

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

15.03.2001

**Geschäftszahl**

98/16/0205

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

98/16/0207

98/16/0206

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl und die Hofräte Dr. Steiner und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerden der E und des FS in W, vertreten durch Dr. Edgar Kollmann, Rechtsanwalt in Wien XVI, Ottakringerstraße 57, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 30. Juni 1998, Zlen GA 9 - 1376/96, GA 9 - 1377/96 und GA 9 - 1378/96, betreffend Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in Höhe von S 13.695,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführer betreiben ein Versicherungsbüro. Anlässlich einer jährlich stattfindenden Messe veranstalteten die Beschwerdeführer im November 1994 und 1995 jeweils ein Gewinnspiel. Für dieses wurden im Vorfeld - unentgeltlich - Teilnahme­scheine ausgegeben, auf denen einerseits Fragen richtig zu beantworten waren, mit denen andererseits aber auch kostenlos Werbematerial der Beschwerdeführer angefordert werden konnte. Bei den Ziehungen gewannen X und Y je einen Ford Mondeo, Z gewann einen Ford Fiesta.

Mit den Abgabenerklärungen vom 11. Jänner 1996 zeigten die Beschwerdeführer diese Erwerb­svorgänge dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Wien (im Folgenden: Finanzamt) an. Als Wert des Ford Fiesta wurden S 95.000,-, als Wert der beiden Ford Mondeo S 184.324,- bzw. S 185.000,- angegeben, wobei als Ermittlungsgrundlage die von den Beschwerdeführern bezahlten Kaufpreise inkl. 20% USt. und Nova herangezogen wurden. Weiters wurde erklärt, dass die Schenkungssteuer von den Beschwerdeführern getragen werde. In einem Begleitschreiben zu diesen Abgabenerklärungen teilten die Beschwerdeführer dem Finanzamt mit, es handle sich ihrer Ansicht nach nicht um Schenkungen im Sinne des ErbStG, sondern um Gegenleistungen für Geschäftsanbahnungen, die in einer branchenüblichen Art und Weise erfolgt seien. Dadurch, dass den Teilnehmern an den Preisausschreiben computergestützte Vergleichsmöglichkeiten und Beratungen in Versicherungsangelegenheiten angeboten worden seien, würden, ohne Außendienstmitarbeiter einzusetzen, neue Kunden gewonnen bzw. der Kundenstock erhalten werden. Die Preise stellten daher einen Bonus für künftige Geschäftsabschlüsse dar.

Mit drei Bescheiden vom 6. März 1996 schrieb das Finanzamt den Beschwerdeführern für die drei Erwerb­svorgänge Schenkungssteuer vor, wobei als Bemessungsgrundlage jeweils nicht der oben genannte Einkaufspreis, sondern der Listenpreis eines PKW abzüglich 10 % und abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG herangezogen wurde; der sich so ergebende Steuerbetrag wurde wegen Übernahme der Schenkungssteuer dem Wert der Schenkung (Listenpreis - 10%) hinzugerechnet. In den Begründungen führte das Finanzamt aus, es handle sich um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 ErbStG. Der Umstand, dass durch das Preisausschreiben andere Interessen des Veranstalters gefördert werden könnten, sei für die steuerrechtliche Beurteilung des Preisausschreibens belanglos.

Gegen diese Bescheide erhoben die Beschwerdeführer Berufungen, die lediglich damit begründet wurden, dass die Erklärung, die Beschwerdeführer würden die Steuer tragen, irrtümlich erfolgt sei. In Wahrheit hätten X, Y bzw. Z die Steuer zu tragen. Das Finanzamt richtete daraufhin Anfragen an die Gewinner. Während X angab, die Erstbeschwerdeführerin habe ihr vor der Preisübergabe gesagt, alle Kosten zu übernehmen und habe ihr sogar die Kosten für die Anmeldung des PKW ersetzt, erklärten Y und Z, es habe überhaupt keine Vereinbarung über die Tragung der Schenkungssteuer gegeben, es sei über die Schenkungssteuer nicht gesprochen worden. Y gab weiters an, sie habe sich den Gewinn gegen S 200.000,-- in bar ablösen lassen.

Unter Hinweis auf diese Angaben der Gewinner wies das Finanzamt daraufhin mit Berufungsvorentscheidungen vom 21. Juni 1996 die Berufungen betreffend die Gewinne von X und Z als unbegründet ab, hinsichtlich der Y wurde der Berufung teilweise stattgegeben, indem bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage nur mehr von einem Schenkungsbetrag von S 200.000,-- (abzüglich S 1.500,-- Freibetrag, zuzüglich Schenkungssteuer aus S 198.500,--) ausgegangen wurde, womit sich eine geringere Festsetzung ergab. Im Übrigen wurde auch diese Berufung als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer beantragten die Vorlage der Berufungen an die Finanzbehörde zweiter Instanz. Sie vertraten zunächst die Auffassung, das Preisausschreiben unterliege überhaupt nicht dem ErbStG. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise werde von den Finanzbehörden vernachlässigt, die Leistung der Teilnehmer am Gewinnspiel habe sich nicht darin erschöpft, auf der Teilnahmekarte etwas anzukreuzen, sondern die Teilnehmer setzten sich auf diese Weise mit den Produkten der Beschwerdeführer auseinander, es stelle sich im Nachhinein mit den Mitteln der Marktforschung heraus, welchen vermögensrechtlichen Vorteil (Leistung) der Veranstalter durch das Preisausschreiben habe. Es trete nur scheinbar eine Bereicherung bloß auf Seiten des Gewinners ein, sondern insbesondere auf Seiten des Veranstalters. Das Unternehmen werde nicht aus "Liebhaberei", sondern aus gewinnorientierten Überlegungen betrieben, der aus dem Gewinnspiel entstehende Vermögensvorteil übersteige den Gewinneinsatz bei weitem.

Die Beschwerdeführer wendeten sich auch gegen die den Berufungsvorentscheidungen zu Grunde liegende Annahme, die Beschwerdeführer hätten sich zur Tragung der Schenkungssteuer verpflichtet, und die damit verbundene Einbeziehung der fiktiven Schenkungssteuer in die Bemessungsgrundlage. Die Beschwerdeführer seien mit den Aussagen der Gewinner vor Erlassung der Berufungsvorentscheidung nicht konfrontiert worden, das rechtliche Gehör sei verletzt worden. Aus den Prinzipien der unentgeltlichen Zuwendung, wie sie im ABGB enthalten seien, ergebe sich, dass der Zuwendende sich im Zweifel zur geringeren Leistung verpflichten wollte. Da aus den Unterlagen des Preisausschreibens nicht zu entnehmen sei, wer für die Schenkungssteuer aufzukommen habe (weil man ja auf dem Standpunkt gestanden sei, es bestehe keine Schenkungssteuerpflicht), sei das Vorliegen einer derartigen Zusage der Beschwerdeführer zu verneinen.

Schließlich rügten die Beschwerdeführer auch die Wertermittlung der PKW durch das Finanzamt. Die von den Beschwerdeführern erhaltenen Preisnachlässe seien nicht berücksichtigt worden und es seien die Gründe dafür, welche in den ständigen Geschäftsbeziehungen zur Verkäuferfirma zu sehen seien, nicht erhoben worden. Es sei auch zu berücksichtigen, dass die erzielbaren Preisnachlässe von der Type her sehr unterschiedlich seien, dass beispielsweise für einen Mercedes ein wesentlich geringerer Nachlass zu erzielen sei als für einen Ford.

Mit den angefochtenen Bescheiden wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Den Gewinnern sei unbestritten ein Vermögenswert zugekommen, eine vermögenswerte Gegenleistung der Gewinner liege jedoch nicht vor. Einem solchen unentgeltlichen Erwerb im Rahmen eines Preisausschreibens liege in objektiver Weise eine Bereicherungsabsicht zu Grunde. Dem Ersuchen der Berufungsbehörde um Vorlage von Unterlagen, welche mit dem Preisausschreiben im Zusammenhang stehen, sei nicht nachgekommen worden. Daher könne insbesondere auf Grund der Abgabenerklärung davon ausgegangen werden, dass ein wie sonst bei Massenveranstaltungen übliches Preisausschreiben stattgefunden habe, bei welchem dem Gewinner unentgeltlich Preise zukommen.

Für die Wertermittlung sei nicht maßgeblich, zu welchem Preis der Veranstalter die als Gewinn bestimmten Autos erworben habe, sondern mit welchem objektiven Wert der Gewinner bereichert wurde.

In der Abgabenerklärung, welche unter Mitwirkung eines Steuerberaters erstellt worden sei, sei zunächst erklärt worden, dass der Veranstalter die Steuer trage. Im Berufungsverfahren sei trotz Vorhalt nichts Substantielles vorgebracht worden, wonach die allgemeine Übung bei Preisausschreiben, welche den Gewinner von Sachpreisen von Steuerbelastungen "verschone", in diesen Fällen nicht zum Tragen gekommen sei.

Gegen diese Bescheide richten sich die vorliegenden Beschwerden, mit denen sich die Beschwerdeführer jeweils dadurch, dass die gegenständlichen Rechtsgeschäfte dem Schenkungssteuergesetz unterworfen wurden und eine Schenkungssteuer vorgeschrieben wurde sowie dadurch, dass die errechnete Schenkungssteuer zur Wertermittlung hinzugerechnet wurde und (bei X und Z) der Fahrzeugwert unrichtig erhoben worden sei, in subjektiven Rechten verletzt erachten.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die Gegenschriften der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz u.a. Schenkungen unter Lebenden. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z. 2 (neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts nach § 3 Abs. 1 Z. 1) jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt eine freigebige Zuwendung vor, wenn die Zuwendung unter Lebenden erfolgt, der Bedachte auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird und sich der Bereicherung nicht bewusst ist (andernfalls würde eine gleichfalls steuerpflichtige Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinn vorliegen) und der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern, das heißt, diesem unentgeltlich etwas zuzuwenden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III/9 (1997), Rz. 7a zu § 3 ErbStG und die dort zitierte hg. Judikatur). Eine solche Zuwendung setzt also voraus, dass im Vermögen des Bedachten eine Bereicherung auf Kosten und mit Willen des Zuwendenden eintritt. Eine freigebige Zuwendung liegt dabei nur vor, wenn es auf eine (Gegen-) Leistung des bereicherten Teils nicht ankommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2000, Zl. 99/16/0249 m. w. H.). Daher unterliegen Preisauschreiben für die richtige Auflösung von Rätseln, bei denen die Gewinner durch das Los ermittelt werden, der Schenkungssteuer (vgl. Fellner, a.a.O., Rz 43).

Wie die Beschwerdeführer selbst ausführen, war die einzige Voraussetzung für die Teilnahme am Gewinnspiel bzw. für den Erhalt des Preises, welche die gezogenen Gewinner zu erbringen hatten, die richtige Beantwortung von Fragen auf dem Teilnahmechein. Dass es ihnen auf die richtigen Antworten im Sinne einer Gegenleistung angekommen wäre, haben die Beschwerdeführer nicht einmal behauptet. Auch steht außer Frage, dass die Bereicherung der Gewinner von den Beschwerdeführern gewollt (in Kauf genommen) war. Daher handelt es sich bei den Gewinnen um freigebige Zuwendungen, welche dem ErbStG unterliegen.

Dagegen spricht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nicht, dass die von ihnen veranstaltete Aktion ausschließlich der Förderung ihrer geschäftlichen Interessen diene und eine beträchtliche Umsatzsteigerung zur Folge hatte ("Umwegrentabilität"). Die Motivation für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers ist nämlich für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht weiter von Bedeutung. Entscheidend ist vielmehr, dass die Beschwerdeführer für diese allgemeine Umsatzsteigerung im Verhältnis zu den Gewinnern deren Bereicherung bewusst in Kauf genommen haben. Für die Vermutung, im geschäftlichen Verkehr sei ein Bereicherungswille nicht zu anzunehmen, weil im Wirtschaftsleben im Verhältnis zweier unabhängiger Vertragspartner keine Leistungsverpflichtung ohne eine entsprechende Gegenleistung eingegangen werde (hg. Erkenntnisse vom 8. Februar 1990, Zl. 89/16/0180, und vom 14. Mai 1992, Zl. 91/16/0012), bleibt somit kein Raum (s. wiederum das bereits zitierte Erk. vom 27. April 2000).

Die Beschwerdeführer machen in den Fällen X und Z geltend, die belangte Behörde habe den für die Bemessungsgrundlage heranzuziehenden gemeinen Wert unrichtig ermittelt.

Gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

§ 10 des Bewertungsgesetzes 1955 lautet auszugsweise:

"(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

..."

Der gemeine Wert, bei dem es sich um eine fiktive Größe handelt, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen und es kommt bei geschenkten, fabriksneuen Kraftfahrzeugen diesbezüglich auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Handelspreise (Listenpreise) - im Zeitpunkt der Schenkung - an (Fellner, aaO, Rz. 19 und 21b zu § 19 ErbStG). Es ist also zulässig, wenn sich die Behörde an den Listenpreisen orientiert.

In den vorliegenden Fällen hat die belangte Behörde die Listenpreise abzüglich 10 % als Bemessungsgrundlagen herangezogen, sie ging also offenbar von einem handelsüblichen zehnzehnten Nachlass aus. Insoweit die Beschwerdeführer gegenüber den Listenpreisen um rund 30 % geringere, von ihnen aufgewendete Kaufpreise und damit Summen ins Treffen führen, die von den Listenpreisen in doch auffälliger Art und Weise abweichen, ist dadurch das Vorliegen ungewöhnlicher bzw. persönlicher Verhältnisse indiziert. Da die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren in keiner Weise dargetan haben, dass im gegebenen Fall das Vorliegen ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse ausgeschlossen werden kann und in den Beschwerden noch ausdrücklich betont wird, die von den Beschwerdeführern erzielten Preisnachlässe seien auf eine ständige Geschäftsbeziehung, also einen Umstand, der in den Bereich der persönlichen Verhältnisse der Beschwerdeführer fällt, zurückzuführen, kommt eine Berücksichtigung der aufgewendeten Einkaufspreise (bei denen z.B. auch Gesichtspunkte der Werbung für die betreffende Automarke eine Rolle gespielt haben können) nicht in Frage (vgl. die hg. Erk. vom 17. Februar 1992, Zl. 90/15/0155 und vom 4. November 1994, Zl. 94/16/0156). So wie der Verwaltungsgerichtshof nicht vergleichbare Verwertungsmöglichkeiten als ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse angesehen hat (hg. Erk. vom 6. Oktober 1980, Zl. 2915/78),

müssen hier nicht vergleichbare Einkaufsmöglichkeiten angenommen werden, wenn die Beschwerdeführer einen Nachlass von rund 30 % erzielten.

Die Beschwerdeführer erachten sich auch durch die Einbeziehung des nach § 8 ErbStG errechneten Schenkungssteuerbetrages in die Bemessungsgrundlage beschwert.

§ 10 ErbStG lautet:

"Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so ist die Steuer so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Schenkungen, bei denen der Geschenkgeber die Zahlung der Steuer übernimmt."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich aus der Ausnahmebestimmung des § 10 zweiter Satz ErbStG, dass die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Geschenkgeber als weitere Schenkung gilt und daher in diesem Fall die Schenkungssteuer für die Schenkung zuzüglich der geschenkten Schenkungssteuer zu erheben ist (Fellner, aaO, Rz. 3 zu § 10 ErbStG).

Die Tatfrage, ob die Beschwerdeführer die Zahlung der Steuer "übernommen" habe, wurde von den Behörden auf Grund der Angaben in der Abgabenerklärung und von den Gewinnern bejaht. Als Verfahrensmangel machen die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang geltend, dass ihnen die von den Gewinnern gemachten Angaben nicht im Wege des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht worden seien.

Mängel des Parteiengehörs im erstinstanzlichen Verfahren können nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Rechtsmittelverfahren saniert werden, etwa wenn dem Beschwerdeführer durch die Behörde zweiter Instanz Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben wird (s. etwa das hg. Erk. vom 27. Jänner 1999, Zl. 98/16/0411).

Durch die Berufungsvorentscheidungen haben die Beschwerdeführer jedenfalls Kenntnis von den Angaben der Gewinner erlangt (hg. Erk. vom 13. März 1986, Zl. 84/16/0235). Die Beschwerdeführer beschränkten sich auf die Bestreitung dieser Tatsachenfeststellungen in der Berufungsvorentscheidung, ohne auch nur irgendwelche Beweise anzubieten. Es bestand somit keine Veranlassung, die Beschwerdeführer nochmals mit den Angaben der drei Gewinner zu konfrontieren. Die belangte Behörde hat ihren Entscheidungen keine weiteren, den Beschwerdeführern unbekannt Tatsachen zu Grunde gelegt. Auch führen die Beschwerdeführer nicht aus, was sie bei Einräumung des Parteiengehörs vorgebracht hätten, wodurch die belangte Behörde zu einem anders lautenden Bescheid gekommen wäre.

Wenn die belangte Behörde auf Grund der vorliegenden Beweisergebnisse davon ausging, dass die Beschwerdeführer die Zahlung der Steuer übernommen haben, kann diese Beweiswürdigung nach ständiger Rechtsprechung vom Verwaltungsgerichtshof nur hinsichtlich ihrer Schlüssigkeit, also ihrer Übereinstimmung mit den Denkgesetzen und Widersprüche zur allgemeinen Lebenserfahrung, überprüft werden.

Die belangte Behörde hat den Behauptungen der Beschwerdeführer in den Berufungen und in den Vorlageanträgen keinen Glauben geschenkt, sie hat hingegen die Angaben der Beschwerdeführer in den immerhin von einem Steuerberater stammenden Abgabenerklärungen in Übereinstimmung mit den Angaben eines der Gewinner als glaubwürdig erachtet. Zunächst erscheint es durchaus zulässig, dass den Aussagen dieser Gewinnerin auch für die anderen beiden Verfahren Bedeutung zugemessen wurde, da keine Anhaltspunkte für eine abweichende Beurteilung - es handelte sich schließlich um Gewinne aus vollkommen gleichartigen Gewinnspielen und nach den Angaben der übrigen Gewinner wurde über die Steuertragung gar nicht gesprochen - vorlagen. Dass die belangte Behörde diesen Beweismitteln mehr Glauben geschenkt hat als dem Vorbringen der Beschwerdeführer in den Berufungen und in den Vorlageanträgen, die ursprünglichen Angaben seien bloß auf Grund eines Irrtums erfolgt, widerspricht nicht den Denkgesetzen, zumal die Beschwerdeführer keinerlei Beweismittel angeboten haben, welche ihr eigenes Vorbringen untermauert bzw. die Richtigkeit der - recht detaillierten - Angaben einer Gewinnerin in Zweifel gezogen hätten. Da somit die Beschwerdeführer die Tragung der Steuer übernommen haben, bedarf es weder eines Eingehens auf das Argument der Beschwerdeführer, sie hätten sich im Zweifel geringer belastet, noch der belangten Behörde, es bestehe eine "allgemeine Übung, wonach bei Preisausschreiben der Gewinner von Sachpreisen von einer Steuerbelastung verschont wird".

Die Beschwerden waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Auf Basis der zitierten Rechtsprechung konnte die Entscheidung in einem gem. § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat getroffen werden.

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 15. März 2001