



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Bw., vertreten durch NNSteuerberater, vom 15. Dezember 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 21. November 2006, Erfassungsnummern zzz und ZZZ, betreffend Erstattung gemäß § 33 ErbStG 1955 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 6. Juni 2003 traten die Eltern des Herrn Bw., (Bw.), ihrem Sohn (dem Bw.) Anteile an der NNGmbH ab. Streitgegenstand ist ausschließlich der Rechtsvorgang betreffend Abtretung der Anteile von der Mutter an den Bw. Die Abtretung der Anteile des Vaters ist hingegen nicht Gegenstand des vorliegenden Abgabenverfahrens. Der vom Bw. seiner Mutter zu entrichtende Abtretungspreis betrug € 81.337,50. Der vertragserrichtende Notar zeigte diesen Vertrag über Finanz-Online als Schenkungssteuerfall an.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien erblickte in dieser Anteilsabtretung offensichtlich ein deutliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung und bewertete diesen Rechtsvorgang als gemischte Schenkung. Unter Berücksichtigung früherer Erwerbe gemäß § 11 ErbStG und von Freibeträgen gemäß §§ 14 Abs. 1 und 15a ErbStG in der Höhe von € 2.200,00 bzw. € 54.750,00 setzte das Finanzamt gegenüber dem Bw. mit Bescheid vom 23. Juni 2004, Erfassungsnummer zzz, für den erwähnten Rechtsvorgang Schenkungssteuer in der Höhe von € 1.481,79 fest. Die Festsetzung erfolgte gemäß § 200

Abs. 1 BAO vorläufig, da laut Begründung der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war. Dieser Bescheid erwuchs nach der Aktenlage unangefochten in Rechtskraft. Es liegen auch keine Einwände gegen die Würdigung der Anteilsabtretung als gemischte Schenkung vor.

Mit Eingabe vom 11. September 2006 legte der Bw. die beglaubigte Ablichtung des „Vertrages zur Aufhebung des Abtretungsvertrages vom 6. Juni 2003“ vom 4. September 2006 vor. Der Präambel dieses Vertrages ist zu entnehmen, dass die Eltern des Bw. gegen den Bw. aufgrund von dessen Ausscheiden als Angestellter aus der NNGmbH Ansprüche auf Rückabwicklung des oben zitierten Abtretungsvertrages aus dem Rechtsgrund des Wegfalls der Geschäftsgrundlage und hilfsweise auf jenem der Irrtumsanfechtung geltend machen. Nach Androhung einer klagsweisen Geltendmachung dieser Ansprüche habe der Bw. laut (ebenfalls vorliegendem) Anerkenntnis vom 25. Mai 2006 den Rückabwicklungsanspruch der Eltern anerkannt.

Gestützt auf den Vertrag vom 4. September 2006 beantragte der Bw. mit Eingabe vom 11. September 2006 die Erstattung u.a. der o.a. Schenkungssteuer in der Höhe von € 1.487,97 gemäß § 33 lit. a ErbStG. Das Finanzamt wies diesen Antrag mit dem nunmehr angefochtenen verfahrensgegenständlichen Bescheid vom 21. November 2006 ab.

Mit Bescheid vom 20. November 2006 setzte das Finanzamt für den o.a. Rechtsvorgang die Schenkungssteuer gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig in der Höhe von € 6.725,91 fest. Zu der im Vergleich zum o.a. Bescheid vom 23. Juni 2004 höheren Abgabenfestsetzung kam es ausschließlich deshalb, weil bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der zunächst berücksichtigte Freibetrag gemäß § 15 a ErbStG in der Höhe von € 54.750,00 außer Ansatz blieb. Unter Berücksichtigung der vorläufig festgesetzten Abgaben ergab sich daraus eine Nachforderung in der Höhe von € 5.244,12. Das Finanzamt begründete diese Nacherhebung damit, dass mit Aufhebungsvertrag vom 4. September 2006 die übertragenen GmbH-Anteile wieder an die Geschenkgeber rückübertragen worden seien. Für die Schenkung sei daher gemäß § 15a Abs. 5 ErbStG die Steuer nachzuerheben.

Gleichzeitig mit der Berufung gegen diesen Bescheid beantragte der Bw. mit Eingabe vom 15. Dezember 2006 (Postaufgabedatum: 18. Dezember 2006) gemäß § 295a BAO den Schenkungssteuerbescheid vom 20. November 2006 und den Bescheid vom 21. November 2006 über die Abweisung des Rückerstattungsantrages aufzuheben und die ursprünglich entrichtete Schenkungssteuer von € 1.481,79 rückzuerstatten.

Begründend führte der Bw. dazu aus, es lägen wegen Wegfalles der Geschäftsgrundlage bzw. wegen Vorliegens eines Motivirrtums die Voraussetzungen für die Anwendung des § 33 lit. a ErbStG vor. Der Bf. leitet den Erstattungsanspruch aber auch aus dem Erkenntnis des VfGH

vom 2. März 2005, G 104/04, ab und meint, dass auch Willensmängel in Zukunft zu einer Erstattung der Schenkungssteuer führen sollen.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2007 als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag vom 19. April 2007 macht der Bw. neuerlich geltend, dass sich seine Mutter auf den Widerrufsgrund „Wegfall der Geschäftsgrundlage“ stützen konnte und dass im Anlassfall darüber hinaus auch von einem Motivirrtum auszugehen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 lit. a ErbStG ist die Schenkungssteuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Der Bw. stützt den Rechtsanspruch auf Erstattung nach der bezogenen Norm u.a. auf das Erkenntnis des VfGH vom 2. März 2005, G 104/04, mit dem die Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" in § 33 lit. a ErbStG (aF) als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

Dem Bw. ist zuzustimmen, dass es zufolge dieser Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof zur Abgabenerstattung wegen Herausgabe des Geschenkes nicht nur in Fällen des Widerrufs gemäß §§ 947 ff ABGB sondern auch bei Vorliegen anderer Rückgabepflichten (z.B. Anfechtung, Willensmängel, Wegfall der Geschäftsgrundlage) kommen kann.

Es ist daher zunächst zu prüfen, ob der Bw., wie behauptet, wegen Motivirrtums zur Herausgabe des Geschenks verpflichtet war.

Gemäß § 871 ABGB sind vollinhaltlich gültige und bindende Verträge unter bestimmten Voraussetzungen anfechtbar. Dabei wird einer der beiden Vertragsparteien das Gestaltungsrecht eingeräumt, den existenten gültigen Vertrag durch nachträgliche einseitige Anfechtung zur Gänze zu beseitigen. Die Anfechtung hebt den Vertrag mit dinglicher ex-tunc-Wirkung auf. War ein angefochtener Vertrag während der Zeit zwischen Vertragsabschluss und Anfechtung des Vertrages ein gültiger Titel für die Übertragung eines Sachenrechts (z.B. Eigentum) und wird dieser Vertrag nachträglich mit dinglicher ex-tunc-Wirkung angefochten, so bewirkt dies, dass auch der Vertrag als Titel für die Begründung des dinglichen Rechtes rückwirkend auf den Vertragsabschlusszeitpunkt (zur Gänze) wegfällt. Eigentümer ist bei dieser Konstellation (noch immer) jener, der die Sache aufgrund des Vertrages übereignen wollte (Riedler, Privatrecht I Allgemeiner Teil, 4. Auflage (2006), Rz. 21/40).

Eine Vertragsanfechtung wegen Irrtums ist bei entgeltlichen Geschäften grundsätzlich nur bei Geschäftsirrtum, nicht aber bei Motivirrtum vorgesehen. Der Motivirrtum ist also, sieht man von den hier nicht relevanten Sonderfällen der List (§ 870 ABGB) und letztwilligen Geschäften (§§ 527, 777ff ABGB) ab, nur bei unentgeltlichen Geschäften unter Lebenden (vor allem Schenkungen) beachtlich.

Zur Frage, ob der Motivirrtum auch bei einer gemischten Schenkung Beachtung finden kann, wird auf den Beschluss des OGH vom 22. September 1993, 6 Ob 609/93, verwiesen. Das Höchstgericht hat dort entschieden, dass ein bäuerlicher Übergabsvertrag, bei welchem nicht der Verkehrswert, sondern der Wohlbestehenswert als Wert des zu übergebenden Gutes anzusetzen ist, eine gemischte Schenkung darstellen kann. Der OGH schloss daraus, dass derartige Verträge dem für Schenkung geltenden Recht zu unterstellen sind, zu der u.a. auch die Beachtlichkeit des Motivirrtums gehört. Dies allerdings nur dann, wenn der Schenkungsteil gegenüber den vereinbarten Gegenleistungen deutlich überwiegt.

Auch in der Literatur (siehe etwa Schubert in Rummel, ABGB2, Rz9 und 9a zu § 938 ABGB), wird die Ansicht vertreten, dass es bei der Irrtumsanfechtung im Falle von gemischten Schenkungen auf den überwiegenden Charakter als entgeltliches oder unentgeltliches Rechtsgeschäft ankommt.

Der unabhängige Finanzsenat kommt daher zum Schluss, dass die Beachtlichkeit des Motivirrtums im Streitfall nicht vorliegt. Dies deshalb, weil im erwähnten Abtretungsvertrag vom 6. Juni 2003 nicht etwa eine völlig unentgeltliche Abtretung sondern ein Abtretungspreis in der Höhe von insgesamt € 216.900,00 vereinbart und laut eigenen Angaben des Bw. auch bezahlt worden ist. Angesichts der Tatsache, dass der Wert des Schenkungsanteils der dem Bw. von seiner Mutter übertragenen Geschäftsanteile nach den insofern unbekämpft gebliebenen Feststellungen des Finanzamtes € 78.653,40 betrug und dieser Größe eine Gegenleistung von € 81.337,50 gegenübersteht, kann auch werde eine Rede davon sein, dass der Schenkungsanteil gegenüber der vereinbarten Gegenleistung überwogen hat, noch dass sich der Vertrag als überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft darstellt.

Dass im vorliegenden Fall keine erfolgreiche Irrtumsanfechtung statt gefunden haben kann, zeigt sich aber auch daran, dass keines der in § 871 Abs. 1 ABGB normierten drei Tatbestandsmerkmale erfüllt wurde:

Die bezogene Norm verlangt, dass entweder der Vertragspartner des Irrenden den Irrtum veranlasst hat, der Irrtum des Irrenden dem Vertragspartner offenbar auffallen musste oder der Irrtum gegenüber dem Vertragspartner rechtzeitig aufgeklärt worden ist.

Dass der Bw. als Vertragspartner der Irrenden (der Mutter) den behaupteten Irrtum veranlasst haben könnte, ist schon deshalb auszuschließen, weil diesbezüglich auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen ist und der Bw. damals selbst noch nicht gewusst haben kann, dass sich seine Tätigkeit als Geschäftsführer im erwähnten Unternehmen später so entwickeln wird, dass er sich Jahre nach der Übernahme der Geschäftsanteile zu einem Ausscheiden aus den Unternehmen entscheidet.

Offenbar auffallen muss der Irrtum, wenn er bei verkehrsüblicher Sorgalt erkennbar gewesen wäre oder der Vertragspartner der Irrenden, also im vorliegenden Fall der Bw., wenigsten Verdacht schöpfen hätte müssen, wenn also der Erklärungsgegner den Irrtum fahrlässig nicht entdeckt hat. Auch hier sind zweifellos die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Zustandekommens des Rechtsgeschäftes entscheidungsmaßgeblich. Da wie oben ausgeführt, zum Zeitpunkt des Abschlusses der Anteilsübertragung noch in keiner Weise die spätere Entwicklung absehbar war, ist auch von einer Nichterfüllung dieses Tatbestandsmerkmals auszugehen.

Rechtzeitig aufgeklärt ist der Irrtum, wenn der Gegner des Irrenden noch keine rechtlichen oder wirtschaftlichen Dispositionen im Vertrauen auf die Gültigkeit der Erklärung getroffen hat oder die Gelegenheit zu solchen versäumt hat. Diese Voraussetzung ist im Streitfall schon deshalb nicht gegeben, weil (teilweise) Vertragserfüllung rechtzeitige Aufklärung ausschließt. Dass der Vertrag erfüllt wurde, zeigt sich daran, dass nach der Aktenlage der Bw. den Abtretungspreis entrichtet als übernehmender Gesellschafter die abtretungsgegenständlichen Geschäftsanteile der abtretenden Gesellschafter mit allen daraus resultierenden Rechten und Pflichten erworben hat.

Daraus folgt, dass keinesfalls eine Vertragsanfechtung wegen Irrtums möglich war.

Der Bw. kann aber auch mit seinem Vorbringen, mit seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen sei die Geschäftsgrundlage für die ursprüngliche Anteilsübertragung weggefallen, nicht durchdringen. Dies deshalb, weil bei den Auswirkungen des Gestaltungsrechts der Anfechtung wegen Fehlen/Änderung/Wegfall der Geschäftsgrundlage iSd § 901 ABGB zwischen zwei Konstellationen zu differenzieren ist:

Die Anfechtung entfaltet in jenen Fällen dingliche ex-tunc-Wirkung, in denen schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses das geschäftstypische Motiv nicht vorhanden war, also die Geschäftsgrundlage schon im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses fehlte. Dagegen ist bei nachträglichem Wegfall des geschäftstypischen Umstandes die dingliche Rückwirkung mit dem Zeitpunkt zu beschränken, in dem der Umstand nachträglich weggefallen ist (Riedler, Privatrecht I Allgemeiner Teil, 4. Auflage (2006), Rz. 25/10). Dass die Geschäftsgrundlage schon beim Abschluss des Abtretungsvertrages im Jahr 2003 gefehlt habe, behauptet nicht

einmal der Bw. Seinem Vorbringen ist vielmehr zweifellos zu entnehmen, dass sich seiner Ansicht nach der Wegfall der Geschäftsgrundlage darin manifestiert, dass er mit 31. Dezember 2005 seine Tätigkeit als Geschäftsführer der NNGmbH beendet habe. Es ist daher von einem nachträglichen Wegfall auszugehen. Dieser entfaltet aber nach den vorstehenden Ausführungen bloß ex-nunc-Wirkung und ist somit nicht geeignet, ein gänzlich Wegfallen des Abtretungsvertrages rückwirkend auf den Vertragsabschlusszeitpunkt zu bewirken.

Dazu kommt, dass der für eine Vertragsanfechtung Anlass gebende fehlende/sich ändernde/wegfallende Umstand nicht aus der Sphäre derjenigen Partei stammen darf, die sich auf Fehlen/Änderung oder Wegfall der Geschäftsgrundlage beruft. Nach aktueller Rechtsprechung (1 Ob 257/01b) ist generell darauf abzustellen, ob das Ereignis, das den Wegfall der Geschäftsgrundlage verursacht hat, aus einer "neutralen" Sphäre kommt, die weder der einen noch der anderen Vertragspartei zuzurechnen ist (Naturkatastrophe, Krieg etc.). Dass die vom Bw. selbst getroffene Entscheidung, aus eigenen Überlegungen aus dem Unternehmen auszuscheiden, kein solches Ereignis darstellt, bedarf wohl keiner weiteren Erläuterung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24. November 1994, Zl. 92/16/0188, auf seine bisherige Rechtsprechung verwiesen, wonach die durch die rechtliche Anfechtbarkeit veranlasste einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen sei. Zu einer "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" könne es somit nur kommen, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. In jenem Erkenntnis wurde auch darauf verwiesen, dass die Parteien aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung wieder abgehen können, dass es aber nicht in ihrem Belieben stehen kann, die an keine weiteren Voraussetzung geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten.

Der Präambel des o.a. Aufhebungsvertrages vom 4. September 2006 ist zwar zu entnehmen, dass die Altgesellschafter die klagsweise Geltendmachung von Ansprüchen auf Rückabwicklung mit der Begründung angedroht haben, dass der Tatbestand des Wegfalls der Geschäftsgrundlage bzw. hilfsweise jener der Irrtumsanfechtung vorliege. Von einer rechtlichen Anfechtbarkeit als Voraussetzung einer erfolgreichen Anfechtung kann nach dem im Verfahren erstatteten Vorbringen – wie oben ausführlich dargestellt – aber keine Rede sein. Es erübrigt somit auch eine Überprüfung dahingehend, ob das Gestaltungsrecht der Anfechtung durch die erst nach Ablauf der in § 1487 ABGB normierten Frist von drei Jahren ab Vertragsschluss des aufgehobenen Abtretungsvertrages erfolgte Errichtung des Aufhebungsvertrages verjährt ist.

Die Mutter als abtretende Gesellschafterin und Geschenkgeberin hat somit mit dem Abtretungsvertrag (der bezüglich der Schenkungsanteils auch als Schenkungsvertrag gilt) vom 6. Juni 2003 ihr Eigentumsrecht verloren. Eine Herausgabepflicht des Bw., welche ihre Ursache bereits im seinerzeitigen Abtretungsvertrag hat, war daher entgegen der Ansicht des Einschreiters nicht gegeben. Da Schenkungsverträge gemäß § 946 ABGB grundsätzlich nicht widerrufen werden dürfen und auch keinerlei Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Schenkung gemäß §§ 947 ff ABGB widerrufen worden ist, kommt der unabhängige Finanzsenat angesichts der Umstände des konkreten Einzelfalles zum Ergebnis, dass der Bw. zur Rückabwicklung dieses Vertrages nicht verpflichtet war. Die Geschenkgeberin war daher nicht berechtigt, einen auf einen Mangel im Zeitpunkt des Vertragsabschluss basierenden Herausgabeanspruch des Geschenks (des Schenkungsanteils) geltend zu machen.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem o.a. Erkenntnis u.a. festgestellt, dass es im System des Schenkungssteuerrechts gerechtfertigt ist, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Der Gerichtshof bestätigte darüber hinaus, dass es nach dem bereinigten Gesetzestext nur dann zur Erstattung kommen kann, wenn der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss und eine Herausgabepflicht ihre Ursache in der Schenkung selbst hat.

Das Vorliegen gerade der letztgenannten Voraussetzungen ist aber nach den obigen Ausführungen zu verneinen, weil nach der Aktenlage im Streitfall eben keine derartige Verpflichtung zur Herausgabe des Geschenks bestanden hat. Daran vermag auch die Behauptung des Bw. nichts zu ändern, wonach die Aufhebung des Schenkungsvertrages insofern nicht einvernehmlich erfolgt sei, als er die Ansprüche seiner Mutter zur Vermeidung einer langwierigen Prozessführung und aufgrund des Prozessrisikos außergerichtlich anerkannt habe. Dies deshalb, weil sich bei einer Gesamtbetrachtung dieser Rückabwicklung die Vertragserrichtung vom 4. September 2006 letztlich als Entscheidung darstellt, die der Bw. aus freien Stücken getroffen hat und auf deren Zustandekommen seine Mutter keinerlei Rechtsansprüche hatte.

Dem auf eine Erstattung der Schenkungssteuer abzielenden Begehren des Bw. war daher mangels Erfüllung der in § 33 lit. a ErbStG normierten Tatbestandsmerkmale der Erfolg zu versagen.

Der Bw. ist vielmehr auch in diesem Verfahren auf den für Verkehrsteuern ganz allgemein geltenden Grundsatz zu verweisen, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen (VwGH vom 4. November 1994, Zl. 94/16/0078).

Zu den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken wird ausgeführt:

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007 G 23/07 ua die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 des ErbStG 1955 und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Auf Grund dieser vom Verfassungsgerichtshof gesetzten Frist für das Außerkrafttreten lösen (mit Ausnahme der sogenannten Anlassfälle, die in den Genuss der "Ergreiferprämie" kommen) Schenkungsfälle, bei denen der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld vor dem 31. Juli 2008 liegt, weiterhin Schenkungssteuer aus (siehe SWK 2007, Heft 20/21, S 589, Seite 821). Für Nichtanlassfälle ist die Rechtslage bis zu diesem Zeitpunkt gleichsam "immunisiert".

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Wien, am 27. Februar 2008