



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Dr. Karl Heinz Vanas, Notar, 5163 Mattsee, Marktplatz 8, vom 2. Dezember 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 2. November 2005 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, St.Nr. 036/0377, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2005 beantragte der Berufungswerber (kurz: Bw) die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO und begründete dies wie folgt:

Mit Schenkungsvertrag vom 19.10.2000, ERFNR. 315.495/2000, habe er von seinem Vater (im Antrag näher bezeichnete) Liegenschaftsanteile im Schenkungswege übernommen. Eine Vorschenkung vom 23.03.1998 (Erwerb von Geschäftsanteilen) wurde bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. In der Folge sei es zwischen dem 19.10.2000 und 14.04.2001 zur erheblichen Differenzen zwischen dem Bw und dem Geschenkgeber gekommen, wobei der Widerruf der Schenkung vom 23.03.1998 in Aussicht gestellt wurde. Um weiteren Streitigkeiten zu vermeiden, wobei auch gerichtliche Schritte in Aussicht gestellt worden seien, habe der Bw mit seinem Vater einen Widerruf der Schenkung vom 19.10.2000 in Form einer Stornierungsvereinbarung vereinbart. Mit Bescheid vom 31.01.2001 wurde vom Finanzamt Salzburg-Land Schenkungssteuer in Höhe von S 104.999,00 vorgeschrieben. Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung sei unter Hinweis auf § 33 ErbStG abgewiesen

worden. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 02.03.2005, G 104/04, die Wortfolge in § 33 lit. a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben, demnach kommen auch andere Gründe als die im bürgerlichen Gesetz genannten Widerrufsgründe in Frage. Der Bw habe der Aufhebung des Schenkungsvertrages nur zugestimmt, da er vom Widerruf einer größeren Schenkung bedroht gewesen sei. Demnach führe die Stornierungsvereinbarung zur Aufhebung der vorgeschriebenen Schenkungssteuer.

Mit angefochtenem Bescheid wies das Finanzamt den Antrag auf Wiederaufnahme des Schenkungssteuerverfahrens ab und begründete dies im Wesentlichen damit, dass das VfGH-Erkenntnis keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Innerhalb offener Frist wurde vom Bw Berufung erhoben und ergänzend vorgebracht, dass das Finanzamt in dem Verfahren zur St.Nr. 036/0377 immer wieder darauf hingewiesen habe, dass nur die Widerrufsgründe des ABGB zur Aufhebung der Schenkung führen könnten. Der VfGH habe nun in seiner Entscheidung erkannt, dass auch andere Gründe zulässig wären, demgemäß stelle sich diese Vorfrage als Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 lit. c BAO dar.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab und zwar mit folgender Begründung:

„ Der Umstand, dass der VfGH im Erkenntnis vom 2.3.2005, GZ G 104/04-6, die Formulierung des § 33 lit a) ErbStG 'eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb' als verfassungswidrig aufgehoben hat, stellt keinen als Vorfrage im Sinn des § 303 BAO zu wertender Umstand dar. Als Vorfrage ist nämlich nur eine Frage zu qualifizieren, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klärendes rechtliches Element, das für sich allein Gegenstand einer Entscheidung einer anderen Behörde ist. Es ist nicht ersichtlich inwieweit der VfGH über ein Tatbestandselement im gegenst. Fall entschieden hat.

Darüber hinaus ist die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO nur dann zu bewilligen, wenn auf Grund der in § 303 Abs. 1 lit a-c BAO genannten Wiederaufnahmsgründe ein im Spruch anders lautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre. Mit dem gegenständlichen Erkenntnis stellt der VfGH klar, dass die Erstattung der Schenkungssteuer dann zu erfolgen hat, 'wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste'. Dazu führte der VfGH in Tz 2.4. seines Erkenntnisses aus:

'Das hat zur Konsequenz, dass nicht mehr nur Widerrufsfälle des ABGB zur Erstattung führen, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte gegen seinen Willen das Geschenk herausgeben muss, zum anderen bedeutet die bereinigte Rechtslage im Sinne der oben angestellten – systematischen – Überlegungen, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie die Ursache in der Schenkung selbst hat. Ebenso wenig hätte es bei bereinigtem Gesetzestext zur Erstattung zu kommen, wenn eine Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird.'

Aus dieser Rechtsansicht ergibt sich, dass auch unter Berücksichtigung des neu formulierten § 33 ErbStG kein im Spruch anders lautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre, da die gegenst. Schenkung durch einvernehmliche Vereinbarung vom 10.4.2001 storniert wurde und die Herausgabepflicht keine Ursache im ursprünglichen Schenkungsvertrag hatte. "

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zunächst ist das Verfahren betreffend Schenkungssteuer näher darzustellen:

Mit Schenkungsvertrag vom 19. Oktober 2000, beim Finanzamt Salzburg-Land erfasst unter der ERFNR. 315.495/00, erwarb der Bw von seinem Vater verschiedene Liegenschaftsanteile.

Mit Bescheid vom 31. Jänner 2001 setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang eine Schenkungssteuer in Höhe von S 104.999,00 fest.

In der dagegen erhobenen Berufung vom 07. März 2001, beim Finanzamt eingelangt am 08. März 2001, bekämpfte der Bw die vom Finanzamt angenommene Bemessungsgrundlage. Im gleichen Schriftsatz beantragte der Bw den Abgabebetrag bis zur Entscheidung über die Berufung auszusetzen.

Am 11. April 2001 ergingen zwei Verwaltungsakte des Finanzamtes:

- 1.) In einem Vorhalt „*betreffend Berufung vom 8.3.2001 zur Gebührenvorschreibung vom 31.1.2001*“ ersuchte das Finanzamt um ergänzende Auskünfte.
- 2.) In einem Bescheid gemäß § 275 BAO zur Eingabe „*vom 8. März 2001 betreffend Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO zur Berufung vom 8.3.2001*“ wurde der Bw unter Setzung einer Frist aufgefordert, Mängel (hier: Berechnung des strittigen Abgabebetrages) zu beheben, widrigenfalls würde die Eingabe als zurückgenommen gelten.

Mit Schriftsatz vom 17. April 2001 betreffend „*Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem. § 212a BAO zur Berufung vom 8.3.2001*“ teilte der Bw folgendes mit:

„ In obiger Angelegenheit ziehe ich meinen Antrag vom 08.03.2001 unter Hinweis auf die Stornierungsvereinbarung zum Schenkungsvertrag vom 19.10.2000, dem Finanzamt Salzburg-Land zu Erf. Nr. 307134/01 angezeigt, zurück. “

Die erstinstanzliche Behörde wertete dieses Schreiben als 'Zurücknahme der Berufung'. Das Finanzamt erließ in der Folge aber keinen Bescheid gemäß § 256 BAO (Gegenstandsloserklärung), sondern erklärte mit Zurücknahmebescheid vom 19. September 2001, dass die Berufung vom 8. März 2001 'als zurückgenommen gilt'.

Das Berufungsverfahren betreffend Schenkungssteuer wurde daher nicht - wie im Berufungsverfahren vorgebracht - unter Hinweis auf § 33 ErbStG in der Fassung vor dem Erkenntnis des VfGH vom 02.03.2005 abgewiesen, sondern mit einem (inhaltlich rechtswidrigen) Zurücknahmebescheid gemäß § 275 BAO abgeschlossen. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

B) § 33 lit. a ErbStG lautete idF der BAO-Novelle 1980, BGBl. Nr. 151/1980, folgendermaßen:

„ § 33. Die Steuer ist zu erstatten,

a) wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste;“

Mit dem Erkenntnis des VfGH vom 2. März 2005, G 104/04, wurde die Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ in § 33 lit. a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde am 29. April 2005 unter BGBl. I Nr. 26/2005 kundgemacht. Mit diesem Tag ist die Aufhebung somit in Kraft getreten.

Bei den Verkehrsteuern gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann. Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern III, Rz 1 zu § 33 ErbStG, mwN).

Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer enthält § 33 ErbStG Bestimmungen, nach denen die Erstattung der (mit rechtskräftigem Abgabenbescheid vorgeschriebenen) Steuer erfolgt.

Auf die Erstattungen nach § 33 ErbStG sind – wie durch § 2 lit. a Z 2 BAO idF Bundesgesetzes BGBl. 151/1980, klargestellt ist – als von den Abgabenbehörden des Bundes zurückzufordernde, bundesrechtlich geregelte Erstattungen von Abgaben die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung uneingeschränkt anzuwenden.

Der infolge eines Erstattungstatbestandes zu erlassende Bescheid tritt nicht an die Stelle des ursprünglichen Abgabenbescheides. Daraus folgt, dass im Erstattungsverfahren die Frage der Rechtmäßigkeit der (ursprünglichen) Steuerfestsetzung nicht mehr aufgerollt werden kann (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern III, Rz 3 zu § 33 ErbStG, mwN).

Auf die Erstattung besteht ein Rechtsanspruch, wenn der Rückerstattungstatbestand erfüllt worden ist. § 33 ErbStG bildet einen Verfahrenstitel sui generis mit dem bescheidmäßig über die Erstattung abgesprochen wird.

Faktum ist, dass im konkreten Fall noch kein Bescheid gemäß § 33 ErbStG ergangen ist. Ob der Schriftsatz vom 14. Oktober 2005 oder eines der weiteren Berufungsschreiben als Erstattungsantrag gemäß § 33 ErbStG anzusehen ist, ist nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens.

C) Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Schenkungssteuer

§ 303 BAO lautet, soweit für das Berufungsverfahren von Bedeutung, wie folgt:

„ (1) Dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens ist stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht oder nicht mehr zulässig ist und

a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne grobes Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten, oder

c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten anders entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(2) Der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 ist binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

(3)

(4) "

1.) **Neuerungstatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit b) BAO:**

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände; also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (vgl. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 7, mwN).

Keine Wiederaufnahmsgründe (keine Tatsachen) sind hingegen etwa

- neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung von Sachverhaltselementen, gleichgültig, ob die späteren rechtlichen Erkenntnisse durch die Änderung der Verwaltungspraxis oder Rechtsprechung oder nach vorhergehender Fehlbeurteilung oder Unkenntnis der Gesetzeslage eigenständig gewonnen werden,
- höchstgerichtliche Erkenntnisse (vgl. *Ritz*, BAO³, § 303 Tz 9, mwN).

Ein höchstgerichtliches Erkenntnis stellt kein Sachverhaltselement und damit keine Tatsache dar. Selbst wenn es sich beim VfGH-Judikat um eine Tatsache handelte, so wäre es keine solche, die bereits im abgeschlossenen Verfahren existent war.

2.) **Vorfragentatbestand gemäß § 303 Abs. 1 lit b) BAO:**

Eine Vorfrage ist eine Frage, deren Beantwortung ein unentbehrliches Tatbestandselement für die Entscheidung der Hauptfrage im konkreten Rechtsfall bildet, ein vorweg zu klärendes rechtliches Moment, das für sich allein Gegenstand einer bindenden Entscheidung einer anderen Behörde ist. Eine Vorfrage ist somit eine Rechtsfrage, für deren Entscheidung die Behörde nicht zuständig ist, die aber für ihre Entscheidung eine notwendige Grundlage bildet (vgl. *Ritz*, BAO³, § 116 Tz 1, mwN).

Die Auslegung der Rechtsvorschriften durch Höchstgerichte - seien dies nun innerstaatliche (VwGH, VfGH) oder solche auf EU-Ebene (EuGH) - kann zwar das nachträgliche Erkennen der Unrichtigkeit der rechtlichen Würdigung, die einem rechtskräftigen Abgabenbescheid zugrunde liegt, bewirken. Die Änderung bloß der rechtlichen Würdigung eines Sachverhaltes stellt aber keinen Wiederaufnahmsgrund iSd § 303 Abs. 1 lit. c BAO dar (vgl. Unabhängiger Finanzsenat vom 12.02.2003, RV/3963-W/02).

3.) Für eine Wiederaufnahme des Verfahrens fehlt noch eine weitere Voraussetzung:

Infolge des höchstgerichtlichen Spruchs ist die aufgehobene Gesetzesstelle auf alle bis zur Bekanntmachung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden (vgl. Art. 140 Abs. 7 B-VG). Da sohin für eine Anwendung der neu lautenden Gesetzesstelle bei der Steuerfestsetzung im Jahre 2001 die gesetzliche Grundlage fehlt, könnte auch kein anders lautender Schenkungssteuerbescheid ergehen.

Der angefochtene Bescheid entspricht daher der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Salzburg, am 1. März 2007