



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungsverberbers, vertreten durch Dr. Heinz Pratter, Rechtsanwalt, 8430 Leibnitz, Kadagasse 5, vom 18. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 13. April 2005 betreffend Schenkungssteuer im Beisein der Schriftführerin CS nach der am 16. April 2009 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 15. Februar 2005 übergab Frau MW an ihren Neffen EZ die 1.150 m² große Liegenschaft EZ x mit dem darauf befindlichen Wohnhaus xy. Punkt II des Vertrages hat auszugsweise folgenden Wortlaut: *“Der Übernehmer hat sich bereits seit langer Zeit um die Übergeberin gekümmert. Es ist ausdrücklicher Wunsch der Übergeberin, dass ihr Neffe die vertragsgegenständliche Liegenschaft gegen die Erbringung der angeführten Gegenleistungen erhält, wobei die Vertragsparteien ausdrücklich erklären und damit einverstanden sind, dass der Wert der Gegenleistungen unter dem gemeinen Wert liegt, sich die Übergeberin aus den dargelegten Gründen jedoch ausdrücklich zu dem niedrigeren Wert bekennt und demgemäß eine Schenkungsabsicht zwischen den Vertragsparteien nicht vorliegt.”*

Der Übernehmer räumt der Übergeberin an der gegenständlichen Liegenschaft das lebenslange und unentgeltliche Wohn- und Gebrauchsrecht ein, wobei sämtliche Verbrauchskosten von der Übergeberin und die Erhaltungs-/Instandsetzungskosten vom Übernehmer zu tragen sind.

Der Übernehmer verpflichtete sich weiters die Übergeberin sorgfältig und liebevoll zu betreuen und zu pflegen, insbesondere im Krankheitsfalle der Übergeberin. Schließlich verpflichtete sich der Übernehmer bei Ableben der Übergeberin auf seine Kosten ein standesgemäßes Begräbnis zu organisieren und für die Kosten der Erhaltung der Grabstätte aufzukommen.

Im Punkt IV des Vertrages wurde das Wohnrecht sowie die weiteren Gegenleistungen jeweils mit monatlich 400 Euro und die Begräbnis- und Grabkosten mit einmalig 3.500 Euro bewertet.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 13. April 2005 wurde von einer Gegenleistung in Höhe von 65.276,67 Grunderwerbsteuer im Betrag von € 2.284,68 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage setzte sich aus dem Kapitalwert des mit € 400 monatlich bewerteten Wohnrechtes und der Pflegeleistungen (bewertet mit monatlich € 145) zusammen. Für Begräbnis und Grabpflege wurden einmalig € 4.200 angesetzt. Der dreifache Einheitswert der übergebenen Liegenschaft beträgt € 78.268,65.

Mit Schenkungssteuerbescheid vom 13. April 2005 wurde dem Übernehmer vom unentgeltlichen Teil des Rechtsgeschäftes (steuerpflichtiger Erwerb € 12.551) Schenkungssteuer im Betrag von € 1.709,79 vorgeschrieben.

In der gegen den Schenkungssteuerbescheid rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde vorgebracht, dass das Finanzamt die bereits seit längerer Zeit durch den Übernehmer erbrachten Pflege- und Beistandsleistungen für die Übergeberin übersehen hätte. Zwischen den Vertragsparteien sei ausdrücklich eine Bewertung der Liegenschaft ausschließlich auf Basis der kapitalisiert zu ermittelnden Gegenleistung festgehalten worden. Eine Schenkungsabsicht sei von den Vertragsparteien ausgeschlossen worden, zumal sich diese zu einem Wert der Gegenleistung unter dem gemeinen Wert bekannt hätten. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes würde über die Frage der Unentgeltlichkeit grundsätzlich der Parteiwille entscheiden. Gleichwertigkeit der Leistung werde nicht verlangt. Ein Schenkungsvertrag komme nur durch die übereinstimmende Willenserklärung des Schenkens und des Beschenkten zustande, die Sache ohne Gegenleistung und auch nicht als Erfüllung einer Verbindlichkeit zu überlassen. Es müsse ein ausdrücklich oder schlüssig erklärtes Einverständnis der Vertragspartner über die Unentgeltlichkeit der Vermögensverschiebung vorliegen. Unentgeltlichkeit liege nicht vor, wenn eine Leistung aus

einer moralischen, sittlichen oder Anstandspflicht zugesagt werde, weil in all diesen Fällen die Schenkungsabsicht fehlen würde.

Bei der freigebigen Zuwendung sei sich der Bedachte der Bereicherung nicht bewusst. Dieser Tatbestand sei jedoch im vorliegenden Fall wegen der einvernehmlichen Verneinung einer Schenkungsabsicht auszuschließen.

Für die Annahme einer gemischten Schenkung sei erforderlich, dass sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung bewusst gewesen seien. Ein - im vorliegenden Fall nach Berufungsausführung nicht vorliegendes - krasses Missverhältnis sowie Verschiedenwertigkeit der Leistung reiche nach weiterem Vorbringen für sich allein nicht aus, die Annahme einer gemischten Schenkung zu begründen. Parteien seien in der Bestimmung dessen, was sie als „äquivalent“ ansehen, frei. Beide Vertragsteile müssten erkennbar damit einverstanden gewesen sein, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt sei. Dies bedeute, dass eine gemischte Schenkung keinesfalls schon deshalb angenommen werden dürfe, weil die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller als die der anderen sei bzw. das Entgelt für eine Leistung bewusst unter ihrem objektiven Wert angesetzt worden sei. Die Notwendigkeit der subjektiven Voraussetzungen des Schenkungstatbestandes bei gemischten Schenkungen sei vom OGH in ständiger Rechtsprechung stets anerkannt worden. Unabhängig vom Fehlen einer notwendigen Begründung ergebe sich auch eine rechtlich unrichtige Gesetzesanwendung, da der zu beurteilende Übergabsvertrag vom 15. Februar 2005 rein entgeltlichen Charakter aufweise.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Mai 2005 wurde die Berufung unter Hinweis auf § 914 ABGB, wonach ein Vertrag so zu verstehen sei, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspreche, abgewiesen. Unter Absicht der Parteien sei nicht die Auffassung einer Partei, sondern der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise dem Vertrag unterstellen müsse. Nur wenn der offenkundige Sachverhalt eindeutig die Verwirklichung des erklärten Willens der Parteien nicht mehr zulasse, könne dieser bei der Frage des Schenkungsgegenstandes unbeachtet bleiben. Als Gegenleistung sei grundsätzlich nur das zu sehen, was der Erwerber dem Veräußerer zu erbringen habe. Grundstücksschenkungen seien nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert der Auflage den Wert des Grundstückes übersteige.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag gestellt.

In der am 16. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass die Vertragsparteien kein Umgehungsgeschäft abschließen wollten. Angaben darüber, ob die Übergeberin im Vertragszeitpunkt Pflegegeld bezogen hat, konnte der Vertreter des

Berufungswerbers nicht machen. Im Falle eines Verkaufes der bebauten Liegenschaft sei über Befragen des Vertreters ein Erlös von mindestens € 100.000 zu erzielen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eingangs wird festgestellt, dass die am 7. März 2007 zu G 54/06 erfolgte Aufhebung des § 1 Abs.1 Z 1 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof erst mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft trat, sodass die verfassungswidrige Bestimmung auf die zuvor verwirklichten Tatbestände- mit Ausnahme der Anlassfälle und jener Rechtssachen, auf die der Verfassungsgerichtshof die Anlassfallwirkung gemäß Art 140 Abs.4 zweiter Satz B-VG ausgedehnt hat- weiterhin anzuwenden ist. Auf Grund des Legalitätsprinzips ist der UFS als Verwaltungsbehörde sowohl an die als verfassungswidrig aufgehobene Bestimmung als auch an die übrigen Bestimmungen des Erbschaftssteuergesetzes gebunden.

Die wichtigsten gesetzlichen Bestimmungen in der im entscheidungsmaßgeblichen Zeitraum gültigen Fassung lauten:

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), BGBI. 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 offenkundigen 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 (gleich lautend 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.).

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen (zwar) nicht an dem buchstäblichen Sinn des Ausdrucks zu haften, sondern ist die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Jeder Vertragspartner muss sich die Auslegung seines Verhaltens und der in seinen schriftlichen Äußerungen verwendeten Wendungen in dem Sinne gefallen lassen, in welchem sie ein **unbefangener Erklärungsempfänger** verstehen musste (vgl. VwGH 9.10.1991, 89/13/0098; OGH 1.2.1977, 3 Ob 562/76; VwGH 25.2.1993, 92/16/0159 u.v.a.). Unter "Absicht der Parteien" iSd § 914 ABGB ist dabei keineswegs etwa die Auffassung einer Partei oder ein **nicht erklärter oder nicht kontrollierbarer Parteiwille**, sondern ausschließlich der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragschließenden Teile **redlicherweise** der Vereinbarung unterstellen muss (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149 u.v.a.; vgl. auch:

Dr. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 31 f. zu § 1 mit einer Vielzahl an weiterer Judikatur). Es gilt sohin der objektive Erklärungswert des Vertragsinhaltes bzw. die Vertrauenstheorie.

Der Berufungswerber wendet zunächst ein, die Behörde habe sich mit den vom Übernehmer und dessen Gattin schon vor der Übergabe erbrachten Pflegeleistungen in keiner Weise auseinander gesetzt. Dem ist entgegen zu halten, dass der maßgebende Zeitpunkt für die steuerliche Beurteilung der Höhe der zu erbringenden Gegenleistung bzw. inwieweit demzufolge eine Schenkung/unentgeltliche Zuwendung darüber hinaus vorliegt, gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung mit Abschluss des Übergabsvertrages am 15. Februar 2005 ist. Die in der Vergangenheit geleisteten Pflege- und Beistandsleistungen sind nicht als Gegenleistung zu qualifizieren, sondern kann es sich dabei allenfalls um ein steuerlich unbeachtliches Motiv für die Zuwendung handeln. Aus der Bestimmung nach § 3 Abs. 4 ErbStG ist ersichtlich, dass das **Motiv** einer Schenkung für die Steuerpflicht unerheblich ist. Gegenstand der steuerlichen Beurteilung ist allein der Inhalt des Rechtsgeschäftes. Auch nach § 940 ABGB ändert die Tatsache, dass eine Schenkung teilweise zur Belohnung gegeben wurde, nichts am Charakter derselben.

Für die Festsetzung einer Schenkungssteuer, und zwar auch schon für die Beantwortung der Frage, ob zwischen Leistung und Gegenleistung ein Missverhältnis vorliegt oder nicht, sind gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 die Verhältnisse am Tage der Entstehung der Steuerschuld maßgebend. Im konkreten Fall sind also der Leistungskomponente Verkehrswert der Liegenschaft die Gegenleistungskomponente Wohnungsrecht, Betreuung und Pflege mit einer versicherungsmathematischen Bewertung, sowie Begräbnis- und Grabstättenkosten gegenüberzustellen. Zwecks Beurteilung, **ob eine gemischte Schenkung** dem Grunde nach vorliegt, wurde unter Bedachtnahme darauf, dass nach Vorbringen des Berufungswerbers für die gegenständliche Liegenschaft ein Erlös von rund € 100.000 zu erzielen wäre, folgende Gegenüberstellung vorgenommen:

Der erbrachten Gegenleistung in Höhe von € 65.275 steht ein durchaus niedrig angesetzter Verkehrswert der Liegenschaft im Betrag von rund € 100.000 gegenüber. Daraus ist ersichtlich, dass die Gegenleistung im Verhältnis nur rund 65 % der Zuwendung an den Berufungswerber beträgt und diesfalls ohne Zweifel von einem krassen Missverhältnis der beiderseitigen Leistungen auszugehen ist, da nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl. 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.

Daraus folgt im konkreten Fall, dass aufgrund der Gegenüberstellung von Leistung und Gegenleistung ein Missverhältnis vorliegt (mehr als 30 %) und daher hinsichtlich der Wertdifferenz ohne weiteres eine von den Parteien, die zudem noch Angehörige sind, beabsichtigte Unentgeltlichkeit anzunehmen ist. Dazu kommt, dass bei der Übergeberin der Wille zu bereichern kein unbedingter sein muss, sondern dass es genügt, dass die Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers der Zuwendung bejaht bzw. in Kauf nimmt ((VwGH vom 12. Juli 1990, 89/16/0088, 89/16/0089)).

Der Berufung war daher auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage der Erfolg zu versagen.

Graz, am 21. April 2009