



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Ludwig Vogl, gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Antrag auf anteilige Erstattung der mit Bescheid vom 21. März 2001 vorgeschriebenen Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw hat am 13./18.12.2000 einen Schenkungsvertrag mit ihrem Ehegatten abgeschlossen. Gegenstand des Vertrages waren u. a. die Grundstücke, hinsichtlich derer die Vertragsparteien mit Vereinbarung vom 7.3.2002 den Schenkungsvertrag aufhoben, sodass der Vertrag in diesem Punkt nicht durchgeführt wurde und ein Eigentumsübergang nicht

stattfand. Mit Antrag vom 11.3.2002 begehrte die Bw die Erstattung der auf die betreffenden Grundstücke entfallenden Schenkungssteuer gemäß § 33 lit. a ErbStG, welcher mit Bescheid vom laut Genehmigungsvermerk 24.6.2002 mit der Begründung abgewiesen worden war, dass die Erstattung der Schenkungssteuer den Widerruf der Schenkung voraussetze, im gegenständlichen Fall jedoch weder die laut Schenkungsvertragspunkt VIII. vereinbarten noch die in §§ 947 ff ABGB geregelten Widerrufsgründe vorlägen.

In der fristgerecht eingebrachten Berufung bringt die Bw vor, dass der berufungsgegenständliche Fall einer Vertragsaufhebung im Gesetz zwar nicht ausdrücklich genannt sei, das Ergebnis jedoch gleich bzw ähnlich wäre. Während nämlich im Fall des im § 33 lit. a ErbStG geregelten Widerrufs ein Eigentumsübergang auf den Beschenkten bereits stattgefunden habe und das Geschenk wieder herauszugeben sei, wäre im berufungsgegenständlichen Fall noch nicht das Eigentum übergegangen, sodass die Schenkungssteuer von einem Vorgang erhoben worden sei, der tatsächlich nicht ausgeführt worden wäre. Wenn daher sogar im Falle eines Widerrufs eines bereits durchgeführten Schenkungsvertrages die zeitlich unbegrenzte Erstattung der Schenkungssteuer möglich ist, dann habe dies unter Anwendung des Größenschlusses erst recht für den Fall einer noch nicht zur Ausführung gelangten Schenkung, wo noch keine Vermögensverschiebung stattgefunden habe, zu gelten.

Eine andere Interpretation des § 33 lit. a leg. cit. wäre nicht verfassungskonform, da diesfalls der entgeltliche Erwerb von Grundstücken, hinsichtlich dessen § 17 GrEStG im Falle der Rückgängigmachung des Erwerbsvorganges durch Vereinbarung die Nichtfestsetzung bzw. Erstattung der Grunderwerbsteuer vorsieht, gegenüber dem unentgeltlichen Grundverkehr privilegiert wäre.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 21.2. 2003 abgewiesen und begründend ausgeführt, dass eine nachträglich getroffene Vereinbarung über die Rückgabe des Geschenkgegenstandes nicht unter die in § 33 lit. a ErbStG erschöpfend aufgezählten Erstattungstatbestände zu subsumieren sei, wenn die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG – wie im Gegenstandsfall durch Erfüllung der Ausführungshandlung der Zuwendung durch Begehung und Besitzeinweisung der Grundstücke - bereits entstanden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 lit. a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste.

Die Aufzählung der Erstattungstatbestände im § 33 ErbStG ist erschöpfend. Voraussetzung für die Erstattung der Steuer nach lit. a ist somit zunächst, dass die Schenkung widerrufen wurde. Die Bestimmung ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der §§ 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelt (vgl. Fellner, Gebühren – und Verkehrssteuern, Band III B, Erbschafts- und Schenkungssteuer, 10. Aufl., Rz 9 zu § 33 ErbStG und dort angeführter höchstgerichtlicher Rechtsprechung).

Da aus der Aktenlage weder das Vorliegen eines Widerrufsgrundes nach den Vorschriften des ABGB noch jener in Schenkungsvertragspunkt VIII. geregelter der Ehescheidung gegeben ist, scheidet eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG mangels Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen aus. Eine erst wie im Gegenstandsfall nachträglich getroffene Vereinbarung über die Rückgabe des Geschenkgegenstandes erfüllt den Tatbestand nach § 33 lit. a ErbStG nicht (vgl. VwGH 26.2.1981, 15/0439/80, 15/1307/80, 15.10.1987, 86/16/0057).

Auch die Bw bringt vor, dass zwar im Gesetz nicht ausdrücklich der Fall einer Vertragsaufhebung genannt sei, doch, zumal im Gegenstandsfall die Schenkung noch nicht einmal zur Ausführung gelangt sei, § 33 lit. a leg.cit. analog anzuwenden sei.

§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG regelt, dass bei Schenkungen unter Lebenden die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht. Keinesfalls kommt es aber auf den Zeitpunkt der Erstellung einer grundbuchs- und firmenbuchs-fähigen Urkunde an (vgl. VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066-0071). Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt (vgl. Fellner, Rz 23 zu § 12 ErbStG und dort angeführter höchstgerichtlicher Judikatur). Die Zuwendung von Liegenschaften oder Liegenschaftsanteilen ist grundsätzlich erst ausgeführt, wenn die Liegenschaft in den Besitz des Erwerbers übergeht (vgl. VwGH 16.9.1982, 81/15/0029, 4.11.1994, 94/16/0078). Bei Liegenschaften genügt zur wirklichen Übergabe die außerbücherliche Übergabe, auch bei Trennstücken des Grundbuchskörpers oder bei ideellen Anteilen (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236, 0237). Für die Erlangung des Besitzes an unbeweglichen Sachen sind die allgemeinen Bestimmungen des § 309 ABGB im Zusammenhalt mit § 312 ABGB maßgebend. Danach wird der Besitz an unbeweglichen Sachen durch Betretung, Verrainung, Einzäunung oder Bearbeitung erworben.

Aus § 312 ABGB lässt sich entnehmen, dass der Besitz an unbeweglichen Sachen nur dann erlangt wird, wenn der Wille desjenigen, der eine solche Sache in Besitz nehmen will, durch konkrete und unmittelbare Handlungen an der Sache selbst sichtbar zum Ausdruck kommt (vgl. Fellner, Rz 28 zu § 12 ErbStG). Dieser Wille wurde im Gegenstandsfall durch Begehung der Liegenschaft und Einweisung der Bw in den Besitz der Grundstücke dokumentiert und hat laut Vertragspunkt III. des Schenkungsvertrages am 1. bzw. 11.11.2000 stattgefunden. Entgegen der Ansicht der Bw gilt eine Liegenschaftsschenkung also nicht erst mit dem Eigentumsübergang sondern mit dem Besitzübergang als ausgeführt und ist daher für den berufsgegenständlichen Fall die Ausführung der Schenkung und damit die Entstehung der Schenkungssteuerschuld zu bejahen.

Wenn nun die Bw anführt, dass im Gegenstandsfall ein Eigentumsübergang noch nicht stattgefunden habe und auch nicht stattfinden werde, Schenkungssteuer daher von einem Vorgang erhoben worden sei, der tatsächlich noch nicht einmal ausgeführt worden wäre, ist auf Fellner, Rz 3 zu § 33 ErbStG und dort angeführter höchstgerichtlicher Rechtsprechung hinzuweisen, worin ausgeführt wird:

"Der infolge eines Erstattungstatbestandes zu erlassende Bescheid tritt nicht an die Stelle des ursprünglichen Abgabenbescheides; die Rechtskraft des Abgabenbescheides wird also nicht zur Gänze durchbrochen (ähnlich VwGH 1.6.1964, 81/64, zu § 20 Abs. 4 GrEStG 1955 aF). Daraus folgt, dass im Erstattungsverfahren die Frage der Rechtmäßigkeit der (ursprünglichen) Steuerfestsetzung nicht mehr aufgerollt werden kann (vgl. VwGH 7.2.1966, 507, 508/65, zu § 33 ErbStG).

In diesem Sinne wurde im Erkenntnis des VwGH 31.3.1976, 2328/75 ausgesprochen, der Beschwerdeeinwand, die Steuerpflicht sei mangels Ausführung der Zuwendung im Sinne des § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG gar nicht entstanden, hätte bereits im Verfahren betreffend die Bemessung der Schenkungssteuer geltend gemacht werden können. Die Erstattung einer rechtskräftig festgesetzten Schenkungssteuer könne unter Bezugnahme auf § 33 ErbStG nicht auf Grund von solchen Überlegungen begehrt werden, die sich in Wahrheit gegen die Rechtmäßigkeit des ursprünglichen Bescheides betreffend die Festsetzung der Schenkungssteuer richten."

Die Argumentation der Bw geht daher nicht nur infolge der formellen Schranke der Rechtskraft des Schenkungssteuerbescheides ins Leere, sondern ist überdies auch materiellrechtlich infolge Ausführung der Schenkung und damit Entstehung der Steuerschuld, wie oben bereits ausgeführt wurde, nicht gedeckt.

Hinsichtlich der von der Bw vorgebrachten steuerrechtlichen Ungleichbehandlung von entgeltlichem und unentgeltlichem Grundverkehr bezüglich der im Erbschaftssteuergesetz und Grunderwerbsteuergesetz geregelten Erstattungstatbestände wird auf das Erkenntnis des VwGH 26.6.1997, 96/16/0236 verwiesen und wie folgt zitiert:

"Was die von der Beschwerde angestrebte analoge Anwendung des § 11 (richtig § 17) Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 anlangt, ist darauf zu verweisen, dass angesichts der Regelung des § 33 Abs. 1 ErbStG kein Raum für die Annahme einer echten Gesetzeslücke im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz betreffend die steueraufhebende Wirkung einer nachträglichen einvernehmlichen Aufhebung des Rechtsgeschäftes Schenkung besteht und dass daher eine analoge Anwendung der von der Beschwerde ins Treffen geführten Bestimmung des Grunderwerbsteuergesetzes von vornherein nicht in Frage kommt. "

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll. Der Gesetzgeber hat sowohl für den Bereich der Grunderwerbsteuer (§ 17 GrEStG) als auch für den Bereich der Erbschaftssteuer (§ 33 ErbStG) Ausnahmen von diesem Grundsatz unterschiedlich geregelt. Bei dieser Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Salzburg, 29. August 2003