



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.M., Adresse, vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft.G, vom 21. September 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 21. August 2007 betreffend Rechtsgebühren entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG wird die Gebühr von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 209.837,63 € mit 4.196,75 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Am 4. Juli 2007 schlossen die Ehegatten A.M. und Me.M einerseits und M.M. andererseits eine Rentenvereinbarung mit auszugsweise folgendem Inhalt ab:

„1.

Festgehalten wird, dass die Ehegatten M. bisher alleinige Gesellschafter der Fa. „S.A.KG“ mit dem Sitz in V waren und mit internem Stichtag 5.7.2007 (ersten Mai zweitausendsieben) Herr A.M. ganz aus der Gesellschaft ausgeschieden ist und Frau Me.M ihre Komplementärstellung aufgegeben hat und jetzt nur mehr Kommanditistin mit einer Hafteinlage von € 1.998,50 ist. Ihre Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie ihre Beteiligung am Vermögen beträgt daher nur mehr fünf Prozent.

2.

Für diese Veränderungen im Gesellschafterbestand und die dadurch bedingten Vermögensveränderungen leistet Herr M.M. seinen Eltern Herrn A.M. und Frau Me.M eine gemeinsame Leibrente in Höhe von zusammen monatlich € 1.200,-(eintausendzweihundert)

3.

Für den Fall des Vorablebens eines Elternteiles hat Herr M.M. dem überlebenden Elternteil eine Rente von jeweils 80 % der aktuellen Rentenhöhe zu bezahlen, also derzeit von € 960,-- (neunhundertsechzig Euro).

Mit dem Ableben des letztversterbenden Elternteiles erlischt die Zahlungsverpflichtung, soweit nicht irgendwelche Rückstände bestehen.

9.

Die mit der Errichtung und allfälligen späteren grundbücherlichen Sicherstellung dieser Vereinbarung entstehenden Steuern, Kosten und Gebühren, auch die gerichtliche Eintragungsgebühr, hat Herr M.M. zu bezahlen.“

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid setzte das Finanzamt betreffend dieser Rentenvereinbarung gegenüber M.M. (Bw.) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von 211.279,74 € (= Kapitalwert der Verbindungsrente gemäß § 16 Abs. 1 BewG idF. BGBl I Nr. 2003/71) gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG eine Rechtsgebühr von 4.225,59 € fest.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung bekämpft die Gebührenvorschreibung dem Grunde nach mit dem Vorbringen, Herr M.M. habe durch die Rentenvereinbarung KG- Anteile an der S.A.KG von seinen Eltern erworben. Gemäß § 15 Abs. 3 GebG seien Rechtsgeschäfte, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Grunderwerbsteuergesetz etc. fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Es werde daher beantragt den Gebührenbescheid aufzuheben und die Gebühr mit € 0 festzusetzen.

Das Finanzamt entschied über dieses Rechtsmittel mit abweisender Berufungsvorentscheidung und begründete diese wie folgt:

„Rechtsgeschäfte, die unter das Schenkungssteuergesetz fallen sind von der Gebührenpflicht ausgenommen. Da eine Rente von monatlich 1.200 vereinbart ist, kann nicht von Freigebigkeit gesprochen werden und ist daher das Schenkungssteuergesetz nicht anwendbar“.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt, M.M. habe durch die Rentenvereinbarung die KG- Anteile an der S.A.KG von seinen Eltern Me.M und A.M. erworben. Bei dieser Rentenvereinbarung handle es sich um eine Versorgungsrente, die ertragsteuerlich eine unentgeltliche Betriebsübertragung darstelle. Diese Betriebsübertragung unterliege dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz und sei daher gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG idF BGBl. 668/1976 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.

Nach § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte von der Gebührenpflicht ausgenommen, die unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen. Dabei ist die Frage, ob ein Rechtsgeschäft unter das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz fällt oder nicht, nach dessen Vorschriften und nicht nach dem GebG zu lösen (VwGH 31.5.1995, 94/1670238).

Im Vorlageantrag bestreitet der Bw. die Rechtmäßigkeit der erfolgten Verschreibung einer Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG mit dem ausschließlichen Argument, M.M. habe durch die Rentenvereinbarung die KG- Anteile an der S.A.KG von seinen Eltern Me.M und A.M. erworben. Bei dieser Rentenvereinbarung handle es sich um eine Versorgungsrente, die ertragsteuerlich eine unentgeltliche Betriebsübertragung darstelle. Diese Betriebsübertragung unterliege dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz und sei daher gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen. Unter Beachtung dieses Berufungsvorbringens entscheidet den vorliegenden Berufungsfall die Abklärung der alleinigen Streitfrage, ob das als „Rentenvereinbarung“ bezeichnete gegenständliche Rechtsgeschäft als (reine oder gemischte) Schenkung zu beurteilen und demzufolge gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht (hier: § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG) ausgenommen ist. Außer Streit blieb hingegen, dass, sollte die Befreiungsbestimmung gemäß § 15 Abs. 3 GebG im Gegenstandsfall nicht zum Tragen kommen, diese Rentenvereinbarung als Glückvertrag der Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG unterliegt.

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 Sinn (VwGH 16.10.1989, 99/15/0156, 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 Lebenserwartung hinaus am Leben bleibt. Stirbt er früher, hat der Rentenverpflichtete einen Vorteil (VwGH 8.2.1990, 89/16/0180). Ein Leibrentenvertrag liegt nach § 1284 ABGB vor, wenn jemand für Geld oder gegen eine für Geld geschätzte Sache auf die Lebensdauer einer gewissen Person eine bestimmte jährliche Entrichtung versprochen wird. § 1284 ABGB verlangt also eine lebenslängliche Rentenzusage gegen Entgelt. Damit wird der notwendige entgeltliche Charakter des Leibrentenvertrages deutlich. Dass dabei der Preis von vornherein nicht feststeht, macht diesen Vertrag zum Glücksvertrag (vgl. Fellner, Gebühren und

Verkehrssteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz 11 zu § 33 TP 17 GebG und die dort angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung).

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, 89/1670180). Allerdings kann bei besonderen Umständen des Einzelfalles eine gemischte Schenkung auch bei Leibrentenverträgen vorkommen (VwGH 21.4.1983, 82/16/0172). Wird eine Sache (hier: KG- Anteile) 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. Ist nämlich nach den Vorschriften des § 3 ErbStG dieses Rechtsgeschäft als gemischte Schenkung zu beurteilen, dann fällt das Ganze als gemischte Schenkung anzusehende Geschäft unter das Schenkungssteuergesetz und ist gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen. Liegt hingegen keine gemischte Schenkung vor, dann löst diese Leibrentenvereinbarung als Glücksvertrag die Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG aus.

Im vorliegenden Fall war an Sachverhalt unter Beachtung der Punkte 1 und 2 der Rentenvereinbarung im Konnex mit dem Berufungsvorbringen unbedenklich davon auszugehen, dass der Bw. für die Übertragung ihrer KG- Anteile den Eltern auf die jeweilige Lebenszeit eine Leibrente bestimmten Ausmaßes leistet. Verlangt § 1284 ABGB eine Rentenzahlung gegen Entgelt, dann liegt im Gegenstandsfall, in dem somit der Bw. den Eltern unbestritten für den Erwerb der KG- Anteile auf deren Lebensdauer eine Rente zugesagt hat, der geforderte entgeltliche Charakter eines Leibrentenvertrages im Sinne des Zivilrechtes und damit im Sinne des Gebührenrechtes vor. Auf die eingewendete ertragsteuerliche Zuordnung der Rente kommt es hingegen nicht an. Der gegenständliche Leibrentenvertrag unterliegt somit unbestritten, wenn nicht die begehrte Befreiung nach § 15 Abs. 3 GebG zum Tragen kommt, der Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG. Unter Beachtung des Berufungsvorbringens bleibt daher noch abzuklären und entscheidet wie eingangs bereits erwähnt den Berufungsfall, ob dieses Rechtsgeschäft gegebenenfalls nach den Bestimmungen des § 3 ErbStG als gemischte Schenkung zu beurteilen und demzufolge als Ganzes als ein unter die Schenkungssteuer fallendes Rechtsgeschäft gemäß § 15 Abs. 3 GebG von der Gebührenpflicht ausgenommen ist.

Die gemischte Schenkung wird als ein einheitliches Geschäft betrachtet (vgl. OGH vom 14.3.1979, 1 Ob 505,506/79, EvBl. 1979/218). Eine gemischte Schenkung nach § 935 ABGB liegt vor, wenn die Parteien einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag schließen wollen. Eine gemischte Schenkung kann nur angenommen werden, wenn nach dem Parteiwillen ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben werden sollte. Erforderlich ist somit, dass sich die Vertragsparteien des doppelten (entgeltlichen und

unentgeltlichen) Charakters der Leistung bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (vgl. VwGH 23.10.1990, 90/1470102 und VwGH 14.10.1991, 90/1570084). Bei einer gemischt freigebigen Zuwendungen (§ 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG) muss hingegen nur der Zuwendende den Willen haben, den Bedachten zu bereichern (VwGH 17.12.1998, 96/16/0241).

Wenn bei einem Rechtsgeschäft die Leistung des einen Teiles in wiederkehrenden Leistungen, deren Höhe und Zeitdauer von vornherein noch nicht feststeht, besteht, so kann von einer (gemischten) Schenkung oder einer (gemischten) freigebigen Zuwendung nur dann 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 ergeben, dass sich die Ungewissheit also nur auf das Ausmaß der Bereicherung bzw. der Vermögenseinbuße auswirken kann (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel und Rechtsgebühren, Rz 29 zu § 33 TP 17 GebG und die dort zitierte ständige Rechtsprechung des VwGH). Bei der Beurteilung, ob und in welchem Umfang in einem Leibrentenvertrag Elemente einer gemischten Schenkung (gemischten freigebigen Zuwendung) vorhanden sind, ist der aleatorische Charakter dieses Vertrages zu berücksichtigen. Aus den Umständen des Einzelfalles, zu denen unter anderem auch ein krasses Missverhältnis der wechselseitigen Leistungen gezählt werden kann, lässt sich allerdings das Vorliegen der Schenkungsabsicht der Vertragsparteien (des Zuwendenden bei der freigebigen Zuwendung) auch erschließen. Für sich allein wird aber dieser Umstand in der Regel nicht ausreichen, den Tatbestand der gemischten Schenkung zu erfüllen (vgl. OGH 19.1.1976, 6 Ob 786/77, JBl 1978,645 und 23.3.1976, 5 Ob 255/75, NZ 1978,140). Ein bei Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sich ergebendes auffallendes Missverhältnis stellt bei einem zu den Glücksverträgen gehörenden Leibrentenvertrag nicht schon an sich eine (gemischte) Schenkung oder (gemischte) freigebige Zuwendung dar, weil diese weiters auch den Bereicherungswillen der Vertragsparteien oder des Zuwendenden voraussetzt. Die Vertragsparteien 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 14.10.1991, 90/15/0084, 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 (BFH 10.9.1986 R 81/84 BStBL 1987 II 80). Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss bereits am Tage des Vertragsabschlusses klar erkennbar sein (VwGH 16.3.1967, 1689/66). Der Verwaltungsgerichtshof hat in verschiedenen Fällen ausgesprochen, dass das für die Annahme einer gemischten Schenkung maßgebliche Missverhältnis dann gegeben ist, 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, 89/16/0088, 0089, siehe auch Dorazil- Taucher, ErbStG, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 9.7 zu § 3).

An Umständen des Einzelfalles ist bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass bei der Übergabe der KG- Anteile die Gegenleistung in wiederkehrenden Leistungen bestand, deren Höhe und Zeitdauer nach den in Punkt 2 getroffenen Festlegungen des Rentenvertrages von der Lebensdauer der beiden Übergeber abhängig war. Da für die Feststellung, ob eine (gemischte) Schenkung vorliegt, die gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen sind, war im Streitfall auf Grund der getroffenen ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen unbestrittenermaßen davon auszugehen, dass der gemeine Wert der übertragenen 95 %- KG- Anteile an der Personengesellschaft 195.700 € (95 % des Verkehrswertes der KG- Anteile von 206.000 €) beträgt, während der versicherungsmathematische Wert der Leibrente 209.837,63 € ausmacht. Unter Beachtung dieser im Streitfall vorliegenden Wertverhältnissen und Relationen kann unbedenklich an Sachverhalt davon ausgegangen werden, dass kein solch auffallendes Missverhältnis zwischen den beiden wechselseitigen Leistungen vorliegt, das als Umstand des Einzelfalles den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigt. Auch der Inhalt der Rentenvereinbarung ergibt keinerlei konkreten Anhaltspunkt für die begründete Annahme, dass nicht auch die beiden Vertragsparteien von einer Gleichwertigkeit der wechselseitig zu erbringenden Leistungen ausgegangen sind, sondern in Schenkungsabsicht diese Vereinbarung getroffen haben. Wurden daher im Gegenstandsfall, wovon auch die Berufung ausgeht, die KG- Anteile durch die Rentenvereinbarung "erworben", und zeigt die Gegenüberstellung des Wertes der übertragenen KG- Anteile einerseits und des Rentenwertes andererseits kein auffallendes Missverhältnis dieser beiden wechselseitigen Leistungen, dann lässt sich aus keinem Umstand des Einzelfalles das Vorliegen der Schenkungsabsicht der Vertragsparteien oder zumindest bei einer der beiden (freigebige Zuwendung) erschließen. Es spricht somit kein Tatumstand dafür, dass die Vertragsteile diesen Vertrag in dem Bewusstsein vereinbart haben, dass der Erwerb der KG- Anteile gegen Einräumung einer lebenslangen Leibrente für den einen Teil auf jeden Fall nur eine Bereicherung und für den anderen Teil auf jeden Fall nur eine

Vermögenseinbuße ergeben kann. Bei der Beurteilung dieser Rentenvereinbarung ist folglich davon auszugehen, dass mangels Vorliegens der objektiven und subjektiven Tatbestandsvoraussetzungen in dieser Übertragung der KG- Anteile gegen Einräumung einer lebenslänglichen Rente keine (gemischte) Schenkung bzw. keine (gemischte) freigebige Zuwendung liegt. Fällt somit diese Rentenvereinbarung nicht als (gemischte) Schenkung oder (gemischte) freigebige Zuwendung unter die Schenkungssteuer, dann kommt die begehrte Befreiungsbestimmung gemäß § 15 Abs. 3 GebG nicht zum Tragen. Diese Rentenvereinbarung unterliegt damit als entgeltlicher Leibrentenvertrag der Gebührenpflicht nach § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG (siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz. 1466). Die Gebührenvorschreibung war daher dem Grunde nach rechters. Allerdings unterlief dem Finanzamt bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage dahingehend ein Fehler, als bei der Bewertung der Verbindungsrente das Geburtsdatum des Rentenberechtigten A.M. nicht mit 26.9.1946, sondern versehentlich mit 26.9.1947 angesetzt wurde. Die Bemessungsgrundlage war gemäß § 289 Abs. 2 BAO richtig zu stellen und ausgehend von der berichtigten Bemessungsgrundlage von 209.837,63 € (siehe dazu das mit Schreiben vom 4. Februar 2008 übermittelte Berechnungsblatt und die do. Vorhaltbeantwortung vom 5. März 2008, Punkt 4) die Gebühr gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG mit 4.196,75 € (= 2 % von 209.837,63 €) festzusetzen. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 4. November 2008