



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der EP, geb. X, Adresse, vertreten durch Dr. KM, Rechtsanwalt, Adresse1, vom 25. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 1. Juni 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Schenkungssteuer mit einem Betrag von 9.866,78 € festgesetzt.

Dies entspricht der Summe von 20 % gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 idgF von 42.438,00 € und 3,5 % gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG von 42.548,00 € abzüglich der Begünstigung gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG in Höhe von 110,00 €.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Schenkungssteuer sind der Begründung zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Am 19. Dezember 2003 schlossen DI HP als übergebende Partei und ES (verehel. EP) einen Übergabsvertrag mit dem im Folgenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

I. Vorbemerkung:

Herr DI HP ist jeweiliger grundbücherlicher Alleineigentümer der Liegenschaften EZ 446 Grundbuch U (...), EZ 296 Grundbuch S (...), EZ 160 Grundbuch S (...), EZ 99 Grundbuch S (...) sowie dem Überlandgrundstück 1349/20 (KG U) im unverbürgten Gesamtflächenausmaß von 336.748 m², samt dem darauf errichteten Wohnhaus Adresse.

Es wird festgehalten, dass diese Liegenschaften folgende grundbücherliche Belastungen aufweisen: (...)

II. Vertragserklärung:

Herr DI HP, im Folgenden übergebende Partei genannt, übergibt hiermit zur Hälfte die in seinem jeweiligen Alleineigentum stehenden Liegenschaften (...) an seine Braut ES, im Folgenden übernehmende Partei genannt, und diese übernimmt von ersterem die beschriebenen Liegenschaften in ihr jeweiliges Hälfteeigentum. (...)

III. Übergabsleistung:

Die Vertragsparteien vereinbaren einen Übergabspreis in Höhe von 35.000,00 €, welcher Betrag durch Übernahme eines in dieser Höhe aushaftenden Darlehens (...) per Stichtag 31. Dezember 2003 bezahlt wird.

Ferner verpflichtet sich die übernehmende Partei zur Übernahme sämtlicher im Übergabsobjekt grundbücherlich sicher gestellten Belastungen. (...)

IV. Übergabe und Übernahme:

Die Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz und Genuss der übernehmenden Partei erfolgt mit Vertragsunterfertigung. Es gilt dieser Tag als Stichtag für die Verrechnung von Steuern, Abgaben sowie als Übergangstag von Gefahr, Last und Zufall.

X. Vollmacht:

Sämtliche Vertragsparteien erteilen dem Schriftenverfasser Rechtsanwalt Dr. KM (...) Auftrag und Vollmacht zur Abänderung des Vertrages, der Aufsandungserklärung und zur Abgabe aller Erklärungen, die zur grundbücherlichen Durchführung dieses Vertrages notwendig und erforderlich sind.

Mit Bescheid vom 1. Juni 2004 setzte das Finanzamt diesen Übergabsvertrag betreffend gegenüber EP (= Bw) Grunderwerbsteuer mit 3,5 % der Gegenleistung von 50.000,00 €, das sind 1.750,00 €, fest.

Ebenfalls am 1. Juni 2004 erging an die Bw ein Schenkungssteuerbescheid, mit welchem den angeführten Übergabsvertrag betreffend Schenkungssteuer in Höhe von 50.513,98 € festgesetzt wurde.

Die Berechnung der festgesetzten Schenkungssteuer erfolgte wie nachfolgend dargestellt:

gemäß § 8 Abs. 1 (Steuerklasse V) 34 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 134.987,00 €	45.895,58 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 135.097,00 €	4.728,40 €
Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 37,5 % von 127.459,00 € (abgerundet gemäß § 28 ErbStG), höchstens jedoch	-110,00 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	50.513,98 €

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	174.632,82 €
Wert der übrigen Grundstücke	10.464,89 €
abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	-50.000,00 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	135.097,71 €

Zur Berechnung der Begünstigung für die Land- und Forstwirtschaft stellte das Finanzamt folgende Berechnung an:

Von der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung entfallen auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Einheitswerte	-47.173,14 €
maßgeblicher Wert für die Begünstigung daher	127.459,68 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	134.987,71 €

Mit Schreiben vom 17. Juni 2004, beim Finanzamt eingebracht am 25. Juni 2004, erhob die Bw durch ihren Vertreter Berufung gegen den o.a. Schenkungssteuerbescheid, wogegen der Grunderwerbsteuerbescheid unangefochten blieb und daher in Rechtskraft erwachsen ist.

In Punkt IV. "Übergabe und Übernahme" des Übergabsvertrages vom 19. Dezember 2003 sei irrtümlich der Tag der Vertragsunterfertigung als Stichtag für die Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz und Genuss der übernehmenden Partei hinsichtlich der zu übergebenden Liegenschaften festgelegt worden. Dieser Irrtum lasse sich nur aus der zeitlichen Nähe zum bereits fixierten Heiratstermin erklären. Der Übergabsvertrag sei von den Parteien am 19. Dezember 2003 unterzeichnet worden, während die Verehelichung unmittelbar nach den Weihnachtsfeiertagen am 3. Jänner 2004 erfolgt sei. Durch die Vorverlegung des Unterfertigungstermines des Übergabsvertrages sei irrtümlich als Stichtag für die Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaften der 19. Dezember 2003 zu Stande gekommen, sohin ein Zeitpunkt vor der Eheschließung. Entsprechend dem Parteiwillen hätte aber der Stichtag für die Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz der Liegenschaften durch die Bw der Tag der Eheschließung sein sollen. Die entsprechende Verbesserung des Vertragswerkes in Punkt IV. durch Austausch des Wortes "Vertragsunterfertigung" durch das Wort "Eheschließung" sei irrtümlich unterblieben. Dem Parteiwillen entspreche aber, dass die übergebenen Liegenschaften von der Bw erst mit Verehelichung in den physischen Besitz übernommen werden hätten sollen. Diesem Umstand

trage der Nachtrag zum Übergabsvertrag Rechnung. Das Finanzamt möge daher die Schenkungssteuer unter Zugrundelegung der Steuerklasse I neu berechnen.

Der Berufung wurde ein Nachtrag vom 18. Juni 2004 zum Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 angeheftet, abgeschlossen zwischen Herrn DI HP und dessen Gattin EP, welcher unter Hinweis auf Punkt X. des Übergabsvertrages vom 19. Dezember 2003 wie folgt lautet:

I. Vorbemerkung:

(...)

Irrtümlich wurde im Punkt IV. "Übergabe und Übernahme" des Übergabsvertrages vom 19. Dezember 2003 als Stichtag für die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaften in den physischen Besitz und Genuss der übernehmenden Partei der Tag der Vertragsunterfertigung angeführt.

Die Vertragsteile, beide vertreten durch Dr. KM, Rechtsanwalt, (...) erklären nunmehr parteieneinvernehmlich, dass der Übergabestichtag auf den Tag der Eheschließung festgelegt und dementsprechend Punkt IV. des Übergabsvertrages vom 19. Dezember 2003 modifiziert wird, sodass er nunmehr zu lauten hat:

IV. Übergabe und Übernahme

Die Übergabe und Übernahme in den physischen Besitz und Genuss der übernehmenden Partei erfolgt mit Eheschließung. Es gilt dieser Tag als Stichtag für die Verrechnung von Steuern, Abgaben sowie als Übergangstag von Gefahr, Last und Zufall.

Dieser Nachtrag zum Übergabsvertrag wurde von Dr. KM am 18. Juni 2004, im Einklang mit Punkt X. des Übergabsvertrages aber nicht von den Vertragsparteien unterfertigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2004 änderte das Finanzamt die Schenkungssteuerfestsetzung dahin gehend ab, dass an Stelle eines Betrages von 50.513,98 € ein Betrag von 9.966,78 € zur Vorschreibung gelangte.

Die Berechnung der Schenkungssteuer erfolgte wie nachfolgend dargestellt:

gemäß § 8 Abs. 1 (Steuerklasse V) 20 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 42.438,00 €	8.487,60 €
zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 3,5 % vom gemäß § 28 ErbStG abgerundeten steuerlich maßgeblichen Wert der Grundstücke in Höhe von 42.548,00 €	1.489,18 €
Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 23,5 % von 40.143,00 € (abgerundet gemäß § 28 ErbStG), höchstens jedoch	-110,00 €
Schenkungssteuer (gerundet gemäß § 204 BAO)	9.866,78 €

Die Bemessungsgrundlage wurde wie folgt ermittelt:

Wert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens	87.316,41 €
Wert der übrigen Grundstücke	5.232,45 €
abzüglich grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung	-50.000,00 €
steuerlich maßgeblicher Wert der Grundstücke	42.548,86 €

Berechnung der Begünstigung für Land- und Forstwirtschaft:

Von der grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung entfallen auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen nach Aliquotierung im Verhältnis der Einheitswerte	-47.173,14 €
maßgeblicher Wert für die Begünstigung daher	40.143,27 €
Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG	-110,00 €
steuerpflichtiger Erwerb	42.438,86 €

Begründend führte das Finanzamt aus, dass bei Schenkungen unter Lebenden die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entstehe. Laut Punkt IV. des Übergabsvertrages sei die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaften mit Vertragsunterfertigung am 19. Dezember 2003 erfolgt. Die Steuerschuld sei somit am 19. Dezember 2003 entstanden. Laut Berufung sei im Nachtrag vom 18. Juni 2004 der Übergabestichtag auf den Tag der Eheschließung festgelegt worden. Bei den Verkehrsteuern gelte jedoch der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden könne, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarung. Bei Berechnung der Schenkungssteuer sei daher von der Steuerklasse V auszugehen. Die Bemessungsgrundlage sei aber geändert worden, da die Liegenschaften nur zur Hälfte übertragen worden seien.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2004 stellte die Bw durch ihren Vertreter den Antrag, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Die Abgabenbehörde übersehe in ihrer Begründung, dass es sich, wie bereits in der Berufung angeführt, gegenständlich um kein nachträgliches Ereignis handle, sondern der übereinstimmende Parteiwille von Anfang an darauf gerichtet gewesen sei, die Übergabe und Übernahme der Liegenschaften mit bzw. nach Eheschließung vorzunehmen. Dass in Punkt IV. der Tag der Vertragsunterfertigung als Stichtag für die Übergabe und Übernahme festgelegt worden sei, lasse sich nur durch die zeitliche Nähe zum fixierten Heiratstermin erklären.

Ursprünglich sei ein Unterfertigungstermin des Übergabsvertrages nach den Weihnachtsfeiertagen im Jänner 2004 geplant gewesen; der Heiratstermin sei für 3. Jänner 2004 angesetzt gewesen, und die Vertragsunterfertigung hätte nach diesem Termin erfolgen sollen. Der von Anfang an bestehende Parteiwille hätte dahin gehend gelaute, dass die Übernahme der Liegenschaften nach der Verehelichung erfolgen sollte. Dementsprechend sei im Vertragstext als Stichtag für die Übergabe und Übernahme der Tag der Vertragsunterfertigung gewählt worden, da die Unterfertigung nach der Verehelichung geplant gewesen sei. Durch die Vorverlegung des Unterfertigungstermines sei eine Unterfertigung vor Verehelichung zu Stande gekommen. In Punkt IV. sei ein entsprechender Austausch des Wortes "Vertragsunterfertigung" durch das Wort "Eheschließung" irrtümlich unterblieben. Nochmals sei betont, dass der Parteiwille von Anfang an darauf ausgerichtet gewesen sei, die Liegenschaften erst nach Verehelichung an die Bw zu übergeben, sodass der Übergabestichtag nicht durch ein "nachträgliches Ereignis" festgelegt worden sei, sondern dies vielmehr dem ursprünglichen Parteiwillen entsprochen habe und diesem Rechnung getragen worden sei. Dem entsprechend sei der Nachtrag zum Übergabsvertrag kein "nachträgliches" Ereignis, sondern eine lediglich deklarative Beurkundung des ursprünglich bestandenen Parteiwillens. Als Beweise führte der einschreitende Rechtsanwalt den Nachtrag zum Übergabsvertrag sowie seine Zeugeneinvernahme an.

Für den Fall der positiven Berufungserledigung ergebe sich eine Herabsetzung der Abgabenschuld von ursprünglich 9.866,78 € auf 1.897,67 € (das sind 3,5 % von 33.048,86 € - somit 1.156,71 € - zuzüglich 2 % von 42.548,00 € - das sind 850,00 € - abzüglich eines Betrages von 110,00 €).

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat am 8. September 2005 zur Entscheidung vorgelegt.

Im Rahmen einer schriftlichen Zeugeneinvernahme wurde Rechtsanwalt Dr. KM ersucht, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- 1) Sollten dem Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 bzw. dem Übergabsvertragsnachtrag vom 18. Juni 2004 Besprechungen vorausgegangen und darüber schriftliche Protokolle aufgenommen worden sein, mögen diese zur Einsichtnahme vorgelegt werden.*
- 2) Stellen Sie die zeitliche Abfolge der Handlungen und Besprechungen, die zu den Vertragsabschlüssen geführt haben (wann erfolgten Besprechungen, welchen Inhalt hatten diese, wann wurde der Vertragstext aufgesetzt, udgl.), möglichst genau dar.*
- 3) Welche Gründe waren für die Vorverlegung des Vertragsabschlusses ausschlaggebend?*
- 4) Ist Ihnen bekannt, aus welchen Gründen den Vertragsparteien wesentlich erschien, die Liegenschaftsübergabe nicht vor Verehelichung zu vollziehen?*

5) Wurde der Übergabsvertrag den Vertragsparteien vor Unterfertigung zur Durchsicht vorgelegt? Falls ja - wie war es möglich, dass der Irrtum weder den beiden Vertragsparteien noch Ihnen auffiel?

6) Wann, durch welchen Umstand und durch wen wurde der vorgebrachte Irrtum bezüglich des Übergabsstichtages aufgedeckt?

7) Ergaben sich durch die Verlegung des Übergabsstichtages von einem Termin vor Verehelichung auf einen solchen nach Verehelichung andere als steuerliche Auswirkungen? Wenn ja, welche?

8) Wann erfolgte die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Frau EP? Wurden dem Grundbuchsgericht der Übergabsvertrag oder der Übergabsvertragsnachtrag oder allenfalls beide vorgelegt?

9) Sofern Ihnen weitere wesentliche Umstände, die für die eingewendete irrtümliche Festlegung des ursprünglichen Übergabsstichtages sprechen, bekannt sind, mögen diese dargelegt und glaubhaft gemacht werden.

Mit Telefax vom 27. Juni 2006 teilte Rechtsanwalt Dr. KM dazu mit, dass er die im Vorlageantrag vom 29. Juli 2004 enthaltenen Angaben zu seiner Zeugenaussage erhebe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaften und davon abhängig die Zugrundelegung der Steuerklasse I (für Ehegatten) oder V (für Lebensgefährten) nach § 7 Abs. 1 ErbStG sowie die Anwendung eines Prozentsatzes von 2% (für Grundstückszuwendungen an Ehegatten) oder von 3,5 % (für Grundstückszuwendungen an andere Personen) nach § 8 Abs. 4 ErbStG, je nachdem, ob die Übergabe und Übernahme vor oder nach Verehelichung erfolgt ist.

Unstrittig ist, dass für die Einordnung in die jeweilige Steuerklasse und damit für die Höhe des Steuersatzes die persönlichen Verhältnisse des Erwerbers zum Geschenkgeber zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend sind.

Außer Streit steht ferner, dass Ehegatten der Steuerklasse I, Lebensgefährten aber trotz des eheähnlichen Verhältnisses der Steuerklasse V zuzuordnen sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Bei Liegenschaftsschenkungen ist die Zuwendung ausgeführt, wenn diese in den Besitz des Erwerbers übergeht. Diese Übertragung ist zwar in der Regel nach den Kriterien des § 309 im Zusammenhang mit § 312 ABGB zu beurteilen, doch kommt dann, wenn der Schenkungsgegenstand bereits im Gewahrsam des Geschenknehmers steht, als Übergabsform auch die traditio brevi manu (§ 428, 2. Halbsatz ABGB) in Betracht.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 10. Mai 1977, 2017/76, kann demgemäß die Besitzübertragung einer von Ehegatten gemeinsam bewohnten Liegenschaft an einen Ehteil

durch Erklärung erfolgen. Dies gilt sinngemäß auch bei Lebensgefährten, da auch durch das Eingehen einer Lebensgemeinschaft und die gemeinsame Benützung eines Hauses durch beide Lebensgefährten Mitbesitz am Haus erworben wird (Schwimann, Praxiskommentar zum ABGB, § 312 Rz 10).

Eine Einsichtnahme in das Zentrale Melderegister ergab, dass die Bw bereits seit 14. August 2002 mit ihrem nunmehrigen Ehegatten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz hatte und beide die der Bw nunmehr zur Hälfte übergebene Liegenschaft gemeinsam bewohnten.

Die Bw war daher im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bereits im (Mit)Besitz der übergebenen Liegenschaft, sodass eine Übergabe kurzer Hand möglich war. Diesfalls besteht die Übergabe bloß in der Erklärung, gleichzeitig mit dem Verpflichtungsgeschäft auch Eigentum übertragen zu wollen (OGH 30. September 1997, 5 Ob 390/97g).

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG sind Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt.

Durch diese Bestimmung soll klargestellt werden, dass auch bei gemischten Rechtsgeschäften der entgeltliche Teil der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Eine so genannte gemischte Schenkung ist dann anzunehmen, wenn nach dem Parteiwillen ein Teil der Leistung unentgeltlich hingegeben und ein Teil als geschenkt angesehen werden soll. Eine solche teilweise Schenkungsabsicht kann bei Vorliegen eines krassen Missverhältnisses der beiderseitigen Leistungen insbesondere dann erschlossen werden, wenn zwischen den Vertragsparteien eine enge persönliche Beziehung besteht.

Bei der Feststellung, ob ein solches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, sind nicht die steuerlich maßgeblichen Werte heranzuziehen, sondern die Verkehrswerte bzw. gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung zu vergleichen.

Auch ein Übergabsvertrag kann eine gemischte Schenkung darstellen, wenn der Wert der dem Übernehmer obliegenden Gegenleistung wesentlich geringer ist als der Sachwert der überlassenen Liegenschaft und die Vertragschließenden in diesem Umfang eine Schenkung beabsichtigten.

Im vorliegenden Fall kann die teilweise Schenkungsabsicht auf Grund der Lebensgemeinschaft zwischen den Vertragsparteien angenommen werden und wurden weder gegen die Annahme einer gemischten Schenkung noch gegen den ergangenen Grunderwerbsteuerbescheid Einwendungen erhoben.

Strittig und daher zu prüfen bleibt, ob die Vertragsparteien die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaften mit Vertragsunterfertigung am 19. Dezember 2003 oder, wie im Übergabsvertragsnachtrag abgeändert, erst mit Eheschließung am 3. Jänner 2004 beabsichtigt haben.

Die allgemeinen Auslegungsregeln des § 914 f ABGB können auf den vorliegenden Fall insofern keine unmittelbare Anwendung finden, als der Vertragstext weder undeutlich noch doppeldeutig ist, sondern eindeutig und unmissverständlich den 19. Dezember 2003 als den Tag der Vertragsunterfertigung festlegt und dieser Text eine andere Deutung nicht zulässt. Die Bw macht aber Irrtum geltend und stellt sich mit ihren Behauptungen in Widerspruch zum Inhalt des Übergabsvertrages.

Ob der Wille der Beteiligten daher tatsächlich auf eine Übergabe der Liegenschaften wie im Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 oder aber wie im Übergabsvertragsnachtrag vom 18. Juni 2004 beurkundet gerichtet war, ist eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage, wobei die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Es genügt dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die andere zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 24.3.1994, 92/16/0142).

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch eine nachträgliche Parteienvereinbarung, mag dieser von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 1 Rz 58).

Die Bw moniert im Vorlageantrag, dass es sich gegenständlich um kein nachträgliches Ereignis handle, sondern der übereinstimmende Parteiwille von Anfang an auf eine Übergabe mit bzw. nach Eheschließung gerichtet gewesen sei. Der gemeinsame Irrtum der Vertragsparteien habe zur Abänderung des Punkt IV. des ursprünglichen Übergabsvertrages und zum Abschluss des Übergabsvertragsnachtrages geführt.

Nach § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung einer Abgabe insoweit und so lange ohne Bedeutung, als das Rechtsgeschäft nicht mit Erfolg angefochten wurde.

Die Vertragsparteien können auf Grund der im Zivilrecht verankerten Gestaltungsautonomie jederzeit von einem geschlossenen Vertrag wieder abgehen und diesen unter gewissen Voraussetzungen – insbesondere auch bei Vorliegen eines gemeinsamen Irrtums - anfechten, sodass der geschlossene Vertrag zur Gänze beseitigt wird, oder diesen anpassen.

Wurde auf Grund des Vertrages eine Sache übereignet, so fällt durch die Anfechtung der Titel mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Übereignung weg (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht, 12. Aufl., Band I, 141 ff).

Der vorliegende Übergabsvertragsnachtrag sollte dem Vertragstext nach keine Aufhebung des ursprünglichen Übergabsvertrages, sondern nur die oben beschriebene Korrektur des Vertragspunktes IV. "Übergabe und Übernahme" bewirken.

Ob darin eine Vertragsrichtigstellung oder eine nach der Festsetzung der Steuer erfolgte nachträgliche Anpassung zwecks Steuerminimierung zu sehen ist, ist nach der Beweislage in freier Beweiswürdigung zu beurteilen.

Auffällig ist, dass der Schenkungssteuerbescheid vom 1. Juni 2004 datiert und der Übergabsvertragsnachtrag am 18. Juni 2004 und damit nur einen Tag nach dem Berufungsschriftsatz verfasst wurde. Bereits diese zeitliche Abfolge lässt vermuten, dass andere Gründe als die Kenntnis der steuerlichen Auswirkungen – welche bei Abschluss des Übergabsvertrages wohl übersehen worden sind- für die Errichtung des Übergabsvertragsnachtrages nicht vorgelegen sind.

Erstmals in der Berufung - und somit erst ein halbes Jahr nach Vertragsabschluss - brachte die Bw einen von der schriftlichen Vereinbarung abweichenden Übergabstermin vor. Wann – datumsmäßig bestimmt – die Vertragsunterzeichnung ursprünglich hätte erfolgen sollen, welche Gründe für die angebliche Vorverlegung der Vertragsunterzeichnung ausschlaggebend waren, weshalb der vorgebrachte Irrtum weder den Vertragsparteien noch dem schriftenverfassenden Rechtsanwalt bei Durchsicht des Vertragstextes auffiel bzw. wann, von wem und wodurch der Irrtum bemerkt wurde, konnte der schriftlich als Zeuge befragte Rechtsanwalt nicht angeben.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde indizieren auch diese unkonkreten und vagen Behauptungen, die weder nachvollziehbar sind noch glaubhaft gemacht werden konnten, dass der geänderte Übergabsstichtag in Wahrheit nicht gewollt war, sondern dieses Vorbringen einzig und alleine dazu dienen sollte, eine Besteuerung der Liegenschaftsübertragungen nach der Steuerklasse I zu bewirken. Wahrscheinlicher scheint, dass es für die vertragschließenden Parteien – in Unkenntnis der schenkungssteuerlichen Auswirkungen und im Hinblick auf den bereits in rund zwei Wochen fixierten Hochzeitstermin – keinen Ausschlussgrund dafür gab, die Liegenschaftsübertragungen wenige Tage vor der Verehelichung vorzunehmen und dieser Übergabstermin von ihnen bewusst und gewollt und frei von Irrtum gewählt worden war. Außersteuerliche Gründe, weshalb der übereinstimmende Parteiwille auf eine Übertragung nur rund zwei Wochen später als ursprünglich vertraglich festgelegt gelautet haben und aus welchen Gründen die vorherige Eheschließung Voraussetzung gewesen sein soll, nennt weder

die Berufung, noch sind solche für den unabhängigen Finanzsenat erkennbar, noch vermochte Rechtsanwalt Dr. KM solche im Rahmen der schriftlichen Zeugenbefragung zu nennen.

Schwer verständlich erscheint weiters, dass, wäre eine Vertragsunterfertigung tatsächlich erst für den Zeitpunkt der Eheschließung bzw. danach geplant gewesen, der Vertragstext wohl nicht dahin gehend formuliert worden wäre, dass der Übergeber die Liegenschaften ins Hälfteeigentum "seiner Braut" (Punkt II) überträgt und in Punkt III. nicht in der Zukunftsform vereinbart worden wäre, dass "der Übergabspreis (...) per Stichtag 31.12.2003 bezahlt wird."

Nicht zuletzt wäre es an der Bw gelegen gewesen, den nur sechs Seiten umfassenden und in zehn Vertragspunkte übersichtlich gegliederten Übergabsvertrag vor Unterfertigung zu lesen und auf die Abänderung allfälliger, nicht dem Willen beider Vertragsparteien entsprechender Textpassagen zu drängen. Dies wäre umso mehr geboten gewesen, als es sich dabei um die Übertragung nicht unbeträchtlicher Vermögenswerte handelte und die Einverleibung ins Grundbuch dingliche und damit weit reichende Wirkung entfaltet.

Wie aus Grundbuchsauszügen die übergebenen Liegenschaftshälften betreffend ersichtlich ist, wurden die Einverleibungen des Eigentumsrechtes für die Bw ebenfalls auf dem Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 fußend vorgenommen und die gegenüber der Abgabenbehörde erhobenen Einwendungen gegenüber dem Grundbuchsgericht offenbar nicht vorgebracht.

Der Vollständigkeit halber sei bemerkt, dass dem Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2004 vom 10. Februar 2006, der eine Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 4 BewG zum Inhalt hat, ebenfalls der den Übergabstermin mit 19. Dezember 2003 festlegende Übergabsvertrag zu Grunde liegen muss, da allen Fortschreibungen die Verhältnisse bei Beginn des Kalenderjahres zu Grunde zu legen sind, das auf die Änderung folgt (Fortschreibungszeitpunkt nach § 21 Abs. 4 BewG). Dieser Bescheid ist, soweit ersichtlich, unangefochten geblieben und in Rechtskraft erwachsen.

Wäre gegenüber der den Zurechnungsfortschreibungsbescheid erlassenden Behörde ebenfalls der 3. Jänner 2004 – oder später – als Übergabszeitpunkt behauptet worden, hätte die Zurechnungsfortschreibung erst per 1. Jänner 2005 erfolgen müssen. Eine Richtigstellung des Übergabstermins erfolgte demnach auch gegenüber der den Fortschreibungsbescheid erlassenden Behörde nicht.

Wenngleich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt (VwGH 30.4.2003, 97/13/0130), ist im vorliegenden Fall in Anbetracht des dargestellten Sachverhaltes in freier Beweiswürdigung als erwiesen anzunehmen, dass als Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragungen von den Parteien einvernehmlich und frei von

Irrtum, wie ursprünglich beurkundet, der 19. Dezember 2003 festgelegt worden ist und der Übergabsvertragsnachtrag vom 18. Juni 2004 in Reaktion auf den Schenkungssteuerbescheid vom 1. Juni 2004 ausschließlich zum Zwecke der Steueroptimierung verfasst worden ist.

Da das Finanzamt im angefochtenen Bescheid versehentlich jedoch von einer Übertragung der gesamten Liegenschaften ausgegangen ist, diese aber laut Übergabsvertrag nur zur Hälfte übertragen worden sind, war der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern und der Berufung teilweise stattzugeben.

Gegen die Höhe der Bemessungsgrundlage wurden keine Einwendungen erhoben, sodass diese unverändert, wie bereits in der Berufungsvorentscheidung und in dieser Entscheidung auf Seite 5 dargestellt, übernommen werden konnte.

Linz, am 4. Juli 2006