



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Wolfgang Winiwarter, Rechtsanwalt, 3500 Krems, Utzstraße 9, vom 18. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. Juli 2010 betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 12. Oktober 2007 unterfertigten die (in der Zwischenzeit) geschiedene Gattin des Berufungswerbers als Geschenkgeberin und der Berufungswerber als Geschenknehmer den im Folgenden auszugsweise wiedergegebenen Schenkungsvertrag:

Die Geschenkgeberin schenkt und übergibt einen Hälftenanteil der in ihrem Eigentum stehenden Parzelle x an ihren damaligen Ehegatten. Ob dieser Parzelle ist das Haus y errichtet. Die Parteien kommen überein, dass das alleinige Nutzungsrecht an der westlich gelegenen Wohneinheit dem Geschenknehmer zukommt, während das alleinige Nutzungsrecht an der östlich gelegenen Wohneinheit der Geschenkgeberin verbleibt.

Die vom Finanzamt mit Bescheid vom 26. Februar 2008 für diesen Vorgang dem Berufungswerber gegenüber festgesetzte Schenkungssteuer in Höhe von € 1.213,85 wurde in der Folge entrichtet.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes w vom 22. Dezember 2009 wurde die Ehe zwischen dem Berufungswerber und der Geschenkgeberin gemäß § 55a Ehegesetz geschieden. Dazu hatten die Eheleute in der Tagsatzung vom 22. Dezember 2009 vor dem Bezirksgericht einen Vergleich geschlossen, welcher folgenden auszugweise wiedergegebenen Inhalt aufweist:

Punkt II. ("Vermögensauseinandersetzung") Die Parteien kommen überein, den Schenkungsvertrag vom 12. Oktober 2007 ex tunc aufzuheben. Die Geschenkgeberin ist unter anderem bucherliche Eigentümerin der Liegenschaft EZ a. Zur Abgeltung aller Ansprüche nach den §§ 81 ff Ehegesetz überträgt Die Geschenkgeberin diese Liegenschaft an den Berufungswerber.

Am 25. Februar 2010 stellte der Berufungswerber den Antrag den Schenkungssteuerbescheid vom 26. Februar 2008 aufzuheben und die Steuer rückzuerstatten. Mit Beschluss des BG 1 vom 22.10.2009 sei die Ehe des Berufungswerbers geschieden worden und haben die Parteien gemäß Punkt II des Scheidungsvergleiches den Schenkungsvertrag vom 12.10.2007 aufgehoben. Die Rechtsgrundlage für die Schenkungssteuer sei mit Wirkung ex tunc weggefallen.

Mit Bescheid vom 29. Juli 2010 wurde der Antrag auf Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides abgewiesen. Eine nachträgliche einvernehmliche Aufhebung des Schenkungsvertrages führe nicht zur Erstattung der Steuer.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde auf die Auflösung des Schenkungsvertrages vom 12. Oktober 2007 mit gerichtlichem Vergleich mit Wirkung ex tunc verwiesen. Eine Einverleibung des Eigentumsrechtes des Berufungswerbers sei nicht erfolgt, sondern sei der Vertrag in der Weise aufgelöst worden, dass er rechtlich niemals existiert habe, weshalb die Grundlage für den Schenkungssteuerbescheid weggefallen sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Oktober 2010 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Bestimmung des § 33 ErbStG sei gemäß §34 Abs. 1 Z 13 ErbStG idF des SchenkMG 2008 auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch oder die Rückabwicklung nach Ablauf des Tages entsteht, an dem das SchenkMG kundgemacht wurde, nicht mehr anzuwenden. Das BGBL. Nr. I 85/2008 sei am 26. Juni 2008 herausgegeben worden, weshalb eine Erstattung der Schenkungssteuer nicht mehr möglich sei.

In dem dagegen eingebrochenen Vorlageantrag verwies der Berufungswerber darauf, dass es sich beim gegenständlichen Rechtsvorgang nicht um eine Frage handelt, die nach BGBL. I 85/2008 abzuhandeln sei. Im zu beurteilenden Fall handle es sich vielmehr um die Auflösung dieses Vertrages ex tunc mit Scheidungsvergleich vom 22. Dezember 2009.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) in der im vorliegenden Fall maßgebenden Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a., unterlagen der Schenkungssteuer Schenkungen unter Lebenden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinn dieses Gesetzes jede Schenkung im Sinn des bürgerlichen Rechts.

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der nach der Aufhebung bestimmter Worte dieser Bestimmung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 2005, G 104/04 geltenden Fassung ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

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

Nach § 13 Abs. 1 ErbStG ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber.

Der Berufungswerber bringt vor, dass eine Übertragung der schenkungsgegenständlichen Anteile nicht erfolgt sei. Damit übersieht der Berufungswerber, dass die Vorschreibung der Schenkungssteuer mit dem unbekämpft gebliebenen erstinstanzlichen Bescheid vom 26. Februar 2008 in Rechtskraft erwachsen ist. Auf die allfällige Einverleibung eines Rechtes im Grundbuch kommt es für die Entstehung der Steuerschuld nicht an.

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist nicht die Vorschreibung von Schenkungssteuer, sondern vielmehr der Abspruch über den Antrag auf Aufhebung der Schenkungssteuer aus dem Grunde der Aufhebung des Schenkungsvertrages. Im Abgabenrecht, insbesondere aber im Verkehrsteuerrecht gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (vgl die Erkenntnisse des VwGH vom 25. Februar 1993, 92/16/0160, vom 30. April 2003, 2003/16/0008). Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (vgl zB das Erkenntnis vom 30. August 1995, 94/16/0295). Das ErbStG kennt - anders als § 17 GrEStG - keinen Tatbestand, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes zur Erstattung der Steuer führt (vgl das Erkenntnis vom 26. Juni 1997, ZI 96/16/0236, 0237).

Zur Klarstellung ist darauf zu verweisen, dass die Aufhebung eines Schenkungsvertrages - wie ausgeführt - an sich keinen Grund für eine Erstattung der Steuer darstellt. Spätere

Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann in Wegfall bringen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit dem erwähnten Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04, die Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" in § 33 lit. a ErbStG aufgehoben. Er vermisste zusammengefasst eine sachliche Rechtfertigung dafür, weshalb die Schenkungssteuer zwar in Fällen eines Widerrufs erstattet werden könne, nicht jedoch in anderen Fällen, in denen das Geschenk gegen den Willen des Beschenkten herausgegeben werden musste. Der Verfassungsgerichtshof hat in jenem Erkenntnis festgehalten, nach dem nach Aufhebung verbleibenden (nunmehr geltenden) Gesetzestext habe eine Erstattung der Steuer in allen Fällen - aber auch nur dann - stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das habe zum einen die Folge, dass nicht mehr bloß die Widerruffälle des ABGB zur Erstattung führen, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben müsse. Zum anderen bedeute die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führe, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst habe. Die im verfassungsgerichtlichen Verfahren geäußerte Befürchtung, dass auch die Herausgabe eines Geschenkes auf Grund einer Fahrnisexekution zu einer Erstattung führen müsste, sei somit nicht begründet. Ebenso wenig hätte es bei bereinigtem Gesetzestext zur Erstattung zu kommen, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht werde.

§ 33 lit. a ErbStG in der nunmehr geltenden Fassung ist auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 29.9.2011, 2008/16/0180) so auszulegen, dass aus den Worten "herausgegeben werden musste" **eine einvernehmliche Rückgängigmachung der Schenkung die Erstattung hindert** und die Herausgabepflicht ihre Ursache in der Schenkung selbst zu haben hat. Klarzustellen ist, dass der wirksame Widerruf einer Schenkung auch nach dem erwähnten aufhebenden Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes unverändert eine für die Erstattung der Schenkungssteuer erforderliche Herausgabepflicht begründet und dass in der nunmehr geltenden Rechtslage "lediglich" neben dem Widerruf auch andere Gründe zur Herausgabepflicht und damit zur Voraussetzung für eine Erstattung der Erbschaftssteuer führen können.

§ 55a EheG lautet:

"§ 55a. (1) Ist die eheliche Lebensgemeinschaft der Ehegatten seit mindestens einem halben Jahr aufgehoben, gestehen beide die unheilbare Zerrüttung des ehelichen Verhältnisses zu und besteht zwischen ihnen Einvernehmen über die Scheidung, so können sie die Scheidung gemeinsam begehren.

(2) Die Ehe darf nur geschieden werden, wenn die Ehegatten eine schriftliche Vereinbarung über den hauptsächlichen Aufenthalt der Kinder oder die Obsorge, die Ausübung des Rechtes auf persönlichen Verkehr und die Unterhaltpflicht hinsichtlich ihrer gemeinsamen Kinder sowie ihre unterhaltsrechtlichen Beziehungen und die gesetzlichen vermögensrechtlichen Ansprüche im Verhältnis zueinander für den Fall der Scheidung dem Gericht unterbreiten oder vor Gericht schließen. Hinsichtlich des Rechtes auf persönlichen Verkehr mit gemeinsamen Kindern können die Ehegatten vereinbaren, dass sie sich die Regelung vorbehalten.

(3) Einer Vereinbarung nach Abs. 2 bedarf es nicht, soweit über diese Gegenstände bereits eine rechtskräftige gerichtliche Entscheidung vorliegt. Dass die für eine solche Vereinbarung allenfalls erforderliche gerichtliche Genehmigung noch nicht vorliegt, ist für den Ausspruch der Scheidung nicht zu beachten."

Im gegenständlichen Fall wurde im Punkt 2 des Scheidungsvergleiches vom 22. Dezember 2009 vereinbart, dass die Parteien übereinkommen, den Schenkungsvertrag vom 12. Oktober 2007 mit Wirkung ex tunc aufzuheben. Die Geschenkgeberin hat in dem erwähnten Scheidungsvergleich keinen Widerspruch der Schenkung ausgesprochen, dessen Wirksamkeit vom Geschenknehmer (Berufungswerber) anerkannt wurde, sondern wurde die Schenkung nach Ansicht des UFS freiwillig rückgängig gemacht. Durch die Vereinbarungen im Scheidungsvergleich wurde der ursprüngliche Schenkungsvertrag nicht unwirksam. Mangels Rechtsgrund für eine Herausgabepflicht (einseitig erklärter Widerruf) liegen die Voraussetzungen für die Erfüllung des Tatbestandes nach § 33 lit. a ErbStG nicht vor. Eine Erstattung der Schenkungssteuer kann allein deshalb nicht in Betracht kommen, weil die Herausgabe des geschenkten Liegenschaftsanteils durch eine freiwillige nachträgliche Vereinbarung, nämlich den Scheidungsvergleich vom 22.12.2009 erfolgt ist.

Darüber hinaus ist nach § 34 Abs. 1 Z 13 Satz 3 ErbStG idF des Art. 2 SchenkMG 2008, BGBI I 2008/85, die Bestimmung nach § 33 ErbStG auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an dem das Bundesgesetz, BGBI I 2008/85, im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde - also nach dem 26. Juni 2008 - ereignen, nicht mehr anzuwenden.

In den Gesetzesmaterialien ist dazu ausgeführt (RV, 549 BlgNR 23. GP):

"Da unter Erhebung gemäß § 49 Abs. 2 BAO alle der Durchsetzung von Abgabenansprüchen dienenden behördlichen Maßnahmen, die die Ermittlung, Festsetzung, Einhebung (einschließlich Rückzahlung und Nachsicht) zu verstehen sind, erfolgen auch keine Erstattungen für Sachverhalte, bei denen der Herausgabeanspruch mit Ablauf des Tages nach Kundmachung im Bundesgesetzblatt entsteht, mehr." (vgl. auch Fellner, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu §33).

Im gegenständlichen Fall wurde der Scheidungsvergleich am 22. Dezember 2009 geschlossen, weshalb nach der oben angeführten Übergangsregelung die Bestimmung nach § 33 ErbStG nicht mehr anwendbar ist (UFS 5. 6. 2009, RV/0050-I/09).

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Graz, am 29. Juli 2013