

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GF, inXY, vertreten durch Dr. Thomas Radlgruber, Notar, 5020 Salzburg, Sterneckstr. 55, vom 7. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 30. Juni 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Februar 2003 verstarb Hr. WF, der frühere Ehegatte der Bw. Im März 2003 brachte die Bw einen mit dem Verstorbenen am 9. Dezember 1970 abgeschlossenen Fruchtnießungs- und Schenkungsvertrag auf den Todesfall zur Anzeige. Mit dieser Vereinbarung erwarb die Bw "91/4.795-Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl 1067 der Katastralgemeinde I"; "mit diesen Miteigentumsanteilen ist das Wohnungseigentum an der Wohnung Top Nummer C 5 verbunden".

Das Finanzamt ermittelte den anteiligen 3-fachen Einheitswert und setzte, da die Ehe nicht mehr aufrecht war, eine Schenkungssteuer in der Steuerklasse V entsprechend fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Bw im Zeitpunkt des Abschlusses des Schenkungsvertrages mit dem Geschenkgeber in aufrechter Ehe verheiratet war. Der Vertrag sei damals anlässlich der am selben Tag mittels Urteil des Landesgerichtes Salzburg vollzogenen Ehescheidung zur Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, wozu die vertragsgegenständliche Wohnung gehöre, geschlossen worden. Die Ehe sei mit dem Urteil des Landesgerichtes Salzburg vom 9. Dezember 1970 geschieden worden. Für

den gegenständlichen Erwerbsvorgang sei daher keine Schenkungssteuer, sondern Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete dies damit, dass die Schenkung auf den Todesfall keine Vereinbarung über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens anlässlich der Ehescheidung, sondern vielmehr eine Vereinbarung über eine zukünftige Vermögenszuwendung darstelle, die lt. Vereinbarung unabhängig vom aufrechten Bestand der Ehe zur Ausführung gelangen sollte.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen und ergänzend vorgebracht, dass die Schenkung auf den Todesfall zum Zwecke der Absicherung des weiteren Fortkommens der geschiedenen Ehegattin erfolgt sei. Aus diesem Grunde sei auch im 2. Halbsatz des Punktes 8.) des Vertrages vereinbart worden, dass die Rechte aus dem Vertrag "im Falle der Wiederverehelichung der Ehefrau GF" erlöschen, da für den Eintritt eines derartigen Falles eine weitere Absicherung für nicht mehr notwendig erachtet wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Notariatsakt vom 9. Dezember 1970 schlossen Hr. WF und "dessen Ehegattin", die Bw, einen "Fruchtniessungsvertrag und Schenkungsvertrag auf den Todesfall" mit folgendem, auszugsweise wiedergegebenem Inhalt:

" Zweitens: WF räumt nun seiner Ehefrau (die Bw) in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltpflicht für deren Lebensdauer die Fruchtniessung an den ihm gehörigen 91/4.795 – Anteilen an der im Absatz "Erstens" näher bezeichneten Liegenschaft Einlagezahl 1067 der Katastralgemeinde I, sowie dem mit diesem Miteigentumsanteilen verbundenen Wohnungseigentum ein

Drittens:

Viertens: WF verpflichtet sich, weiterhin sämtliche auf diese Anteile entfallenden Zinsen- und Tilgungsraten zu den Darlehensforderungen der, aber auch alle Steuern- und öffentlichen Abgaben und Betriebskosten, ausgenommen die für die Eigentumswohnung anfallenden Stromkosten zu bezahlen

Fünftens: WF verspricht seiner Ehefrau (die Bw) für den Fall als er vor ihr stirbt, als Schenkung die ihm gehörigen 91/4.795-Anteile an der Liegenschaft Einlagezahl 1067 der Katastralgemeinde I derart, daß diese Schenkung mit dem Tage des Vorablebens des Geschenkgebers rechtswirksam wird, bei Vorableben der Geschenknehmerin aber erlischt, so daß die Rechte aus diesem Schenkungsversprechen nicht auf Erben und Rechtsnachfolger der Frau (die Bw) übergehen.

Sechstens:

Siebentens:

Achtens: Sowohl die Einräumung der Fruchtniessung, als auch die Schenkung auf den Todesfall bleiben auch für den Fall der Scheidung der zwischen den Ehegatten bestehenden Ehe rechtswirksam; die Rechte erlöschen jedoch im Falle einer Wiederverehelichung der Ehefrau (die Bw). "

Noch am selben Tag wurde die Ehe der Vertragsparteien durch Urteil des Landesgerichtes Salzburg, GZ. 7a Cg 614/70, nach nichtöffentlicher Verhandlung aus dem Verschulden des beklagten Ehemannes (rechtskräftig) geschieden.

Das Finanzamt vertrat die Ansicht, dass der Erwerbsvorgang der Schenkungssteuer unterliegt. Es ist daher zu prüfen, ob ein Tatbestand nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz erfüllt ist.

Das Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht wird vom Bereicherungsprinzip beherrscht (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 5a zu § 1 samt dort angeführter Rechtsprechung).

Nach § 914 ABGB ist bei der Auslegung von Verträgen nicht an dem buchstäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, sondern es ist die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 31a zu § 1 samt dort angeführter Rechtsprechung).

Bei der Beurteilung eines der Schenkungssteuer unterliegenden Erwerbsvorganges ist keineswegs allein vom Urkundeninhalt auszugehen; vielmehr ist von der Abgabenbehörde der tatsächliche Inhalt des Erwerbsvorganges zu erforschen (vgl. VwGH 28.03.1996, 94/16/0254). Die Bezeichnung des Vertrages ist nicht von Bedeutung (vgl. VwGH 29.04.1953, 0408/53).

Nach § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall.

Der Tatbestand der Z 2 des § 2 Abs. 1 ErbStG stellt auf die Erfüllung des bürgerlich-rechtlichen Tatbestandes der Schenkung auf den Todesfall ab (vgl. VwGH 28.09.2000, 2000/16/0089).

Nach § 956 ABGB sind Schenkungen, die erst nach dem Tod des Versprechenden erfüllt werden sollen, als Vermächtnis aufzufassen.

Die Schenkung auf den Todesfall nimmt eine Mittelstellung zwischen den Geschäften unter Lebenden und von Todes wegen ein. Sie besteht in einem unter Lebenden abgeschlossenen Schenkungsvertrag, der erst nach dem Tode des Geschenkgebers – aus dessen Nachlass – erfüllt werden soll (vgl. *Schubert in Rummel*³, § 956 Rz 1).

Der Tatbestand der Schenkung auf den Todesfall im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 2 ErbStG ist nur dann erfüllt, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Bereicherungswille bestanden hat.

Ein solcher Bereicherungswille braucht kein unbedingter zu sein; es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt. Dabei kann der

Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem Sachverhalt erschlossen werden (vgl. VwGH 30.08.1995, 94/16/0034, und 29.01.1996, 94/16/0064).

Die Bw vereinbarte mit ihrem Ehegatten einen "*Fruchtniessungsvertrag und Schenkungsvertrag auf den Todesfall*". Zum Zeitpunkt des Abschlusses der Vereinbarung waren beide in aufrechter Ehe verheiratet. Noch am selben Tag wird die Ehe mittels Urteil des Landesgerichtes Salzburg rechtskräftig geschieden. Auch wenn der Vertrag als "Schenkung auf Todesfall" bezeichnet ist, so kann dieser nur im Zusammenhang mit der Scheidung gesehen werden und zwar aus folgenden Gründen:

- Der enge zeitliche Konnex des Vertragsabschlusses mit dem Scheidungsurteil.
- Das Urteil enthält keine Aussagen über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und ist noch am selben Tag in Rechtskraft erwachsen. Es muss daher zuvor zu einer Einigung gekommen sein.
- Im Vertrag wird darauf hingewiesen, dass die Rechtseinräumung durch den Ehegatten "*in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht für deren Lebensdauer*" erfolgt.
- Die Ehe wurde aus dem Verschulden des Ehemannes geschieden (Unterhalt).
- Die Rechte aus der Vereinbarung sollten auch für den Fall der Scheidung rechtswirksam bleiben.
- Im Falle der Wiederverehelichung der Bw wären die Rechte erloschen.
- Der Vertrag war mehrfach bedingt. Primär sollte die "Unterhaltspflicht" durch das Fruchtnießungsrecht plus Übernahme der Darlehensrückzahlungen und Betriebskosten (Ausnahme: Strom) sichergestellt werden. Nur im Falle des Vorablebens des Gatten sollte das Eigentum an der Wohnung mit allen Belastungen übergehen.

Die angeführten Umstände lassen nur den Schluss zu, dass es Ziel der Vereinbarung war, das eheliche Gebrauchsvermögen aufzuteilen und den Unterhalt der Bw sicherzustellen, um die am selben Tag vorgenommene Scheidung möglich zu machen. Es entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass bei der vermögensrechtlichen Auseinandersetzung im Scheidungsfall Schenkungen nicht stattfinden (vgl. auch Erläuternde Bemerkungen im Bericht des Justizausschusses, 916 Blg NR 14. GP, zu Art XI des Bundesgesetzes über Änderungen des Ehegattenerbrechts, des Ehegütterrechts und des Ehescheidungsrecht, BGBl. Nr. 280/1978). Eine Bereicherungsabsicht kann daher nicht angenommen werden.

Da der gegenständliche Erwerbsvorgang keinen Tatbestand des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes erfüllt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Frage der Grunderwerbsteuer wird vom Finanzamt in einem gesonderten Verfahren zu beurteilen sein.

Salzburg, am 17. Februar 2005