

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AK, P, vertreten durch Dr. Hitzenbichler & Dr. Zettl, Rechtsanwaltskanzlei, 5020 Salzburg, Hubert-Sattler-Gasse 1, vom 21. November 1997 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz vom 23. Oktober 1997 betreffend Schenkungssteuer 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 9. September 1994 schloss EN mit ihren Kindern AK (=die Berufungserberin), ER sowie GN und AN ein Übereinkommen und einen Pflichtteilsverzichtsvertrag, der im Wesentlichen nachfolgende Vereinbarungen enthält:

§ 1

Feststellungen, Vorausempfänge und Pflichtteilsverzicht

1. EN und ihr Sohn GN sind derzeit noch ideelle bürgerliche Hälfteeigentümer der Liegenschaft EZ. 277, Grundbuch W, und haben mit Kaufvertrag vom 5. Mai 1994 die gegenständliche Liegenschaft (...) verkauft.

Die Durchführung dieses Kaufvertrages ist nur noch bedingt von der Vorlage der Rangordnung für die beabsichtigte Veräußerung (gültig bis 19. Oktober 1994) durch den Immobilienkaufmann GE bzw. durch den allfälligen Verfall dieser Rangordnung.

EN hat nun mit ihren Töchtern AK und ER vereinbart, dass diese aus dem gegenständlichen Liegenschaftsverkauf einen Betrag von jeweils 350.000,00 S erhalten, womit auf Grund der bereits erhaltenen Vorausempfänge und der in diesem Vertrag erfolgten Vermögenszuwendung AK und ER erklären, in ihren Pflichtteilsansprüchen gegenüber ihrer Mutter EN abgefunden zu sein und verzichten diese daher ausdrücklich auf das ihnen nach dem Gesetz zustehende Recht, den Pflichtteil aus einem allfälligen Nachlass der EN zu fordern.

Die Punkte 2. und 3. haben Vereinbarungen mit den beiden Söhnen zum Inhalt, § 2 des Vertrages regelt die Tragung der Kosten und Steuern.

Im Zuge eines Ermittlungsverfahrens wurde dem Finanzamt eine Pfandbestellungsurkunde vom 30. Juni 1993 übermittelt, wonach EN zur Sicherstellung der Erb- und Pflichtteilsforderungen ihrer Kinder, AK und ER sowie deren Rechtsnachfolger, im Betrag von jeweils 500.000,00 S sowie jeweils einer Nebengebührensicherstellung im Höchstbetrag von 100.000,00 S dem ihr gehörigen Hälftenanteil an der Liegenschaft EZ. 277, Grundbuch W, verpfändete und ihre ausdrückliche Einwilligung erteilte, dass diese Pfandrechte zu Gunsten der beiden Töchter einverlebt würden.

Erläuternd wurde dargestellt, dass zunächst zwar ein Betrag von 500.000,00 S grundsätzlich sichergestellt worden sei, doch sei der auszuzahlende Betrag vom Verkaufserlös an der Liegenschaft abhängig gewesen. Unter den Geschwistern seien Unstimmigkeiten aufgetreten, sodass der auszuzahlende Betrag mit je 350.000,00 S verglichen worden sei.

Dem Finanzamt wurden weiters zwei Bescheide des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg, beide datiert vom 20. Juli 1993, vorgelegt, mit welchen gegenüber AK und ER für die Hypothekarvorschreibung vom 30. Juni 1993 gem. § 33 TP 7 Abs. 1 Z 1 GebG eine Gebühr von 1 % von der Bemessungsgrundlage von 600.000,00 S, somit je 6.000,00 S, festgesetzt worden war.

Mit den nunmehr angefochtenen Bescheiden vom 23. Oktober 1997 schrieb das Finanzamt AK und ER Schenkungsteuer in Höhe von je 9.600,00 S vor. Das Finanzamt ging dabei von einem zugewendeten Betrag von jeweils 350.000,00 S aus.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte der Vertreter der Berufungswerberin im Wesentlichen vor, dass mit Bescheiden vom 20. Juli 1993 für die Hypothekarverschreibung vom 30. Juni 1993 eine Gebühr von je 6.000,00 S von der Berufungswerberin und ER eingehoben worden sei. Mit dem gegenständlichen Übereinkommen und Pflichtteilsverzichtsvertrag sei aber nicht nur eine Vermögenszuwendung an die Berufungswerberin und ER verbunden gewesen, sondern die Zahlung von je 350.000,00 S sei auch deshalb erfolgt, weil beide sich verpflichten hätten müssen, der Veräußerung der Liegenschaft zuzustimmen die Löschung ihrer Pfandrechte von je 500.000,00 S auf der gegenständlichen Liegenschaft zu ermöglichen. Auch dieser Zweck sei mit der Bezahlung eines Betrages von 350.000,00 S verbunden gewesen. EN habe diesbezüglich sogar eine Klage zur Aufhebung dieser Hypothekarverschreibungen eingebracht. Mit EN sei darüber Ende August 1994 der rechtswirksame außergerichtliche Vergleich dahingehend abgeschlossen worden, dass gegen Bezahlung eines Betrages von je 350.000,00 S die beiden Pfandrechte rückgängig gemacht und gelöscht würden. Als weitere Bedingung für die Bezahlung sei eben der Pflichtteilsverzicht vom 9. September 1994 vorgesehen gewesen. Auf Grund der Aufhebung dieser Pfandverschreibung hätten die entrichteten Gebühren von je 6.000,00 S zurückerstattet

werden müssen, sodass der Antrag auf Rückerstattung dieser bezahlten Gebühr und allfällige Überrechnung auf den gegenständlichen Schenkungsteuerbetrag gestellt werde. Auf Grund der Zweckbestimmung des Betrages von 350.000,00 S sei zumindest die Hälfte dieses Betrages als Entgelt dafür gedacht, dass die Verpfändung der Liegenschaft aufgehoben und die Hypothek gelöscht werde. Die Bemessungsgrundlage für die Berufungswerberin hätte daher nur 145.000,00 S sein dürfen, sodass lediglich eine Schenkungsteuer in Höhe von 4.350,00 S vorzuschreiben gewesen wäre. Beantragt werde daher, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben, die Schenkungsteuer – unter Überrechnung eines Rückersatzbetrages von 6.000,00 S – mit 4.350,00 S festzusetzen und unter Überrechnung des Rückerstattungsbetrages aus der zurück zu bezahlenden Gebühr von 6.000,00 S mit Null festzusetzen.

Dieser Berufung beigelegt wurden ein Telefax des Rechtsanwaltes Dr. R an die Rechtsanwälte Dr. B/Dr. H vom 25. August 1994 sowie ein (Antwort) Schreiben der Rechtsanwälte Dr. B/Dr. H an Dr. R vom 26. August 1994.

Im angeführten Telefax vom 25. August 1994 teilte Rechtsanwalt Dr. R im Wesentlichen nachfolgendes mit:

Meine Mandantin hat mir bestätigt, dass ohne Präjudiz auf die Sach- und Rechtslage diese bereit ist, zur Abgeltung jedweder Pflichtteilsansprüche an die beiden Töchter den Betrag von jeweils 350.000,00 S zu bezahlen. Geschäftsgrundlage für diese Vereinbarung ist das Zustandekommen des bestehenden Kaufvertrages betreffend die Liegenschaft EZ. 277, Grundbuch W, unter folgenden weiteren Voraussetzungen:

1.) Ihre Mandanten geben unverzüglich die Erklärung ab, dass die Vereinbarung vom 4. November 1993 sowie die bezughabende Pfandbestellungsurkunde und die sonstigen Urkunden sowie sämtliche sonstige anspruchserhebende Korrespondenz gegenstandslos sind.

Meine Mandanten benötigen diese Erklärung vor allem deswegen, damit das Rechtsgeschäft mit den Käufern ordnungsgemäß abgewickelt werden kann (...).

4.) Die anhängigen Rechtsstreitigkeiten zu X, Landesgericht Salzburg, und Y, Landesgericht Salzburg, werden ewig ruhend gestellt und trägt jeder Teil die Kosten seines anwaltlichen Einschreitens selbst.

5.) Die beiliegenden Löschungsquittungen sind von Ihren Mandanten unverzüglich zu fertigen und meiner Kanzlei treuhändig zu übergeben. Ich würde hievon nur gegen Bezahlung des vereinbarten Betrages von insgesamt 700.000,00 S Gebrauch machen (...).

Mit Schreiben vom 26. August 1994 teilten die Rechtsanwälte Dr. B /Dr. H Rechtsanwalt Dr. R im Wesentlichen mit, dass sie mit dem Inhalt des Telefaxes vom 25. August 1994 einverstanden seien. Geschäftsgrundlage für die gesamte gegenständliche Vereinbarung sei das rechtswirksame Zustandekommen des bestehenden Kaufvertrages betreffend die Liegenschaft EZ. 277, Grundbuch W, und in weiterer Folge damit die Auszahlung des vereinbarten Betrages von 700.000,00 S. Unter den vorgenannten Geschäftsgrundlagen werde daher die Erklärung abgegeben, dass die Vereinbarung vom 4. November 1993 sowie die bezughabende Pfandbestellungsurkunde gegenstandslos seien.

Mit Ergänzungsersuchen ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin, die entsprechend der Textierung des Übereinkommens und der Pflichtteilsvereinbarung erhaltenen Vorausempfänge bekannt zu geben. Darüber hinaus wies die Berufungswerberin darauf hin, dass für eine allfällige Rückerstattung der vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg festgesetzten Gebühr auch dieses Finanzamt zuständig sei; der diesbezügliche Antrag werde daher an dieses Finanzamt weitergeleitet.

Darüber hinaus forderte das Finanzamt die beim Landesgericht Salzburg geführten Akten zur Einsichtnahme an. Danach hatte EN gegen ihre Töchter AK und ER im Juli 1994 Klage auf Zustimmung zur Löschung eines Pfandrechtes eingebracht. Angeführt ist dazu, dass die Klägerin ideelle Hälfteeigentümerin der Liegenschaft EZ. 277, Grundbuch W, sei. Zu Gunsten der beklagten Parteien seien auf Grund der Pfandbestellungsurkunde vom 30. Juni Pfandrechte in Höhe von 500.000,00 S zuzüglich einer Nebengebührensicherstellung von 100.000,00 S auf dem Liegenschaftsanteil der Klägerin einverleibt. Die Klägerin habe nun den ihr gehörigen ideellen Hälftanteil um den anteiligen Kaufpreis von 1,5 Mio. S verkauft und weigerten sich die beklagten Parteien, in die Löschung des zu ihren Gunsten einverleibten Pfandrechtes einzuwilligen. Damit werde die geldlastenfreie Durchführung des gegenständlichen Rechtsgeschäftes erschwert und sei die beklagte Partei auf jeden Fall verpflichtet, in die Löschung dieses Pfandrechtes einzuwilligen, weil zumindest derzeit eine Anspruchsgrundlage materieller Art nicht bestehe.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilt der Rechtsanwalt Dr. H mit, dass weder die Berufungswerberin noch ER Vorausempfänge erhalten hätten. Die gewählte Formulierung von "erhaltenen Vorausempfängen" dürfte auf rein advokatorische Vorsicht bzw. eine in der Kanzlei übliche Vertragsklausel zurückzuführen sein. EN wäre über Aufforderung bereit, dies auch schriftlich zu bestätigen.

Mit Berufungvorentscheidung vom 3. Februar 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. EN und GN seien je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ. 277, Grundbuch W, gewesen. Auf dem Hälftanteil von EN seien zu Gunsten der Berufungswerberin und ER zur Sicherstellung deren Erb- und Pflichtteilsforderungen Pfandrechte von je 500.000,00 S samt einer jeweiligen Nebengebührensicherstellung von 100.000,00 S einverlebt gewesen. Grundlage für obige Pfandrechte sei eine Pfandbestellungsurkunde vom 30. Juni 1993 gewesen. In dem am 9. September 1994 notariell bekräftigten Übereinkommen und Pflichtteilsverzichtsvertrag hätten die Pfandgläubiger gegen Bezahlung von je 350.000,00 S erklärt, in ihren Pflichtteilsansprüchen abgefunden zu sein und auf die Geltendmachung eines Pflichtteiles nach EN zu verzichten. Öffentliche Urkunden begründeten den vollen Beweis dessen, was darin verfügt, erklärt oder von den Urkundspersonen bezeugt werde. Weder obiger Urkunde noch den eingebrachten Klageschriften samt den entsprechenden Korrespondenzen sei ein anderer als vorstehender

Zahlungszweck zu entnehmen. In weiterer Folge seien die von EN gegen die Berechtigten eingebrachten Klagen auf Einwilligung zur Löschung der Pfandrechte auf ewig ruhend gestellt worden. Nach dem gesamten Akteninhalt könne kein Zweifel daran bestehen, dass die Zahlung für einen Pflichtteilsverzicht erfolgt sei, welcher nach § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG der Schenkungsteuer unterliege.

Mit Eingabe vom 20. Februar 1998 beantragte der Vertreter der Berufungsverwerberin die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein weiteres Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Hinzuweisen ist darauf, dass nach dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zur Entscheidung berufen ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 3 Abs. 1 Z 5 ErbStG gilt als Schenkung auch, was als Abfindung für einen Erbverzicht (§ 551 ABGB) gewährt wird. Gegenstand der Besteuerung ist die Abfindung.

Nach § 767 Abs. 1 ABGB schließt ein Verzicht auf das Erbrecht auch den Anspruch auf einen Pflichtteil aus.

Das Recht auf den Pflichtteil entsteht mit dem Tod des Erblassers als Anwartschaftsrecht.

Nach herrschender Meinung können auch künftige Forderungen pfandrechtlich besichert werden. Erforderlich ist dabei, dass die Forderung ausreichend bestimmbar ist, was dann der Fall ist, wenn die Person und der Rechtsgrund, auf dem zu sichernde künftige Forderung beruht, feststehen (vgl. Hofmann in Rummel, Kommentar zum ABGB, 3. Auflage, Rz. 2 zu § 449, sowie Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band I, Stempel- und Rechtsgebühren, Rz. 16 zu § 33 TP 18).

Ein Pfandrecht hängt hinsichtlich seines Entstehens und Fortbestehens grundsätzlich von der gesicherten Forderung ab; erlischt die Forderung, erlischt auch das Pfandrecht (Akzessorietät; vgl. §§ 449 und 469 ABGB). Zufolge des 3. und 4. Satzes des § 469 ABGB bleiben Hypotheken aber über die Tilgung der Schuld hinaus bis zur Löschung im Grundbuch formell bestehen. Allerdings ist der Gläubiger verpflichtet, gegen Bezahlung der gesicherten Forderung eine Löschungssquittung auszustellen. Bei Verweigerung der Löschungssquittung hat der Hypothekarschuldner Klage auf Löschung (vgl. Hofmann in Rummel, aaO, Rz. 4 zu § 469).

Im vorliegenden Berufungsfall ist unbestritten, dass die für den Pflichtteilsverzicht der Berufungsverwerberin gewährte Abfindung grundsätzlich der Schenkungssteuerpflicht unterliegt. Unstrittig ist ferner, dass zur Sicherstellung des Pflichtteiles der Berufungsverwerberin auf der im Hälfteeigentum ihrer Mutter stehenden Liegenschaft eine Hypothek einverleibt wurde. Strittig ist allerdings, ob die gesamte Abfindung in Höhe von 350.000,00 S für die Abgabe des Pflicht-

teilsverzichtes gewährt wurde oder ob ein Teilbetrag (die Hälfte laut Berufungsvorbringen) als Entgelt für die Aufhebung der Verpfändung der Liegenschaft und für die Löschung der Hypothek gedacht war.

Im Zuge der Veräußerung der Liegenschaft war EN naturgemäß an einer lastenfreien Übertragung interessiert. Die belegt auch die von ihr gegen die Berufungswerberin eingebrachte Klage auf Zustimmung zur Löschung des Pfandrechtes.

Letztendlich erfolgte eine Einigung zwischen den Streitparteien dahin gehend, dass die Berufungswerberin sich unter der Voraussetzung, dass sie ihren Pflichtteilsanspruch bereits zu Lebzeiten ihrer Mutter abgegolten erhielt, mit der Löschung des Pfandrechtes einverstanden erklärte bzw. sich auf dem Boden der dargestellten Rechtslage einverstanden erklären musste, da mit dem Erlöschen der dem Pfandrecht zu Grunde liegenden Forderung grundsätzlich auch das Pfandrecht erlischt und sie damit verpflichtet war, eine Löschungsquittung auszustellen.

EN hatte zwar ein offensichtliches Interesse an der Löschung der zu Gunsten der Berufungswerberin einverleibten Hypothek, doch ist weder dem Vertragstext noch der gesamten sonstigen Aktenlage zu entnehmen, dass EN und die Berufungswerberin einen bestimmten Anteil – nämlich die Hälfte – der Abfindung für die Einwilligung in die Löschung der Hypothek vereinbart hätten.

Unverständlich und unlogisch wäre, wenn EN, die die Berufungswerberin bereits mittels Klage dazu zu bewegen versucht hatte, der Aufhebung der Verpfändung zuzustimmen, die begehrte Einwilligungserklärung der Berufungswerberin, welche sie nach Begleichung der sicher gestellten Schuld mittels Klage hätte erzwingen können und zu deren Ausstellung die Berufungswerberin nunmehr rechtlich verpflichtet war, durch Zahlung einer freiwilligen Abfindung in Höhe von 145.000,00 S honoriert hätte.

Nicht nur aus der Textierung des Übereinkommens und Pflichtteilsverzichtsvertrages, sondern auch aus der von der Berufungswerberin am 11. Oktober 1995 unterfertigten Abgabenerklärung geht unmissverständlich hervor, dass die Abfindungszahlung ausschließlich dem Zweck diente, die Berufungswerberin in ihrem Pflichtteilsansprüchen gegenüber ihrer Mutter abzufinden. Dass die Zahlung dieses Betrages einen weiteren Zweck verfolgt hätte, ist dem gesamten Akteninhalt nicht zu entnehmen.

Dementsprechend wurde in der Abgabenerklärung die 5. Frage "Ist der Zuwendung eine Zweckbestimmung oder Auflage beigefügt? Welche?" mit "Pflichtteilsverzicht" beantwortet.

Darüber hinaus geht auch aus dem Telefax vom 25. August 1994 zweifelsfrei hervor, dass die Bezahlung von 350.000,00 S an die Berufungswerberin zur Abgeltung jedweder Pflichtteilsansprüche erfolgte. Wäre es tatsächlich Absicht der Vertragsparteien gewesen, die Hälfte dieses Betrages für die Abgabe einer Pflichtteilsverzichtserklärung und die andere Hälfte für die Ein-

willigung in die Löschung der Hypothek zu bezahlen, hätten die Vertragsparteien dies auch schriftlich festgehalten bzw. wäre dies der anwaltschaftlichen Korrespondenz zu entnehmen.

Dem Vorbringen der Berufungswerberin, wonach die Abfindungszahlung jeweils zur Hälfte für den Pflichtteilsverzicht und für die Einwilligung der Löschung der Hypothek geleistet worden sei, kann unter Berücksichtigung der geltenden Rechtslage und dem eindeutigen Vertragswortlaut nicht gefolgt werden.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltecharakter zu. Den Ausführungen des Finanzamtes, dass für eine allfällige Rückerstattung der durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Salzburg festgesetzten Gebühren dieses Finanzamt zuständig sei und der diesbezügliche Antrag daher dorthin weiter geleitet werde, ist die Berufungswerberin im Vorlageantrag nicht entgegen getreten, sodass weitere Ausführungen dazu unterbleiben können.

Aus den angeführten Gründen war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 26. August 2004