

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 31. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 12. Dezember 2007, StNr., ErfNr., betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Abtretungsvertrag vom 2.10.2007, ErfNr., hat GG. einen Anteil an der GmbH der einer zur Gänze eingezahlten Stammeinlage von Euro 3.650,00 entspricht im Schenkungswege an den Bw abgetreten.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 12.12.2007, StNr., ErfNr., setzte die Abgabenbehörde I. Instanz die Schenkungssteuer mit Euro 40.767,36 fest. Dabei legte sie der Bemessungsgrundlage den Wert des Gesellschaftsanteiles ermittelt nach dem Wiener Verfahren zugrunde.

In der Berufung vom 31.1.2008 war vor allem strittig, ob der Vermögenswert unter Berücksichtigung des Firmen- und Umgründungsmehrwertes zu ermitteln ist oder ob dies eine doppelte Erfassung darstelle, weil der Firmenwert im Ertragswert bereits Berücksichtigung gefunden habe.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.2.2008 wies die Abgabenbehörde I. Instanz die Berufung als unbegründet ab. Im Vorlageantrag vom 14.3.2008 wurde weiters vorgebracht, dass dieser Vertrag durch die grundverkehrsbehördliche Genehmigung aufschiebend bedingt sei und daher die Schenkung frühestens mit der Genehmigung durch die Grundverkehrsbehörde als ausgeführt gelten kann.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat legte der Bw die Bescheide der Bezirkshauptmannschaft K. über die Genehmigung der Abtretungsverträge vor. Dadurch stellte sich heraus, dass GG. die restlichen Anteile an der GmbH mit Abtretungsvertrag vom 18.12.2007 an die Bw-GmbH um einen Kaufpreis von Euro 2,400.000,00 abgetreten hatte. Beide Verträge wurden mit den Bescheiden der Bezirkshauptmannschaft K. vom 10.10.2008 genehmigt.

Am 23.1.2009 wurde ein Vorhalt an den Bw gerichtet, in dem Fragen zum faktischen oder rechtlichen Zusammenhang dieser Verträge gestellt worden sind, zumal der Bw Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bw-GmbH ist. In der Vorhaltsbeantwortung wurden die näheren Umstände der Vertragsverhandlungen und der Vertragsgestaltungen ausführlich dargestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund er Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Den Abtretungsverträgen vom 2.10.2007 und vom 18.12.2007 liegen gemeinsame Vertragsverhandlungen zwischen GG. und dem Bw zugrunde, die auf einen einheitlichen Vertragswillen und Vertragsinhalt beruhen. Dadurch tritt der Umstand der zeitlichen Trennung und der Trennung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Vertrag in den Hintergrund. Die beiden angeführten Verträge stehen in einem derartigen Zusammenhang, dass sie – trotz der formalen Ausgestaltung und der Textierung - als ein einheitliches Vertragswerk zu beurteilen sind, dem ein einheitlicher Kaufgegenstand und eine einheitliche Preisbildung zugrunde liegt.

Der Vertragswille der GG. war darauf gerichtet, für die gesamten Anteile an der GmbH einen bestimmten Preis zu erzielen, während der Bw darauf zu achten hatte, dass zwei verschiedene Rechtspersonen als Erwerber der Anteile an der GmbH auftreten.

Die Darstellung der Vertragsverhandlungen und der Umstände der Vertragsgestaltungen in der Vorhaltsbeantwortung erscheint logisch und glaubwürdig. Vor allem entsprechen sie auch den im allgemeinen Geschäftsverkehr zwischen Fremden üblichen Geschäftsabläufen.

Trotz der zivilrechtlichen Anknüpfung im Schenkungssteuerrecht, ist dennoch der tatsächliche Inhalt von Verträgen und Absprachen zu ermitteln. Insbesonders dann, wenn Grund zur Annahme besteht, dass mehrere Verträge in einem inhaltlichen und/oder finalen Zusammenhang stehen. So führte der VwGH im Erkenntnis vom 29.1.1997, 96/16/0054, unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 28.3.1996, 94/16/0254, aus:

„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“.

Zur Frage der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Berücksichtigung von Vertragszusammenhängen wurden zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.8.1997, 96/16/0148f, folgende Rechtssätze gebildet:

Unter "Absicht der Parteien" iSd § 914 ABGB ist nichts anderes als der Geschäftszweck zu verstehen, den jeder der vertragsschließenden Teile redlicherweise der Vereinbarung unterstellen muss (Hinweis OGH 9.7.1980, 1 Ob 803/79, SZ 53/104; E 14.4.1986, 84/15/0140, VwSlg 6104 F/1986).

Die rechtliche Anknüpfung im Verkehrsteuerrecht (hier einerseits § 3 Abs 1 Z 1 ErbStG und andererseits § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987) beschränkt sich im allgemeinen auf die grundsätzliche Tatbestandsbildung und lässt ansonsten Raum auch für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise (Hinweis Doralt/Ruppe, Steuerrecht II/3 199).

Unter "bedungen" ist keineswegs eine förmliche Bedingung iSd § 696 ABGB, sondern vielmehr eine rechtsgeschäftliche Vereinbarung zu verstehen. § 942 ABGB ist somit als eine Regelung der (für eine Schenkung erforderlichen) Unentgeltlichkeit zu sehen. Wenn das Gegengeschenk "bedungen" war, so fehlt eine solche Unentgeltlichkeit; es liegt "eine Art" Tauschgeschäft vor (Hinweis Stanzl in Klang/2 IV 610).

Wird mit mehreren Rechtsvorgängern ein einheitlicher Zweck verfolgt, so ist die Beurteilung auf den Gesamtzweck abzustellen (Hinweis E 29.9.1977, 1652/74, VwSlg 5167 F/1977).

Wenn auch der Sachverhalt nicht mit jenem des zit. Erkenntnisses vergleichbar ist – dort war Geschenk und Gegengeschenk gegeben – so sind die Rechtssätze dennoch auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden, da hier eine einheitliche Willens- und Preisbildung die willkürliche Aufteilung in eine unentgeltliche und eine entgeltliche Abtretung ausschließt.

Schon durch eine finale Verknüpfung der beiden Abtretungsverträge erscheint ein isolierter Bereicherungswille trotz vereinbarter Unentgeltlichkeit bei der Geschenkgeberin ausgeschlossen. Eine Beurteilung der zugrundeliegenden Rechts- und Wirtschaftsbeziehungen zwischen den Erwerbern der Anteile ist im gegenständlichen Verfahren nicht näher einzugehen.

Daher war aufgrund des durch die Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates zutagegetretenen Sachverhaltes mangels Vorliegens eines Bereicherungswillen auf beiden Vertragsseiten die Schenkungssteuervorschreibung aufzuheben.

Der Berufung wäre jedoch auch im Hinblick auf das Vorbringen im Vorlageantrag unter Hinweis auf die Entscheidung des Ufsl vom 18.5.2005, RV/0316-L/05, welche sich auf die Erkenntnisse des VwGH (20.2.2003, 2002/16/0107; 25.3.2004, 2001/16/0241) stützt, stattzugeben gewesen. Da vermag auch der Hinweis der Abgabenbehörde I. Instanz auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 28.2.2002, 2001/16/0430, nichts zu ändern, wo wörtlich ausgeführt ist:

„Die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden entsteht gemäß § 12 Abs 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Auf den Zeitpunkt einer allenfalls erforderlichen Genehmigung kommt es dabei nicht an.“

Die Aussage des VwGH bezog sich auf ein unbeachtliches neues Sachvorbringen, wobei die fehlende Genehmigung lediglich die Änderung der Grundgrenzen durch die zugrundeliegende Vermessungsurkunde betraf und nicht den verfahrensgegenständlichen Schenkungsvertrag selber, wodurch sich weder der Gegenstand der Schenkung noch der Zeitpunkt ihrer Ausführung veränderte, vielmehr nur eine neue Vertragstextierung erforderlich war, die in der Form eines Aufhebungs- und Übergabsvertrages unter Zugrundelegung der neuen Vermessungsurkunde neuerlich geschlossen worden war.

Gänzlich anders lauten die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.2.2003, 2002/16/0107:

„Nach herrschender Meinung und ständiger Rechtsprechung ist ein Vertrag, der einer grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedarf, aufschließend bedingt (vgl. z.B. Steiner, Grundverkehrsbehördliche Genehmigung und Bedingungslehre JBl. 1974, 506 sowie 1996 413; derselbe, Die Bedingung im Recht der Gebühren und Verkehrsteuern JBl. 1999, 137; Rummel in Rummel, ABGB I3 Rz 6 zu § 897 ABGB mwN; vgl. dazu auch die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil GrESTG 1987 unter Rz 17ff zu § 8 GrESTG referierte hg. Judikatur).“

Auch betreffend aufschiebend bedingte Schenkungen - für die es anders als für den aufschiebend bedingten Erwerb von Todes wegen (§ 12 Abs. 1 Z. 1 lit. a ErbStG) keine Sonderregel gibt - vertritt der Verwaltungsgerichtshof die Meinung, dass die Zuwendung regelmäßig vor dem Eintritt der Bedingung nicht als ausgeführt anzusehen ist (vgl. dazu die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Rz 30 zu § 12 ErbStG referierte hg. Rechtsprechung). "

Im Zeitpunkt der Genehmigung – 10.10.2008 – war aber der § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG aufgrund der Aufhebung durch den VfGH (BGBl I 2007/39 ab 1.8.2008) nicht mehr anzuwenden.

Salzburg, am 17. Februar 2009