



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des TS, Adr, vertreten durch Dkfm. Martin WT u Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 4320 Perg, Linzer Straße 36, vom 21. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 28. Februar 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Berufungsverentscheidung abgeändert:

Schenkungssteuer

Bemessungsgrundlage	32.265,73 €	Abgabe	7.586,13 €
---------------------	-------------	--------	------------

Entscheidungsgründe

Am 16. Dezember 2004 haben die Ehegatten FM und HM den ihnen je zur Hälfte gehörigen landwirtschaftlichen Betrieb, XY, gegen Sicherung des Lebensunterhaltes an TS (Großneffe) übergeben. Das Ausgedinge hat das Wohnungsrecht, Kost und Pflege umfasst.

Der einfache Einheitswert (EW) der Landwirtschaft (LuF) beträgt 13.662,49 €, der übersteigende Wohnungswert (üWW) 21.583,83 €. Den Verkehrswert der übergebenen Grundstücke hat das Finanzamt auf insgesamt 489.087,80 € (EW LuF x 20, EW üWW x 10) geschätzt.

Am 25. Dezember 2004 ist der Übergeber FM verstorben.

Der Übernehmer hat daher in einer Beilage zur Abgabenerklärung gemäß § 10 GrEStG einerseits ersucht, von einer Besteuerung der Übergabe von FM abzusehen, weil der Verstorbene die zu seinen Gunsten vereinbarten Lasten nicht mehr genießen konnte und andererseits die Gegenleistung für die Übergabe von HM mit 39.762,00 € bewertet, weil die Übergeberin Betriebskosten und Verpflegung aus eigenem trage.

Demgegenüber hat das Finanzamt für die Übergabe von HM die Grunderwerbsteuer von einer Gegenleistung in Höhe von 69.727,16 € vorgeschrieben (Einzelrente, Wohnungsrecht 300,00 €, Pflege 145,00 €).

Mit Bescheid vom 28. Februar 2006 hat das Finanzamt überdies für die Übergabe von FM Schenkungssteuer vom EW der Grundstücke (anteilig, dreifach 52.869,45 €) in Höhe von 13.347,40 € festgesetzt.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid hat TS, nunmehriger Berufungswerber, =Bw, rechtzeitig mit der Begründung berufen, die Steuerschuld sei am Tag der Unterfertigung des Übergabsvertrages entstanden und zu diesem Zeitpunkt habe die Gegenleistung den Wert der Grundstücke überstiegen, sodass sich keine Schenkungssteuer ergeben könne. Der Tod des Übergebers verwirkliche keinen Nacherhebungstatbestand. Überdies wäre § 15a ErbStG anwendbar gewesen. Jedenfalls seien auf Grund des Entstehens der Steuerschuld nach dem ErbStG mit dem Tag der Unterfertigung des Übergabsvertrages die dortigen Verhältnisse einzentriert und keiner späteren Änderung mehr zugänglich. Die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurde beantragt.

Daraufhin hat das Finanzamt den Bw zu einer Stellungnahme aufgefordert, weil es sich bei dem Vertrag zivilrechtlich zweifellos um eine gemischte Schenkung gehandelt habe. Wegen des Antrages des Bw sei aufgrund des Todes des Übergebers gemäß § 16 Abs. 3 BewG die Grunderwerbsteuer auf die tatsächlichen Verhältnisse anzupassen gewesen. Durch die Reduktion der Gegenleistung sei es aber zur Vorschreibung der Schenkungssteuer gekommen. Die Befreiung nach § 15a ErbStG komme nicht für den üWW in Betracht.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens hat der Bw wiederum darauf verwiesen, dass am Tag der Vertragsunterfertigung die Gegenleistung die EW überstiegen hätte, sodass eine Schenkungssteuer nicht festzusetzen gewesen wäre. Bedingt durch den Tod des Übergebers sei gemäß § 17 GrEStG um Verminderung der Grunderwerbsteuer ersucht worden. Eine Schenkungssteuer sei trotz Wegfalls der ursprünglich vereinbarten Gegenleistung dennoch nicht festzusetzen, weil am Vertragsstichtag nur Grunderwerbsteuer und keine Schenkungssteuer festzusetzen gewesen sei und der eventuelle nachträgliche Entfall einer Grunderwerbsteuer daran nichts ändere.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2006 dem Vorbringen des Bw nur teilweise entsprochen und die Schenkungssteuer unter Berücksichtigung des § 15a ErbStG neu von einem steuerpflichtigen Erwerb von 32.375,73 € (anteiliger dreifacher üWW) in Höhe von 7.586,13 € berechnet.

Zur Begründung hat das Finanzamt ausgeführt, entgegen der Ansicht des Bw handle es sich zivilrechtlich (bei Gegenüberstellung der Verkehrswerte von übergebenem Vermögen und Gegenleistung) zweifellos um eine gemischte Schenkung. Diese unterliege, soweit sie unentgeltlich sei, der Schenkungssteuer. Gemäß § 16 Abs. 3 BewG bedürfe die Berichtigung nicht laufend veranlagter Steuern, wie zB der Schenkungssteuer, keines Antrages wenn eine Last (=Gegenleistung) weggefallen sei. Da sich am ursprünglichen Charakter des Rechtsgeschäftes einer gemischten Schenkung nichts geändert habe, sei nunmehr durch den gänzlichen Wegfall der Gegenleistung Schenkungssteuer vom anteiligen üWW zu erheben.

Am 25. Juli 2006 hat der Bw (trotz Anerkennens einer zivilrechtlich gemischten Schenkung) mit im Wesentlichen gleichbleibender Begründung den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Das Finanzamt hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Am 3. März und am 11. Mai 2009 wurden sowohl der Sachverhalt als auch die Rechtslage mit dem Vertreter des Bw eingehend erörtert, woraufhin letzterer auf die (weitere) Abhaltung der mündlichen Berufungsverhandlung verzichtet hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer.

Nach dem Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) unterliegen überdies Rechtsvorgänge, welche einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründen der Grunderwerbsteuer.

Nach § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG sind aber Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Gegenleistung übersteigt.

Bei Vorliegen einer solchen gemischten Schenkung wird der einheitliche Erwerb für Zwecke der Steuerberechnung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil zerlegt. In diesem Fall wird für den unentgeltlichen Teil Schenkungssteuer, für den entgeltlichen Teil Grunderwerbsteuer erhoben.

Stehen einem Geschenknehmer bei der Zuwendung eines Gegenstandes mehrere Geschenkgeber gegenüber, sind so viele selbständige Steuervorgänge gegeben, wie Geschenkgeber vorhanden sind. Demgemäß beinhaltet der zugrunde liegende Übergabevertrag vom 16. Dezember 2004 zwei Erwerbsvorgänge, welche eigenständig zu beurteilen und zu besteuern sind.

Gegenstand dieses Berufungsverfahrens ist ausschließlich die Übergabe von FM.

Wesentlichstes Anzeichen für die Annahme einer gemischten Schenkung ist ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, welches aufgrund eines Vergleiches der Verkehrswerte zu beurteilen ist.

Übersteigt der Verkehrswert des gesamten übergebenen Vermögens den Verkehrswert der Gesamtgegenleistung, liegt jedenfalls eine gemischte Schenkung im Sinne des Zivilrechtes vor. Es ist weiter zu prüfen, ob hiefür auch Schenkungssteuer anfällt. Dies ist nur dann der Fall, wenn auch der Steuerwert des übergebenen Vermögens (3-facher EW) größer ist als die Gegenleistung.

Wie der folgenden Tabelle zu entnehmen ist, übersteigen sowohl der Verkehrswert als auch der Steuerwert des von FM übergebenen Hälftenanteiles am Vermögen die anteilige Gegenleistung, welche im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, also im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung und damit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, vereinbart war.

Daraus folgt, dass nach den Wertverhältnissen dem Grunde nach schon bei Abschluss des Übergabevertrages jedenfalls eine gemischte Schenkung gegeben war (worauf auch das Finanzamt schon mehrfach hingewiesen hat).

	Verkehrswert	Gegenleistung	Steuerwert
	Hälftenanteil	FM	Hälftenanteil
LuF	55,87 %	136.624,80	15.034,61
üWW	44,13 %	107.919,10	11.875,37
FM		244.543,90	26.909,98
			52.869,48

Die Höhe der Gegenleistung ergibt sich aufgrund einer nach versicherungsmathematischen Grundsätzen, unter Berücksichtigung von Erlebenswahrscheinlichkeiten vorgenommenen Bewertung im Sinne des § 16 BewG (Verbindungsrente, Ratenhöhe 445,00 €, Barwert der Rente 72.813,28 €), wovon auf den Erstbegünstigten FM (geboren 1934) 26.909,98 €, und auf die Zweitbegünstigte HM (geboren 1940) 45.903,30 € entfallen. Soweit vom Finanzamt

die Gegenleistung höher als vom Bw zunächst selbst angesetzt wurde, wirkt sich dies zugunsten des Bw aus.

Der vom Finanzamt geschätzte Verkehrswert entspricht in etwa dem im Zuge der Sachverhaltserörterung bezifferten Preis für landwirtschaftliche Flächen in dieser Gegend von 3 bis 4 €/m² (für 150.000,00 m²). Im Übrigen sind geringere Ungenauigkeiten bei der Schätzung für die Berechnung der Schenkungssteuer unerheblich.

Das Berufungsvorbringen, die Gegenleistung habe am Tag der Übergabe den Wert der Grundstücke überstiegen, ist somit eindeutig widerlegt.

Damit kann aber auch die weitere Argumentation des Bw, wonach für das Rechtsgeschäft dem Grunde nach gar keine Schenkungssteuer angefallen wäre, sodass später eine solche nicht mehr vorgeschrieben werden dürfe, nicht zum Erfolg führen. Das Rechtsgeschäft war eindeutig, sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich, als gemischte Schenkung zu qualifizieren und zwar schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Die zivilrechtliche Schenkung hat der Bw im Übrigen in seinem Vorlageantrag außer Streit gestellt. Auch ohne den Tod des Übergebers wäre für das sonstige Grundvermögen, soweit der 3-fache EW die anteilige Gegenleistung übersteigt (32.375,75 - 11.875,37), eine Schenkungssteuer festzusetzen gewesen.

Im Folgenden ist daher zu überprüfen, ob die dem Grunde nach zu Recht erhobene Schenkungssteuer auch in der richtigen Höhe festgesetzt wurde.

Gemäß § 16 Abs. 3 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) ist die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente Nutzung, Leistung oder Last zu berichtigten, wenn eine Rente, wiederkehrende Nutzung oder Leistung sowie dauernde Last tatsächlich weniger als die Hälfte des ermittelten Wertes betragen hat und der Wegfall auf dem Tod des Berechtigten oder Verpflichteten beruht. Ist eine Last weggefallen, so bedarf die Berichtigung keines Antrages.

Der Wortlaut dieser Bestimmung ist unmissverständlich und folgt daraus, dass die Berichtigung einer Steuerfestsetzung - antragsunabhängig und unbefristet - auch zu ungünsten des Steuerpflichtigen möglich ist (BFH vom 17. September 1975, II R 5/70). Weiters stellt diese Entscheidung klar, dass als Entgelt gewährte Rechte als Last im Sinne des § 16 BewG anzusehen sind.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teiles des BewG (§§ 2 bis 17 BewG). § 16 Abs. 3 BewG ist daher – bei Wegfall einer Last – auch im Schenkungssteuerverfahren von Amts wegen anzuwenden.

Im gegebenen Fall sind die Voraussetzungen des vorzeitigen Wegfalles einer Last zufolge des Todes einer Person, auf deren Leben die Last abstellte, gegeben, sodass von Amts wegen die Berechnung der nicht laufend veranlagten Schenkungssteuer nach der wirklichen Dauer der Last erfolgen konnte. Dabei ist so vorzugehen, als wäre die Last von Vornherein für die Zeit vereinbart gewesen, für die sie letztlich geleistet wurde.

Im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung hat die Gegenleistung ausschließlich aus einem Wohnrecht und Pflegeleistungen bestanden, welche jedoch durch den Tod des Übergebers 9 Tage nach Vertragsabschluss nicht mehr angefallen sind. Die Gegenleistung ist daher zur Gänze weggefallen und mit Null anzusetzen.

Gegen die konkrete Berechnung der Schenkungssteuer lt. BVE hat der Bw keine weiteren Einwände vorgebracht. Nach der dargelegten Sach- und Rechtslage bestehen auch seitens des UFS keine Bedenken gegen die Schenkungssteuerhöhe. Das Finanzamt hat somit in seiner Berufungsvorentscheidung die Schenkungssteuer ausgehend vom Steuerwert (dreifacher EW 32.375,75 abzüglich Gegenleistung 0,00) richtig bemessen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 12. Mai 2009