

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Adr, vertreten durch MMag. Dr. Verena Rastner, Rechtsanwältin, 9900 Lienz, Johannesplatz 9, vom 2. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 27. Juni 2006 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 289 Abs. 2 BAO aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Zurückgehend auf die Teilschenkung einer grundbürgerlich als Baufläche ausgewiesenen Liegenschaft durch seine Eltern VE und JE, wurden zwei Schenkungssteuerbescheide an den Berufungswerber gerichtet. Sie waren jeweils datiert mit 27. Juni 2006. Am 2.8.2006 langte beim Finanzamt Innsbruck per Post eine Berufung ein. Der Poststempel wies das Datum 1.8.2006 aus.

In der Berufung wurde ausgeführt, ausschließlicher Grund für den Abschluss des Schenkungsvertrages und die Übertragung der Eigentumswohnung Top 3 an den Berufungswerber sei eine – wie sich im Nachhinein herausstellte – unzutreffende Auskunft der Wohnbauförderungsstelle L gewesen, wonach eine Wohnbauförderung für die genannte Wohnung nur zugeteilt werden könne, wenn VE und JE nicht Eigentümer der Wohnung wären. Tatsächlich stimme das Gegenteil: Deshalb sei die Aufhebung des Schenkungsvertrages notwendig geworden. Die Geschenkgeber seien, um in den Genuss der Wohnbauförderung kommen zu können, gezwungen gewesen, die Schenkung zu widerrufen. Gemäß § 33 ErbStG sei die Steuer zu erstatten, wenn und soweit das Geschenk

---

herausgegeben werden musste. Beigelegt war eine Aufhebungsvereinbarung in Notariatsaktsform vom 28.7.2006.

In ihrer abweisenden Berufungsvorentscheidung führte die Abgabenbehörde I. Instanz begründend aus, der in der Berufung zitierte § 33 ErbStG beziehe sich auf die im ABGB genannten Gründe (Anm.: gemeint ist wohl "Widerrufsgründe"). Die Versagung einer Wohnbauförderung zähle nicht zu diesen Gründen. Darüber hinaus enthalte der Schenkungsvertrag keine Aufhebungsklausel betreffend Wohnbauförderung. Eine solche Klausel hätte die Schenkung zu einer bedingten gemacht.

In der Folge langte ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein.

Seitens des **Unabhängigen Finanzsenates** wurde die steuerliche Vertreterin in einem per E-Fax übermittelten Schreiben unter Hinweis auf die Normen § 26 Abs. 2 ZustellG, § 245 Abs. 1 BAO sowie § 108 Abs. 2 und 3 BAO um Stellungnahme hinsichtlich der offenbar verspäteten Berufung gebeten. Demnach wäre die Berufung von der Abgabenbehörde I. Instanz als verspätet zurückzuweisen, nicht aber in Form einer materiellrechtlichen Entscheidung als unbegründet abzuweisen gewesen.

In ihrer Antwort teilte die steuerliche Vertreterin mit, es könne nicht davon ausgegangen werden, dass das Bescheiddatum mit dem Versendungsdatum übereinstimme. Sie bestreite eine Postaufgabe am 27.6.2006. Seitens eines Finanzbeamten sei ihr übrigens mitgeteilt worden, dass die Frist zur Einbringung einer Berufung am 4.8.2006 ende. Außerdem habe sich der Berufungswerber von Mitte Mai 2006 bis Mitte November 2006 auf Weltreise befunden, sodass er zum Zeitpunkt der Zustellung der Bescheide nicht an der Abgabestelle anwesend gewesen sei. Erst einige Tage nach der Zustellung sei er via E-Mail von seinen Eltern über die Bescheide informiert worden.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Verfahrensrechtliches:**

Die Vermutung, wonach Zustellungen ohne Zustellnachweis am dritten Tag nach der Übergabe an die Post als bewirkt gelten (bei automatisierten Bescheiden via Bundesrechenamt stimmen Bescheiddatum und Versendungsdatum überein), ist widerlegbar. Gegenteilige Behauptungen des Empfängers genügen hiezu bereits, außer die Behörde könnte die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung beweisen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, TZ 2 ff zu § 26). Im Streitfall wurde behauptet, die Bescheide seien später als am dritten Tag ab Bescheiddatum bei der Abgabestelle eingelangt. Überdies sei der Bescheidempfänger ortsabwesend gewesen und habe erst einige Tage nach Zustellung von

dieser Kenntnis erlangt. Da die Behörde für den Zeitpunkt der Zustellung keinen Beweis erbringen kann und auch betreffend Ortsabwesenheit dem berufungswerberischen Vorbringen folgen muss, hat die Berufung vom 31.7.2006, die am 1.8.2006 zur Post gegeben wurde, als rechtzeitig zu gelten.

### **Materiellrechtliches:**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Das Versprechen, ein Geschenk zu geben, ist noch nicht steuerpflichtig, weil die Bereicherung noch nicht eingetreten ist. Mit dem in § 943 ABGB normierten Erfordernis der "wirklichen Übergabe" verlangt das Gesetz einen zum bloßen Schenkungsversprechen (das zu seiner Rechtsgültigkeit der Form des Notariatsaktes bedarf, aber als solches nicht der Schenkungssteuer unterliegt), hinzutretenden, sinnfälligen, nach außen hin erkennbaren Akt, aus dem der ernstliche Wille des Schenkens hervorgeht, den Gegenstand der Schenkung aus seiner Gewahrsame sofort und vorbehaltlos in den Besitz des Geschenknehmers zu übertragen. "Wirkliche Übergabe" bedeutet also nichts anderes als das Gegenteil einer bloßen Zusicherung oder eines bloßen Schenkungsversprechens. Bei einer Schenkung **mit** wirklicher Übergabe muss im Vertrag ein konkreter Übergabsakt festgehalten werden, etwa die Einräumung der Verwaltung der Liegenschaft; die Klausel, dass "die Übergabe und Übernahme bereits vor Unterfertigung erfolgt sind", genügt nicht.

Generell sind für die Erlangung des Besitzes an unbeweglichen Sachen die allgemeinen Bestimmungen des § 309 ABGB ( *"Wer eine Sache in seiner Macht oder Gewahrsame hat, heißt ihr Inhaber. Hat der Inhaber einer Sache den Willen, sie als die seinige zu behalten, so ist er ihr Besitzer."* ) im Zusammenhang mit § 312 ABGB ( *"Körperliche, bewegliche Sachen werden durch physische Ergreifung, Wegführung oder Verwahrung; unbewegliche aber durch Betretung, Verrainung, Einzäunung, Bezeichnung oder Bearbeitung in Besitz genommen...."* ) maßgebend (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Enns, 2005, Im Selbstverlag, TZ 5 zu § 3 und TZ 28 zu § 12). Bei Liegenschaften genügt zur wirklichen Übergabe die außerbücherliche Übergabe. Die Einverleibung des Eigentums des Beschenkten im Grundbuch ist aber spätestens als Ausführung der Schenkung anzusehen.

Der dem Streitfall zugrundeliegende, in Notariatsaktsform in Gegenwart der beiden Geschenkgeber VE und JE sowie des Berufungswerbers RE als Geschenknehmer verfasste Schenkungsvertrag stammt vom **12.5.2006**. In Punkt 4) des Vertrages wird umschrieben: *"Die unter Punkt 2) angeführte vertragsgegenständliche Eigentumswohnung wird von JE und VE dem Sohn RE am 31.12.2006 übergeben, von welchem Tage Besitz, Gefahr, Schaden,*

*Zufall, Last und Vorteil an RE übergehen, welcher von diesem Tag an alle die vertragsgegenständliche Wohnung betreffenden Realsteuern und Lasten zu tragen hat...."*

Nach vorstehend Gesagtem handelte es sich bei dem Vertragswerk also bloß um das Versprechen, ein Geschenk zu geben. Die tatsächliche Ausführung der Zuwendung, die Übergabe durch VE und JE, war für den **31.12.2006** beabsichtigt. Insofern war die Schenkungssteuerschuld weder im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (**12.5.2006**), noch im Zeitpunkt der angefochtenen Steuerbescheide (**27.6.2006**) bereits entstanden. Bei planmäßigem Verlauf des Rechtsgeschäftes wäre nach übereinstimmendem Parteiwillen der Berufungswerber ab **31.12.2006** in den Besitz der streitgegenständlichen Wohnung gesetzt worden und gelangt. De facto hätte er, wie nach der Sachlage anzunehmen ist, die Wohnung nach Rückkehr von seiner Weltreise bezogen, eingerichtet, bewohnt und wäre für alle Kosten aufgekommen. Da im Zeitpunkt der Erlassung der Steuerbescheide die Bereicherung noch nicht eingetreten war, bestand noch keine Steuerpflicht. Allein der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes berechtigte nicht zur Steuervorschreibung, knüpft die Schenkungssteuerpflicht doch an einen tatsächlichen Vorgang, nämlich die Ausführung der Zuwendung an (auch ein vorsichtshalber betreffend die streitgegenständliche Liegenschaft überprüfter Grundbuchsauszug enthält Namen und Daten des Berufungswerbers nicht. Als Eigentümer scheinen jeweils zu gleichen Teilen VE und JE, zurückgehend auf einen Kaufvertrag vom 20.1.2006, auf).

Im Hinblick auf den Wortlaut des § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG und den Zweck des ErbStG, endgültige Vermögensverschiebungen steuerlich zu erfassen, ist diese Bestimmung dahin verfassungskonform zu interpretieren, dass unter "Ausführung der Zuwendung" der Abschluss eines voll wirksamen Verpflichtungsgeschäftes und die Übergabe des Schenkungsobjektes an den Geschenknehmer zu verstehen ist (vgl. Liebeg in ÖStZ 2001, Heft 19, 1.10.2001).

Zusammengefasst bedeutet dies: Da streitgegenständlich die **Übergabe** als wesentliches Tatbestandsmerkmal fehlt und daher keine Steuerschuld entstanden ist, waren die angefochtenen Bescheide spruchgemäß ersatzlos aufzuheben. Nicht anzuknüpfen war hiebei an die Aufhebungsvereinbarung des Schenkungsversprechens vom 28.7.2006.

Verfehlt waren insofern die Argumentationslinien beider Verfahrensparteien: Die Abgabenbehörde I. Instanz, die, wie dargestellt, die angefochtenen Bescheide von Gesetzes wegen vor dem 31.12.2006 gar nicht hätte erlassen dürfen, berief sich auf § 33 ErbStG idF BGBl. Nr. 151/1980, die bereits am 28.4.2005 außer Kraft getreten war und daher selbst im Falle einer zutreffenden Subsumtion auf einen im Jahr 2006 verwirklichten Tatbestand nicht anzuwenden gewesen wäre. Ein Widerruf der Schenkung im Sinnne der §§ 947 ff ABGB wäre demgemäß, weil überholt, in keinem Fall zur Debatte gestanden.

---

Der Berufungswerber stützte sich durch seine steuerliche Vertreterin ebenfalls auf § 33 ErbStG, allerdings idF BGBI. I Nr. 26/2005, die am 29.4.2005 in Kraft trat und insoweit im streitgegenständlich relevanten Zeitraum in Geltung stand. Verfehlt ist die Tatbestandsauswahl aber zum einen deshalb, weil ein gar nicht übergebenes Geschenk naturgemäß auch nicht herausgegeben werden kann, zum anderen, weil eine laut Aufhebungsvereinbarung einvernehmlich rückgängig gemachte Schenkung – wäre sie denn gültig zustandegekommen – nicht zu einer Erstattung iS des § 33 ErbStG berechtigt. Das ErbStG kennt keinen Tatbestand analog § 17 GrEStG (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Kommentar, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Enns, 2005, Im Selbstverlag, TZ 9 ff zu § 33). Speziell bei Verkehrsteuern – und damit auch bei der Schenkungssteuer – gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch später eintretende Ereignisse, insbesondere durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht wieder beseitigt werden kann. § 33 ErbStG bezieht sich auf Fälle, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt.

Nur klarstellend und ohne Relevanz für die vorliegende Entscheidung wird angemerkt, dass die Aufhebungsvereinbarung vom 28.7.2006 in nicht unbedenklicher Weise eine Interessenkollision im Sinne des ABGB verkörpert und damit die Unwirksamkeit des Aufhebungsgeschäftes nicht von der Hand zu weisen ist/wäre, zumal einer der beiden Geschenkgeber, VE, als Vertreter für den Berufungswerber/Geschenknehmer auftritt und die im Schenkungsvertrag vom 12.5.2006, Punkt 10), enthaltene Bevollmächtigung sich insbesondere auf all das bezieht, *"was für die Übertragung der jeweils 54/482 Anteile des VE und der JE , untrennbar verbunden mit Wohnungseigentum an Top 3 .....an RE notwendig und nützlich erachtet wird."*

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 22. Jänner 2009