



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R.K., K-Weg11, vertreten durch Rechtsanwalt.X, vom 5. Jänner 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 6. Dezember 2004 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 19. Oktober 2004 vereinbarten der grundbücherliche Eigentümer der Liegenschaft EZ XX Grundbuch YY, BG R, GST - Adresse K-Weg11, M.K., K-Weg5 als Rechtseinräumer mit seiner Mutter R.K., K-Weg5 als Berechtigte einen Vertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

" § 2

Dies vorausgeschickt räumt nunmehr M.K., geb. am 14.01.1967, seiner Mutter, Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, das lebenslange, höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht an der gesamten Liegenschaft EZ XX, GB YY, BG R, gemäß § 521 ABGB ein. Mit diesem höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrecht ist auch die Benützung eines Autoabstellplatzes auf dem Grundstück der EZ XX GB YY, verbunden. Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, nimmt diese Rechtseinräumung dankend an.

Weiters räumt M.K., geb. am 14.01.1967, seiner Mutter R.K. geb. W., geb. am 16.01. 1948, an der Liegenschaft EZ XX, GB YY, das Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. § 364c ABGB ein. Auch diese Rechtseinräumung nimmt Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, dankend an.

§ 4

Sohin erteilen sämtliche Vertragsteile, nämlich Herr M.K., geb. am 14.01.1967, Frau R.K. geb. W. geb. am 16.01.1948 und Frau K.W. geb. am 05.04.1926, dass auch nur über einseitigen Antrag eines dieser Vertragsteile in EZ XX, GB YY, BG R im C- Blatt nachstehende Grundbuchshandlungen durchgeführt werden:

a) die Einverleibung des höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes gem. § 521 ABGB im Sinne des Pkt. 2 dieses Vertrages für R.K. geb. W., geb. 1948-01-16;

b) die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. § 364c ABGB für R.K. geb. W., geb. 1948-01-16."

Mit der am 4. November 2004 ausgefertigten Abgabenerklärung Gre 1 wurde dieser von einem Notar am 19. Oktober 2004 beurkundete Rechtsvorgang dem Finanzamt angezeigt. Das Finanzamt schrieb in der Folge für diesen Rechtsvorgang mit Bescheid vom 6. Dezember 2004 Schenkungssteuer in Höhe von 18.482,76 € vor.

Am 28. Dezember 2004 schlossen M.K., K-Weg5 als Rechtseinräumer einerseits und seine Mutter R.K., K-Weg11 als Berechtigte andererseits einen dem Finanzamt zusammen mit einer Abgabenerklärung Gre 1 am 3. Jänner 2005 vorgelegten "Nachtrag zum Vertrag vom 19. Oktober 2004" ab, worin diese Folgendes vereinbarten:

"I.

Im notariell beglaubigten Vertrag vom 19.10.2004 hat Herr M.K., geb. am 14.01.1967, seiner Mutter, Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, das lebenslange, höchstpersönliche Wohnungsgebrauchsrecht an der Liegenschaft EZ XX, GB YY, BG R, gem. § 521 ABGB eingeräumt. Die Vertragsteile halten fest, dass der gesamte Vertragspunkt § 2, Absatz 1 des notariell beglaubigten Vertrages vom 19.10.2004 gestrichen wird. Eine Rechtseinräumung zwischen Herrn M.K., geb. am 14.01.1967 und seiner Mutter, Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, hinsichtlich des lebenslangen höchstpersönlichen Wohnungsgebrauchsrechtes findet daher nicht statt. Diesbezüglich wird festgehalten, dass dieser Vertragspunkt auch nie grundbücherlich durchgeführt wurde.

Nachdem die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten von Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, nicht stattfindet sind auch die anderen Vertragspunkte, also Punkte § 3 und § 4 des notariellen Vertrages vom 19.10.2004, soweit sie dieses Wohnungsgebrauchsrecht betreffen, hinfällig.

II.

Sämtliche Vertragsteile erklären somit ihre ausdrückliche Zustimmung, dass der notarielle Vertrag vom 19.10.2004 in Pkt. § 2, § 3 und § 4 abgeändert wird, sodass diese Vertragspunkte zu lauten haben wie folgt:

§ 2

M.K., geb. am 14.01.1967, räumt seiner Mutter R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, an der Liegenschaft EZ XX, GB YY das Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. § 364c ABGB ein. Diese Rechtseinräumung nimmt Frau R.K. geb. W., geb. am 16.01.1948, dankend an.

§ 4

Sohin erteilen sämtliche Vertragsteile, nämlich Herr M.K., geb. am 14.01.1967, Frau R.K. geb. W. geb. am 16.01.1948 und Frau K.W. geb. am 05.04.1926, dass auch nur über einseitigen Antrag eines dieser Vertragsteile in EZ XX, GB YY, BG R im C- Blatt nachstehende Grundbuchshandlung durchgeführt wird: die Einverleibung des Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. § 364c ABGB für R.K. geb. W., geb. 1948-01-16."

Am 5. Jänner 2005 brachte R.K. (im Folgenden: Bw.) gegen den Schenkungssteuerbescheid die gegenständliche Berufung ein mit der Begründung, der dem Schenkungssteuerbescheid zugrunde liegende Schenkungsvertrag sei rückwirkend aufgehoben worden. Ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang sei somit nicht erfolgt. Auch sei dieser Vertrag grundbücherlich nie durchgeführt worden. Diesbezüglich werde auf den Nachtrag vom 28.12.2004 verwiesen.

Das Finanzamt sprach über die Berufung mit abweisender Berufungsvorentscheidung ab und begründete diese wie folgt:

"Gemäß § 33 ScheStG ist die Steuer abzuschreiben, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste. Das heißt, es müsste ein Rechtsanspruch auf Herausgabe bestehen durch die Widerrufsgründe der §§ 947 ff ABGB (zum Beispiel wegen groben Undanks). Grober Undank oder andere Gründe wurden nicht geltend gemacht. Die Nichtverbücherung eines Rechtes und die Vertragsänderung begründen keinen Anspruch auf Abschreibung der Steuer. Außerdem ändert sich der Wohnsitz nicht."

Die Berufungswerberin stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, ohne darin auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs 1 Z 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gelten insbesondere jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes (§ 3 Abs 1 Z 1 ErbStG) sowie jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (§ 3 Abs 1 Z 2 ErbStG). Gegenstand der Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist (VwGH 14.5.1980, 361/79, VwGH 23.01.2003, 2002/16/0124). Auch die Gewährung von Vermögensgebrauch, wie im Streitfall die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes, ist ein der Steuer unterliegender Vorteil (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 14 zu § 3 ErbStG und die dort wiedergegebene Rechtsprechung). Ob dabei das Gebrauchsrecht an einer unbeweglichen Sache im Grundbuch eingetragen worden ist oder nicht, ist für die Besteuerung dieses Rechtes nicht von Bedeutung (vgl. in diesem Sinn die VwGH- Erkenntnisse vom 20.12.2001, 2001/16/0436, vom 23.1.2003, 2002/16/0124, und vom 4.12.2003, 2003/16/0097).

Unbestritten blieb, dass die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes als solche eine Schenkung darstellte und außer Streit steht auch die Höhe der Bemessungsgrundlage. Die Berufung brachte gegen die gegenständliche Schenkungssteuervorschreibung unter Hinweis auf die vorgelegte Nachtragsurkunde vom 28. Dezember 2004 nämlich ausschließlich vor, der dem Schenkungssteuerbescheid zugrunde liegende Schenkungsvertrag vom 19. Oktober 2004 sei rückwirkend aufgehoben und somit ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang nicht erfolgt. Überdies wurde darauf hingewiesen, dass es nicht zu einer grundbücherlichen Einverleibung des Wohnungsgebrauchsrechtes gekommen sei.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Darunter ist nach der hg. Judikatur der

Zeitpunkt zu verstehen, in dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 23 zu § 12 ErbStG). Bei der Einräumung eines Wohnrechtes kommt es auf die allfällige Einverleibung dieses Rechtes im Grundbuch für die Entstehung der Steuerschuld nicht an (siehe Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 28b zu § 12 ErbStG und VwGH 30.04.2003, 2003/16/0008). Die Zuwendung eines Wohnungsgebrauchsrechtes an einer Liegenschaft ist demzufolge dann als ausgeführt zu betrachten, wenn die Servitutsberechtigte die Liegenschaft in Besitz nimmt, beispielsweise im darauf befindlichen Wohnhaus die Wohnung bezieht, und damit die Ausübung des Nutzungsrechtes unzweifelhaft und sichtbar zum Ausdruck bringt. Im Gegenstandfall lässt sich in freier Beweiswürdigung aus den nachstehenden Umständen erschließen, dass die im Vertrag vom 19. Oktober 2004 vereinbarte Zuwendung des Wohnungsgebrauchsrechtes tatsächlich ausgeführt worden ist. Im Vertrag und auch in der Abgabenerklärung wurde als Anschrift der R.K. K-Weg5 angegeben. Laut Grundbuchsatzug lautet die Adresse jener Liegenschaft, an der der Bw. das Wohnungsgebrauchsrecht eingeräumt worden war, K-Weg11. In der Folge wurde sowohl in der Nachtragsurkunde vom 28. Dezember 2004 als auch in der Berufung vom 30. Dezember 2004 die Wohnadresse der Bw. mit K-Weg11 angegeben. Diese Änderung der angegebenen Wohnadresse rechtfertigt die Schlussfolgerung, dass die Bw. nach dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses in Vollziehung des mit dem Vertrag vom 19. Oktober 2004 ihr "nunmehr" eingeräumten Wohnungsgebrauchsrechtes im Objekt K-Weg11 tatsächlich wohnte. Gegenteiliges wurde im Berufungsverfahren selbst auch nicht behauptet geschweige denn nachgewiesen. Bei der Entscheidung des vorliegenden Streitfalles war daher an Sachverhalt unbedenklich davon auszugehen, dass die im Vertrag vom 19. Oktober 2004 vereinbarte Schenkung des Wohnungsgebrauchsrechtes durch die Wohnungsnahme der Bw. jedenfalls tatsächlich ausgeführt worden ist, womit nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG die Steuerschuld hinsichtlich dieser Zuwendung an die Bw. entstanden war. Soweit in der Berufung eingewendet wird, das Wohnungsgebrauchsrecht sei "nie grundbücherlich durchgeführt" worden, ist diesem Vorbringen die Rechtsprechung des VwGH entgegenzuhalten, nämlich dass es für die Besteuerung eines Gebrauchsrechtes an einer unbeweglichen Sache nicht maßgeblich ist, ob dieses Recht im Grundbuch eingetragen worden ist oder nicht (vgl. z.B. VwGH 23.1.2003, 2002/16/0124, VwGH vom 30.4.2003, 2003/16/0008).

Wenn in der Berufung im Wesentlichen unter Hinweis auf die am 28. Dezember 2004 abgeschlossene Vereinbarung "Nachtrag zum Vertrag vom 19.10.2004" damit argumentiert wird, dadurch sei von den Vertragsparteien der Schenkungsvertrag rückwirkend aufgehoben worden und es sei somit ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang nicht erfolgt, dann ist auf

diesen Einwand Folgendes zu erwidern. Die Aufhebung einer Schenkung an sich berührt – anders als etwa im Grunderwerbsteuerrecht (vgl. § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987) – nicht die Schenkungssteuerpflicht (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0097). Im Abgabenrecht, insbesondere aber im Verkehrsteuerrecht (zu dem auch die Schenkungssteuer zählt) gilt der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden soll (VwGH vom 25.2.1993, 92/16/0160, vom 30.3.2000, 99/1670404 und je vom 30.4.2003, 2003/16/0008 und 2002/16/0271). Durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, wird somit die entstandene Steuerschuld nicht mehr beseitigt (VwGH 8.11.1973, Zl. 666/73). Spätere Änderungen können eine entstandene Steuerschuld nur dann wegfallen lassen, wenn sie einen steuervernichtenden Tatbestand erfüllen (VwGH 30.8.1995, 94/16/0295, nochmals VwGH 30.4.2003, 2003/16/0008). Das ErbStG kennt – anders als § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG – somit keinen Tatbestand, wonach die nachträglich vereinbarte einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes zur Erstattung der (mit Bescheid rechtskräftig festgesetzten) Steuer führt oder es in den Fällen der noch nicht erfolgten Vorschreibung zur Nichtfestsetzung der Steuer auf Antrag (oder im Zuge einer Berufungserledigung bei einer vorliegenden Berufung gegen den Steuerbescheid) kommt. Für eine analoge Anwendung des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 im ErbStG ist nach der Rechtsprechung des VwGH (Erk. vom 26.6.1997, 96/16/0236) angesichts der Regelung des § 33 lit. a ErbStG kein Raum. In diesem Zusammenhang bleibt zur Klarstellung noch festzuhalten, dass nach dem Erkenntnis des VfGH 2.3.2005, G 104/04 (siehe ÖStZ 2005, Heft 11, Seite 244ff) der Ausschluss der Erstattung der Schenkungssteuer bei einvernehmlicher Vertragsaufhebung nicht verfassungswidrig ist. Der VfGH vertritt nämlich den Standpunkt, dass eine Erstattung der Steuer in allen Fällen – aber auch nur dann – stattzufinden hat, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das hat zum einen zur Konsequenz, dass nicht mehr bloß die Widerrufsgründe des ABGB zur Erstattung führen, sondern auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss, zum anderen bedeutet die bereinigte Rechtslage, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat. Auch bei bereinigtem Text kommt es nach wie vor nicht zur Erstattung, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird. Im Streitfall erfolgte bezeichnenderweise kurze Zeit nach Vorschreibung der in Frage stehenden Schenkungssteuer die rückwirkende Aufhebung des die Schenkung des Wohnungsgebrauchsrechtes festlegenden Vertragsteiles durch die beiden Vertragsparteien (Sohn/Mutter). Die Herausgabepflicht hatte ihre Ursache folglich nicht in der Schenkung selbst, sondern augenscheinlich darin, dass in Kenntnis der für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes gegenüber der Bw. und Mutter des Geschenkgebers vorgeschriebenen Steuer die beiden Vertragsteile letztlich

übereinkamen, mit dem Nachtrag vom 28. Dezember 2004 eine einvernehmliche Aufhebung der Schenkung zu vereinbaren. Nach der Rechtsmeinung des VfGH kann es aber auch bei bereinigtem Gesetzestext nicht zur Erstattung iSd § 33 lit a ErbStG kommen, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird. Aus der Bestimmung des § 33 lit. a ErbStG (selbst in der durch den VfGH "bereinigten" Fassung) kann daher für die Rechtsansicht der Bw. letztlich nichts gewonnen werden. Im Übrigen wurde von der Bw. selbst auch gar nicht behauptet, die Voraussetzungen für den Erstattungstatbestand gemäß § 33 lit a ErbStG würden im Gegenstandsfall vorliegen. Wenn aber augenscheinlich von der Bw. der Standpunkt vertreten wird, als Folge der nachträglich vereinbarten Aufhebung der Schenkung sei die vorgeschriebene Schenkungssteuer "hinfällig", weshalb der gegenständlichen Berufung stattzugeben und der Schenkungssteuerbescheid ersatzlos aufzuheben sei, dann verkennt damit die Bw., dass diese nachträgliche privatrechtliche Vereinbarung der Aufhebung des Schenkungsvertrages die für die ausgeführte Schenkung schon entstandene Steuerpflicht nicht beseitigt/wegfallen lässt, erfüllt doch nach dem Erbschaftsteuergesetz eine solche Vereinbarungen keinen steuervernichtenden Tatbestand.

Zur Klarstellung wird weiters noch erwähnt, dass sich auch aus der Bestimmung des § 295a BAO idF. des AbgÄG 2003, BGBl. I Nr. 124/2003 für den Streitfall nichts gewinnen lässt. Grundsätzlich verändern nach Entstehung des Abgabenanspruches eingetretene Ereignisse nicht den Bestand und Umfang des Abgabenanspruches. Während § 295a BAO nur den Verfahrenstitel zur Durchbrechung der (materiellen) Rechtskraft des vor Eintritt des Ereignisses erlassenen Bescheides bildet, hat sich das Tatbestandsmerkmal der Rückwirkung von Ereignissen aus den Abgabenvorschriften zu ergeben. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt. Ob ein Ereignis eine solche Wirkung hat, kann nur den besonderen Steuergesetzen entnommen werden (siehe Tipke/Kruse, AO, § 175 Tz 27 und Ritz, Abänderung nach § 295a BAO in SWK 2003, Heft 35/36, S 880 bzw. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, Rz 3-5 und die unter 2.2 angeführten Beispiele). Neben der (im Streitfall nicht zum Tragen kommenden) Bestimmung des § 33 lit. a ErbStG enthält das ErbStG – anders als etwa im Grunderwerbsteuerrecht durch die im § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 vorgesehene Aufhebung eines Erwerbsvorganges durch Vereinbarung - keine spezielle Bestimmung, wonach die nachträglich vereinbarte Aufhebung einer Schenkung die Schenkungssteuerpflicht berührt. Aus dem Inhalt bzw. durch Auslegung des ErbStG ergibt sich nicht bzw. lässt sich nicht begründet ableiten, dass dem Ereignis einer einvernehmlich vereinbarten Vertragsaufhebung abgabenrechtlich (steuerlich) eine Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt. Insbesondere bei Verkehrssteuern (und damit bei der

Schenkungssteuer) gilt vielmehr der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch später eintretende Ereignisse, insbesondere nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht wieder beseitigt werden kann. Wenn aber der gegenständlichen nachträglichen privatrechtlichen Vereinbarung gerichtet auf Aufhebung der Schenkung nach dem ErbStG keine abgabenrechtliche Rückwirkung im Sinne des § 295a BAO (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches) zukommt, dann ergibt sich aus § 295a BAO kein solcher steuervernichtender Tatbestand, der die entstandene Steuerpflicht rückwirkend abgabenrechtlich wegfallen lässt. Auch die Bestimmung des § 295a BAO vermag somit für die Rechtsansicht der Bw. nicht zu streiten. Derartiges wurde von der Berufung selbst auch nicht eingewendet.

Zusammenfassend war bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles davon auszugehen, dass mit Ausführung der gegenständlichen Schenkung die Steuerschuld hierfür entstanden war. Diese einmal entstandene Schenkungssteuerpflicht wurde aber entgegen der Rechtsmeinung der Bw. durch die nachträglich vereinbarte einvernehmliche Aufhebung der Schenkung nicht mehr berührt/beseitigt. Das Finanzamt hat daher zu Recht mit dem bekämpften Bescheid für den Rechtsvorgang vom 19. Oktober 2004 die Schenkungssteuer im betragsmäßig unbestritten gebliebenen Ausmaß vorgeschrieben. Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 23. Jänner 2006