



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Bw., vertreten durch NNNSteuerberater, vom 26. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 18. Jänner 2007, Erfassungsnummern zzz und ZZZ, betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 295a BAO 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 NNNGmbH ab. Konkrete Regelungen dahingehend, dass das (allenfalls dauerhafte) Verbleiben des Bw. Voraussetzung für die Anteilsübertragung gewesen sei, sind diesem Vertrag nicht zu entnehmen. 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 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 unanfechtbar 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. 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 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. 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 in eventu 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, die Rückabwicklung des Schenkungsvorganges auf Grund eines Willensmangels stelle ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO dar.

Mit Bescheid vom 18. Jänner 2007, Erfassungsnummern zzz und ZZZ, wies das Finanzamt den Antrag gemäß § 295a BAO ab.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 26. Jänner 2007 machte der Bw. geltend, er sei zur Zeit der Abtretung Geschäftsführer der NNNGmbH gewesen. Die Übertragung des Geschäftsanteils an ihn sollte zu einer stärkeren Bindung an das Unternehmen und einer intensiveren Identifikation mit dem Unternehmen führen.

Er habe aber am 31. Dezember 2005 seine Tätigkeit als Geschäftsführer der NNNGmbH beendet und sei als Angestellter aus dem Unternehmen ausgeschieden. Daraufhin habe seine Mutter ihm gegenüber – außergerichtlich – Ansprüche auf Rückabwicklung des damaligen Abtretungsvertrages mit der Begründung geltend gemacht, dass sein Verbleiben im Unternehmen die Voraussetzung für die damalige Anteilsübertragung gewesen wäre.

Mit seinem Ausscheiden aus dem Unternehmen sei daher von einem Wegfall der Geschäftsgrundlage auszugehen bzw. sei seine Mutter bei der Anteilsschenkung einem Irrtum (Motivirrtum) unterlegen, den er verursacht habe. Es seien daher die Voraussetzungen für eine Anfechtung des Abtretungsvertrages gemäß § 871 ABGB vorgelegen. Auch die Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO vom 29. November 2006 sähen unter Pkt. 3.5. vor, dass bei unentgeltlichen Geschäften die Anfechtung wegen Willensmängeln als rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO zu beurteilen sei.

Das Finanzamt verneinte in der dazu ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2007 das Vorliegen eines Motivirrtums bzw. eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage und wies die Berufung 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. Die erfolgreiche Anfechtung eines Rechtsgeschäftes (insbesondere wegen Willensmängel iSd § 870 oder § 871 ABGB) sei als rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO zu werten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit geändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

Strittig ist, ob in der Rückübertragung der dem Bw. abgetretenen Firmenanteile nach der vom Bw. erfolgten Anerkennung der diesbezüglichen Ansprüche seiner Mutter ein nachträgliches Ereignis iSd § 295a BAO zu erblicken ist, aus dem sich ein Anspruch auf Erstattung der entrichteten Schenkungssteuer ergibt.

Der Bw. leitet einen diesbezüglichen Rechtsanspruch u.a. aus den Ausführungen in den Richtlinien zur Abänderung gemäß § 295a BAO (Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 29. November 2006, BMF-010103/0083-VI/2006) ab.

Punkt 3.5 dieser Richtlinien lautet:

„Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG ist nach § 938 ABGB ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird. Bei unentgeltlichen Geschäften berechtigt auch ein Motivirrtum zur Anfechtung. Ein Motivirrtum bezieht sich auf Umstände außerhalb des Vertrages. Irrtum über Zukünftiges ist in der Regel nur Motivirrtum (und kein Geschäftsirrtum, somit keine Fehlvorstellung über Umstände, die Inhalt des Vertrages sind). Die (erfolgreiche) Anfechtung der Schenkung ist ein rückwirkendes Ereignis.“

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 weder 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 beiverkehrsüblicher 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 und 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 NNNGmbH 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 gänzliches 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, ZI. 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.

Aus all diesen Gründen ist der erwähnte Aufhebungsvertrag somit nicht als Ereignis iSd § 295a BAO zu sehen, dem Rückwirkung dergestalt zukommt, dass – wie vom Bf. begehrt – von einer Besteuerung der erwähnten gemischten Schenkung Abstand zu nehmen ist.

Der Bw. ist vielmehr 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, ZI. 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 Verfas-

sungsgerichtshof 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