltlich und teils unentgeltlich übertragen wurde, ob also eine gemischte Schenkung vorliegt. Ist dies der Fall, so unterliegt der gesamte Vorgang dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. Da im § 15 Abs. 3 GebG ausdrücklich geregelt ist, dass keine Gebühr anfällt, wenn der Tatbestand u.a. unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fällt. Und der vorliegende Tatbestand fällt gern. § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG unter das Erbschaftssteuergesetz und ist deshalb nicht gebührenpflichtig. Die Tatsache, dass die Schenkungssteuer nach § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht mehr erhoben wird, ändert an der Rechtseinschätzung des Tatbestandes

gar nichts. Mit der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes BGBI I 2007/9 wurde nur die Einhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer unter anderem auch für den Tatbestand der Schenkung unter Lebenden gestrichen. Nicht jedoch wurde der Tatbestand der Schenkung aus dem Schenkungssteuergesetz gestrichen. Der § 3 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes wurde im Gesetz belassen. Das heißt, dass der vorliegende Tatbestand weiterhin unter das Schenkungssteuergesetz und nicht unter das Gebührengesetz fällt. Geändert hat sich nur, dass auf den Tatbestand der Schenkung keine Steuer mehr erhoben wird. Auch der unabhängige Finanzsenat Graz entscheidet in der Berufungsentscheidung (GZ. RV/0100-G/04 vom 19.03.2003), dass es für die Anwendung der Abgrenzungsvorschrift des § 15 Abs. 3 GebG genügt, dass das Rechtsgeschäft dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegt und es nicht erforderlich ist, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer tatsächlich auch vorgeschrieben wurde. Geht man nun davon aus, dass eine Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG einzuhören wäre, was beim vorliegenden Tatbestand nicht der Fall ist, so müsste der Wert des Unternehmens zu festzustellen sein. Da das Gebührengesetz in § 26 GebG vorschreibt, dass für die Bewertung die Regeln des BewG anzuwenden sind, ist der Einheitswert des Betriebsvermögens gem. § 68 BewG maßgebend. Zwischen dem Teilwert und dem gemeinen Wert eines Unternehmens besteht in der Regel kein Unterschied (VwGH 25.04.1996. 95/16/001). Der gemeine Wert eines gesamten Unternehmens ist zu bewerten (VwGH 88/15/0156 vom 16.10.1989) und nicht die einzelnen Teilwerte auf der Aktivseite der Bilanz ohne Anrechnung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen. § 68 Abs. 5 BewG sagt, dass der Gesamtwert des gewerblichen Betriebes sich aus der Summe der Werte zusammensetzt, die sich aus den Absätzen 1 bis 4 für die einzelnen Wirtschaftsgüter ergeben, vermindert um die Schulden und Rücklagen gem. § 64 BewG.

Auch im Kommentar zum Gebührengesetz von Wolf-Dieter Arnolt wird auf Seite 576 darauf verwiesen, dass für die Festsetzung der 2 %igen Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG bei Unternehmensübertragungen der Einheitswert abzüglich der Einheitswerte der Betriebsgrundstücke heranzuziehen ist.

Andernfalls würde ja eine zufälligen Tilgung einer Verbindlichkeit einen Tag vor dem Stichtag der Übergabe zu einer anderen Gebühr führen, als wenn die Saldierung derselben Verbindlichkeit einen Tag später erfolgen würde, was aber keinen Einfluss auf den Wert des Unternehmens hätte.

Die Apothekenkonzession ist auch nicht der Firmenwert, wie im Bescheid angeführt wurde, sondern nur ein Teil des Firmenwertes und zwar der, der seit ca. 20 Jahren nach Ansicht der Behörde als nicht abschreibbar angesehen wird. Dieser Konzessionswert wurde für die betreffende Apotheke im Rahmen einer Betriebsprüfung mit € 103.034,60 festgestellt. Im Rahmen der Einheitsbewertung darf kein originärer Firmenwert angesetzt werden, sondern nur ein Firmenwert, der käuflich erworben wurde (Kommentar zum Bewertungsgesetz, Twaroch-Wittmann-Fröhwald, Teil 1, zu § 68 BewG, Seite 361). Im vorliegenden Fall ist dies der Konzessionswert zzgl. dem bereits abgeschriebenen übrigen Firmenwert mit einem Teilwert von 15 % des Anschaffungswertes d.s. € 53.471,37,

zusammen also € 156.505,97. Die Behörde hat dies ignoriert und einen Betrag von 50 % des Umsatzes als Firmenwert angesetzt.“

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab. In der Begründung wurde folgendes ausgeführt:

„Gemäß § 17 TP 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.“

Auch Rechte können Sachen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG sein. Die Apothekerkonzession ist zwar kein Recht, welches direkt gegen Leibrente überlassen werden kann, es ist aber ein immaterielles Rechtsgut eigener Art und tritt im Wirtschaftsverkehr mit einem eigenen Wert in Erscheinung und zwar mit dem Firmenwert. Dieser Firmenwert wird in der Höhe von 50% des durchschnittlichen Jahresumsatzes der Apothekenprodukte (ohne Hochpreisprodukte) angenommen (vgl. UFS Wien vom 22.1.2010, RV/1402-W/09).

Im Sinne des § 1269 ABGB, an den § 33 TP 17 Abs. 1 GebG offensichtlich anknüpft, ist der Leibrentenvertrag ein Glücksvertrag im weiteren Sinn (VwGH 16.10.1989, 88/15/0156, VwGH 8.2.1990, 89/16/0180 und VwGH 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. Der Leibrentenvertrag ist entgeltlich. Dass dabei der Preis von vornherein nicht feststeht, macht diesen Vertrag zum Glücksvertrag. 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.

Das Wesen der Schenkung ist deren Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit. Es gilt das Bereicherungsprinzip, wonach zu prüfen ist, ob neben einer objektiven 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. Der Bereicherungswille kann von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (VwGH 29.1.1996, 94/16/0064). Ergibt sich aus dem Wert der zugesagten Leistungen unter Berücksichtigung des Alters der Person, für deren Lebensdauer die Leibrente zugesagt ist (Kapitalwert der Rente nach versicherungsmathematischen Grundsätzen; vgl. Stoll aaO 611), dass der Rentenberechtigte auf alle Fälle einen Verlust hinnehmen hat und der andere Teil nur einen Gewinn ziehen kann, so handelt es sich um eine gemischte Schenkung (Stoll aaO 610; vgl. auch VwGH 3077/52 sowie 1837/70). Geringfügige Wertdifferenzen rechtfertigen freilich nicht die Annahme

eines unentgeltlichen Rechtsgeschäfts. Die Praxis nimmt ein solches erst bei einem Wertunterschied von 25 % oder mehr an (Czurda, ÖStZ 1972, 134; Stoll aaO 610 FN 15). Auch die gemischte Schenkung unterliegt ausschließlich dem ErbStG; die Aufspaltung in einen unentgeltlichen Teil und einen gebührenpflichtigen Teil ist unzulässig (vgl. bei §§ 15-18 B VI 2b, VwGH 474/54, 1837/70 sowie Stoll aaO).

Stellt man die Gegenleistung der übernommenen Leistung (verwiesen wird auf die in der Bescheidbegründung vom 9.3.2015 enthaltenen Aufstellung zur Bemessung der Gebühr gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG) gegenüber, so wird aufgrund des auffallenden Wertmissverhältnisses auf die objektive Bereicherung und in Bezug auf die Unentgeltlichkeit und Freigebigkeit der beabsichtigten Vermögensverschiebung auch auf den subjektiven Bereicherungswillen zu schließen sein. Dies gilt bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen (VwGH 19.4.1995, 94/16/0528).

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, spricht auch die von den Vertragsparteien im Übergabsvertrag verwendete Bezeichnung der Rente als „Versorgungsrente“ dafür, dass der Übergeber eine Bereicherung seiner Tochter zumindest in Kauf genommen hat und ihr sehr wohl bewusst war, dass der Wert der Rente deutlich niedriger ist, als der Wert des übergebenen Vermögens, weshalb in subjektiver Hinsicht vom Vorliegen eines Bereicherungswillens auszugehen ist.

Besonders bei Zuwendungen von Eltern an ihre Kinder, bei denen ein Bereicherungswille hinsichtlich von Zuwendungen zum Zwecke der Vorwegnahme der Erbfolge naheliegen kann (vgl. zB. Das Erkenntnis vom 12. Juli 1990, Zlen. 89/16/0088, 0089),

Im beschwerdegegenständlichen Fall handelt es sich um eine gemischte Schenkung. Seit 1. August 2008 wird eine Schenkungssteuer nicht mehr erhoben (vgl bei § 15 Abs. 3 GebG). Bis 31. Juli 2008 waren Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschaftssteuergesetz fallen, gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG kommt damit auf Leibrentenverträge nicht mehr zur Anwendung. Der gebührenpflichtige Tatbestand ist vielmehr erfüllt, sobald "überhaupt eine bewegliche Sache für die Gewährung der Leibrente überlassen wird. Auf den Wert der Leibrente kommt es dabei nicht (mehr) an (Kommentar Fellner, Rechtsgebühren bei gemischten Schenkungen, SWK 2009, S 349, Heft 9 vom 15.3.2009).

Die Frage, ob und in welchem Umfang in einem Leibrentenvertrag Elemente einer gemischten Schenkung vorhanden sind, ist somit für ab dem 1. August 2008 abgeschlossene Rechtsgeschäfte, nicht mehr von Bedeutung. Da seit 1. August 2008 also jeder Leibrentenvertrag gegen Überlassung einer beweglichen Sache der Gebühr unterliegt, unabhängig davon, wie hoch der Wert dieser Sache ist, kann es zur Unverhältnismäßigkeit zwischen dem Rentenwert und dem Wert der Sache kommen. Die Bemessung der Gebühr vom Sachwert sollte demgegenüber der Erfassung der Gebühr in solchen Fällen dienen, in denen der Wert der Sache hoch war (vgl RV, 338 BlgNR 14.GP) Die Gebühr vom Leibrentenvertrag selbst ist gem. § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG primär vom Wert der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sache zu bemessen.“

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Gebührenbescheid an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung:

*„..... Dagegen ist - wie schon oben angeführt — einzuwenden,  
— dass sowohl der Paragraf 15 Abs. 3 GebG wie auch der § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nach  
wie vor Gültigkeit haben und damit der Vorgang prinzipiell unter das ErbStG und nicht  
unter das GebG fällt. Dass gem. § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG keine Steuer erhoben wird, heißt  
nicht, dass das ErbStG nicht anzuwenden ist und damit gilt auch weiterhin der § 15 Abs. 3  
GebG.  
— dass im vorliegenden Fall die Höhe der kapitalisierten Leibrente, welche Bewertung  
man auch immer anwendet, niemals den Wert des Apothekenunternehmens und des  
bebauten Grundstückes erreichen kann. Aus diesem Grund kann es sich um kein  
Glücksspiel handeln und somit ist der § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG nicht anzuwenden.  
- dass, wenn der § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG anzuwenden wäre, — was im vorliegenden  
Fall nicht zutrifft — , der kapitalisierte Wert der Leibrente dem Eigenkapital des  
Unternehmens gegenübergestellt werden müsste und nicht der kapitalisierte Wert der  
Leibrente zuzüglich der in der Bilanz ausgewiesenen Verbindlichkeiten den Werten der  
Aktivseite der Bilanz zu Teilwerten, wie im Bescheid festgestellt wurde.“*

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 idgF unterliegen Leibrentenverträge, die nicht von Versicherungsanstalten abgeschlossen werden, wenn gegen die Leibrente bewegliche Sachen überlassen werden, vom Wert der Leibrente, mindestens aber vom Wert der Sachen in Höhe von 2 v.H. der Gebühr.

Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz (I. Teil Gesellschaftsteuer und II. Teil Wertpapiersteuer) oder Versicherungssteuergesetz fallen, sind von der Gebührenpflicht ausgenommen; dies gilt auch für Rechtsgeschäfte, sofern und insoweit diese unter das Stiftungseingangssteuergesetz fallen (§ 15 Abs. 3 GebG 1957).

Zweck der Vorschrift des § 15 Abs. 3 GebG 1957 ist es zu vermeiden, dass ein Rechtsgeschäft, das nach einem der darin erschöpfend angeführten Abgabengesetze steuerbar ist, nicht überdies noch mit einer Rechtsgebühr belegt wird (VwGH 2.5.1974, 1183, 1185/73; VwGH 11.9.1989, 88/15/0155; VwGH 16.9.1991, 90/15/0080). Diese Gesetzesstelle will also eine Doppelbesteuerung identer Rechtsgeschäfte vermeiden. Für die Anwendung der Abgrenzungsvorschrift genügt es, dass das Rechtsgeschäft überhaupt den genannten Verkehrsteuergesetzen unterliegt (vgl. VwGH 16.9.1991, 90/15/0080), d.h. das Rechtsgeschäft nach den angeführten Abgabengesetzen steuerbar ist. Es ist dabei nicht erforderlich, dass es tatsächlich auch steuerpflichtig ist und es zu einer Steuervorschreibung kommt. Auch solche Rechtsgeschäfte sind also gebührenfrei, die nach den genannten Abgabengesetzen zwar steuerbar, im Einzelfall jedoch steuerbefreit sind (vgl. die in Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, zu § 15 Rz 66 zitierte VwGH-Judikatur). Die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das Erbschaftssteuer- und

Schenkungssteuergesetz fällt oder nicht, ist nach dessen Vorschriften und nicht nach dem GebG zu lösen (VwGH 31.5.1995, 94/16/0238).

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 unterlagen der Erwerb von Todes wegen und nach Z 2 Schenkungen unter Lebenden dieser Steuer.

Mit Erkenntnis vom 7.3.2007, G 54/06, kundgemacht unter BGBI I 2007/9 wurde Z 1 und mit Erkenntnis vom 15.6.2007, G 23/07, kundgemacht unter BGBI I 2007/39, wurde die Z 2 vom Verfassungsgerichtshof mit Wirkung vom 1. August 2008 aufgehoben. Daraus folgt, dass Rechtsgeschäfte, die bis 31. Juli 2008 der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterlagen, seit 1. August 2008 einer Rechtsgeschäftsgebühr unterliegen können.

Durch die Aufhebung der beiden Grundtatbestände ist die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG 1957, soweit sich diese auf das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz bezieht, für Rechtsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht, inhaltsleer geworden. Mangels eines steuerlichen Tatbestandes kann nicht mehr davon gesprochen werden, dass ein (teilweise) unentgeltlicher Leibrentenvertrag unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen kann und ist es nicht von Bedeutung, wenn das Gesetz an sich noch in Kraft steht. Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG 1957 kann damit auf einen Leibrentenvertrag nicht mehr zur Anwendung gelangen (vgl. Fellner, w.o., § 33 TP 17 Rz 30; Gaier, Kommentar zum GebG<sup>5</sup>, § 33 TP 17 Rz 28f; Twardosz, GebG-ON<sup>6</sup>, § 33 TP 17 Rz 31 ff.) und ist die Gebührenpflicht im gegenständlichen Fall nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 entstanden (vgl. BFG 22.06.2016. RV/2100133/2014). Der gebührenpflichtige Tatbestand ist vielmehr erfüllt, sobald überhaupt eine bewegliche Sache für die Gewährung der Leibrente überlassen wird. Auf den Wert der Leibrente kommt es dabei nicht (mehr) an.

Die in der Beschwerde zitierte UFS-Entscheidung vom 16.04.2008, RV/0100-G/04, bezieht sich auf einen Schenkungsvertrag vor dem 01.08.2008 und ist somit für den ggst. Fall nicht maßgebend, da es inzwischen für die Frage, ob das Rechtsgeschäft unter die Gebührenpflicht fällt, nicht mehr auf den Bereicherungswillen des Übergebers ankommt. Dasselbe gilt für die in der Beschwerde zitierten VwGH-Erkenntnisse.

Die Frage, ob und in welchem Umfang in einem Leibrentenvertrag Elemente einer gemischten Schenkung vorhanden sind, ist somit für ab dem 1. August 2008 abgeschlossene Rechtsgeschäfte, nicht mehr von Bedeutung.

Zur Auslegung des Begriffes „Leibrentenvertrag“ iS des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG sind die Vorschriften der §§ 1284 ff ABGB heranzuziehen, weil das Gebührengesetz keine eigene Begriffsbestimmung des Leibrentenvertrages enthält (vgl. VwGH 7.1.1959, Slg 1933/F, VwGH 29.3.977, 2081/75, VwGH 7.10.1985, 84/15/0040 und 84/15/0071, und VwGH 17.3.1986, 84/15/0124).

Im Sinn des § 1269 ABGB, an den § 33 TP 17 Abs. 1 GebG 1957 offensichtlich anknüpft, ist der Leibrentenvertrag jedenfalls ein Glücksvertrag im weiteren Sinne (vgl. OGH 2.10.2014, 2 Ob 210/13s; VwGH 16.10.1989, 88/15/0156, VwGH 8.2.1990, 89/16/0180, und VwGH 19.12.1996, 96/16/0048).

Das aleatorische Moment liegt im Abweichen der tatsächlichen Lebensdauer des Rentenberechtigten von der durchschnittlichen Lebenserwartung (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180; OGH 30.5.1994, 1 Ob 515/94, NZ 1995, 160). Geht man davon aus, dass sich die Höhe der Leibrente einerseits am Wert der Gegenleistung, anderseits 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). Mit Beschluss des VfGH vom 27. September 1988, B 763/86, wurde die Behandlung einer Beschwerde abgelehnt, in der die Verfassungswidrigkeit des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 (ab 1. 1. 2011 Z 3) GebG behauptet wurde.

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 (vgl. VwGH 26.2.1958, 2978/85, VwGH 7.10.1985, 84/15/0071, und VwGH 17.3.1986, 84/15/0124). Dass dabei der Preis von vornherein nicht feststeht, macht diesen Vertrag zum Glücksvertrag (vgl. OGH 18.12.1952, SZ 25/328, OGH 31.8.2005, 7 Ob 162/05g; VwGH 9.11.1982, 82/14/0109).

Der OGH hat in seinem Erkenntnis vom 28.9.2004, 4 Ob 192/04w, ausgesprochen, dass eine Leibrente bis zum Tod (des Berechtigten) zu leisten ist (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 13 zu § 33 TP 17 GebG 1957).

Zivilrechtlich, damit auch gebührenrechtlich, liegt ein Leibrentenvertrag also nur dann vor, wenn jemandem für Geld oder gegen eine für Geld geschätzte Sache auf die Lebensdauer einer Person abgestellt eine Rente zugesagt wird. § 1284 ABGB verlangt also eine Rentenzusage gegen Entgelt. Damit wird der notwendige entgeltliche Charakter des Leibrentenvertrages deutlich, Rentenzusagen ohne Entgelt wären nicht dieser Gesetzesbestimmung, damit auch nicht dem in Rede stehenden Gebührentatbestand zuzuordnen. Schließlich verlangt das bürgerliche Recht als Gegenleistung „Geld“ oder „eine für Geld geschätzte Sache“, sohin eine wertmäßig bestimmbare, also schätzbare Sache (VwGH 7.10.1985, 84/15/0040).

Der Leibrentenvertrag im Sinne der §§ 1284 ff ABGB ist also ein entgeltlicher Vertrag, mit dem gegen Hingabe eines Kapitals, sei es in Geld, sei es in Sachwerten, eine lebenslängliche Rente versprochen wird. Dass sich die tatsächlich erbrachten Leistungen der Vertragsteile, wenn sie nach Ablauf der Vertragsdauer gegenübergestellt werden, nur selten die Waage halten, ändert daran nichts, sondern folgt aus dem aleatorischen Charakter des Leibrentenvertrags (VwGH 5.4.1973, 1096/72).

Für die Qualifikation eines Leibrentenvertrages ist die Zusicherung einer periodisch zumindest bestimmbaren Geld- oder Naturalleistung gegen die Zusicherung, dem Leistungspflichtigen eine einmalige Kapitalzahlung bzw. eine vermögenswerte Sache zu übereignen, erforderlich (OGH 25.5.1994, 7 Ob 514/94, NZ 1994, 231), (vgl. auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 16 und 17 zu § 33 TP 17 GebG 1957).

Da ein Apothekenunternehmen gegen eine lebenslängliche Rente übergeben wurde, liegt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im ggst. Fall ein Leibrentenvertrag im Sinne der vorgenannten höchstgerichtlichen Rechtsprechung vor.

Die Gebühr vom Leibrentenvertrag ist gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG primär vom Wert der Leibrente, mindestens aber vom Werte der Sachen zu bemessen.

Da seit 1. August 2008 also jeder Leibrentenvertrag gegen Überlassung einer beweglichen Sache der Gebühr unterliegt, unabhängig davon, wie hoch der Wert dieser Sache ist, kann es zur Unverhältnismäßigkeit zwischen dem Rentenwert und dem Wert der Sache kommen. Die Bemessung der Gebühr vom Sachwert sollte demgegenüber der Erfassung der Gebühr in solchen Fällen dienen, in denen der Wert der Sache hoch war (vgl. RV, 338 BlgNR 14. GP), (siehe auch Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 30 f. zu § 33 TP 17 GebG 1957).

§ 293 ABGB bezeichnet Sachen, die ohne Verletzung ihrer Substanz von einer Stelle zur anderen versetzt werden können, als beweglich. Unbeweglich sind Liegenschaften und alles, was rechtlich zu ihnen gehört (§§ 294, 295 bis 297 ABGB). Auch unkörperliche Sachen (§ 292 ABGB) können zu den beweglichen Sachen gehören; ihre Übertragung, insbesondere die Übertragung von Rechten ebenso wie die Übertragung von Forderungen gegen Renten kann somit die Gebührenpflicht auslösen. Werden Sachen nicht überlassen, sohin auch nicht Rechte übertragen, sondern Leistungen anderer Art gegen Renten erbracht, dann liegt kein Leibrentenvertrag im Sinne des Gebührenrechtes vor (VwGH 7.10.1985, 84/15/0040, und VwGH 17.03.1986, 84/15/0124).

Werden gegen eine einheitliche Leibrente sowohl Grundstücke als auch Fahrnisse übergeben, dann ist die Gegenleistung verhältnismäßig auf die Liegenschaften und die Fahrnisse aufzuteilen (vgl. VwGH vom 26.2.1962, 861/61, VwGH 7.10.1985, 84/15/0071 und vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 35 zu § 33 TP 17 GebG 1957).

Auch Rechte können Sachen iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 (ab 1. 1. 2011 Z 3) GebG sein (vgl. VwGH 25.1.1977, 1913/75).

Die Apothekenkonzession ist an sich kein Recht, welches direkt gegen Leibrente überlassen werden kann; es ist aber ein „immaterielles Rechtsgut“ eigener Art und tritt im Wirtschaftsverkehr mit einem eigenen Wert, nämlich dem Firmenwert in Erscheinung (vgl. VwGH 21.9.1955, 306/53).

Ein bei der Übertragung von Apothekenunternehmen realisierter Betriebsbestehenswert stellt eine bewegliche Sache im Rechtssinn dar, die auch iSd § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 (ab 1. 1. 2011 Z 3) GebG vom präsumtiven Leibrentenempfänger überlassen werden kann (vgl. VwGH 25.1.1977, 1913/75), (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 25 zu § 33 TP 17 GebG 1957).

Gemäß § 26 GebG gelten für die Bewertung der gebührenpflichtigen Gegenstände, insoweit nicht in den Tarifbestimmungen abweichende Bestimmungen getroffen sind, die Vorschriften des Bewertungsgesetzes 1955, .....

Nach § 10 Abs. 1 BewG 1955 ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind nach § 12 BewG 1955 in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Die Bewertung nach § 68 BewG 1955 – wie in der Beschwerde und im Vorlageantrag vorgebracht – wird für den Gesamtwert des gewerblichen Betriebes vorgenommen, wobei im Abs. 5 bestimmt wird, dass dabei die Betriebsgrundstücke und Gewerbeberechtigungen mit den für sie festgestellten Einheitswerten anzusetzen sind. Im § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG ist allerdings nicht geregelt, dass als Bemessungsgrundlage der Gesamtwert des Betriebes anzusetzen ist und somit auch nicht ein Einheitswert Berücksichtigung findet, sondern ist vielmehr der Wert der Leibrente, mindestens aber der Wert der beweglichen Sachen heranzuziehen.

Der Wert der Leibrente ist nach den Bestimmungen des § 16 BewG 1955 idGf zu ermitteln (vgl. Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 33 zu § 33 TP 17 GebG 1957). Der Wert der mit Leibrentenvertrag überlassenen beweglichen Sachen ist gemäß § 26 GebG in Verbindung mit § 12 BewG 1955 mit dem Teilwert anzusetzen, wobei nicht vorgesehen ist, dass die Verbindlichkeiten und Rückstellungen des Betriebes Berücksichtigung finden.

Die Bf. legte für die Berechnung des Barwerts der Versorgungsrente das Formular „Bewertung von Renten“ des Rentenrechners des BMF der Beschwerde und dem Vorlageantrag bei, in dem bei Art der Rente „Lebenslange Einzelrente“ und als Begünstigte die Daten der Mutter der Bf. eingegeben wurden. Dadurch wurde ein Barwert der Rente von 288.549,60 € berechnet.

Im hier zu beurteilenden Fall ist jedoch im Übergabsvertrag vereinbart, dass die Rente an den Übergeber und erst nach dessen Tod an die Mutter der Bf. bezahlt wird. Somit liegt eine Verbindungsrente vor und in der Anlage zum Prüfungsbericht des Finanzamtes wurde der Barwert der Verbindungsrente mit dem Rentenrechner richtig in Höhe von 303.306,03 € berechnet.

Verbindungsrenten sind Renten, die an das Ableben mehrerer Personen geknüpft sind. Hier gibt es verschiedene Variationen:

Hier handelt es sich um eine Kombination einer Rente an eine Person und an eine weitere Person. Beim Anfall der Rente der zweiten Person ist jedoch eine doppelte Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, nämlich die Wahrscheinlichkeit, dass einerseits die erste Person verstirbt und andererseits die zweite Person noch lebt (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Rz 20 und 31 zu § 16 BewG).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist die Abgabenbehörde bei Ermittlung des Firmenwertes an kein bestimmtes Verfahren gebunden. Welche Schätzungsmethode

dabei die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmt.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) führte in einem vergleichbaren Fall in seiner Berufungsentscheidung vom 22.01.2010, RV/1402-W/09, auszugsweise aus:

*„Nach Ansicht der Österreichischen Apothekerkammer war im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Apotheken die umsatzabhängige Firmenwertermittlung - aufbauend auf dem Umsatz der letzten drei Jahre - heranzuziehen. Seit Jahrzehnten wird der Firmenwert einer Apotheke mit 50 % des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre ermittelt.*

*Nicht übersehen werden darf in diesem Zusammenhang auch die Stellungnahme der Österreichischen Apothekerkammer vom 10. März 2004 zum Steuerreformgesetz 2005, die u.a. folgende Textpassage aufweist:*

*„Wir dürfen in diesem Zusammenhang darauf hinweisen, dass die Finanzbehörde die Festsetzung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer bei unentgeltlichen Übergaben seit Jahren nach einem Erlass aus dem Jahr 1962 vornimmt, der eine pauschale Ermittlung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage vorsieht“.*

*Bei der Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke mit 50 % des Umsatzes der letzten drei Jahre vor dem Bewertungstichtag handelt es sich um ein allgemein anerkanntes Verfahren. Der Unabhängige Finanzsenat sieht keinen Grund, dieses anerkannte Verfahren bei der Ermittlung des Firmenwertes einer Apotheke nicht mehr anzuwenden. Bei den Umsätzen sind jene Umsätze, denen eine andere als die Apothekenkonzession zu Grunde liegt, wie z.B. Drogerie- bzw. Parfümerieumsätze oder Sonderumsätze wie z.B. Spitalslieferungen, Lieferungen an Hausapothen oder Großhandelsumsätze auszuscheiden.“ (vgl. auch UFS 28.05.2013, RV/2035-W/09).*

Insofern wird die von der Außenprüfung durchgeführte Ermittlung des Firmenwertes im vorliegenden Fall vom Bundesfinanzgericht anerkannt, da sie nicht den Denkgesetzen widerspricht und eine seit langer Zeit allgemein anerkannte Schätzmethode darstellt.

In der Beschwerde und im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass der Konzessionswert für die betreffende Apotheke im Rahmen einer Betriebsprüfung mit 103.034,60 € festgestellt worden sei und der Firmenwert im vorliegenden Fall 156.505,97 € betrage (Konzessionswert zuzgl. Teilwert von 15% des Anschaffungswertes des bereits abgeschriebenen übrigen Firmenwertes).

Dieses Vorbringen ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unbeachtlich, da es sich offensichtlich um ertragsteuerliche Betrachtungen handelt, die im hier zu beurteilenden Fall irrelevant sind, da hier die Bewertungen der beweglichen Sachen nach dem Gebührenrecht vorzunehmen sind.

Das Finanzamt hat daher einerseits den Wert der Leibrente (Verbindungsrente) mit 303.306,03 € (davon ein Anteil von 220.411,63 € für das bewegliche Vermögen) und andererseits den Wert der übergebenen beweglichen Sachen mit 1.032.426,77 € errechnet. Der Wert der beweglichen Sachen setzt sich aus dem, mit der oben beschriebenen (auch von der Apothekerkammer) allgemein anerkannten Berechnung

– 50% des durchschnittlichen Umsatzes der letzten drei Jahre vor Übergabe ohne Hochpreisprodukte und Drogerieumsätze -, ermittelten Firmenwert und aus den, mit den von der Bf. bekannt gegebenen Teilwerten angesetzten, restlichen beweglichen Sachen des übergebenen Apothekenunternehmens zusammen. Da der Wert der beweglichen Sachen den Wert der Leibrente für den Anteil am beweglichen Vermögen übersteigt, war gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 der Wert der beweglichen Sachen als Bemessungsgrundlage für die Gebühr heranzuziehen.

Die Gebühr für den ggst. Übergabsvertrag nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 3 GebG 1957 ist daher zu Recht vorgeschrieben worden und war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur) bzw. der vorliegende Sachverhalt in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde, ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 24. August 2017