



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 28. August 2003 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung gemäß § 299 BAO hinsichtlich des Schenkungssteuerbescheides vom 19. April 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Abgabenerklärung vom 2. April 2000 hatte E (= Berufungswerberin, Bw) von ihrer Mutter D am 6. März 2000 einen Bargeldbetrag von S 620.000 geschenkt erhalten; dies unter der Auflage des Ankaufes einer bestimmten Eigentumswohnung.

Das Finanzamt hat der Bw hiefür mit Bescheid vom 19. April 2002, unter Einbeziehung einer Vorschenkung, Schenkungssteuer im Betrag von € 1.879,32 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Wohnung hätte im April 2000 übergeben werden sollen. Die Bautätigkeit sei allerdings letztlich per Juli 2000 eingestellt worden; die Bw sei in weiterer Folge per 30. Juni 2001 vom Kaufvertrag zurückgetreten und habe eine Mietwohnung bezogen. Zwecks Rückzahlung bereits investierter Beträge behänge ein Klagsverfahren gegen den Verkäufer, wozu im Mai 2002 ein Teilanerkennnisurteil ergangen sei. Zum Nachweis wurden zwei diesbezügliche Schriftsätze des Rechtsvertreters vorgelegt. Mangels Erfüllung der Auflage (Ankauf der Wohnung) habe die Mutter analog § 33 ErbStG die Schenkung widerrufen und den Geldbetrag zurückgefordert, der ihr nach Erhalt

von Seiten des beklagten Veräußerers retourniert werde. Der Schenkungssteuerbescheid sei daher aufzuheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2002 wurde dahin begründet, dass als Widerrufsgründe iSd § 33 ErbStG nur solche gem. § 947 ff. ABGB (zB grober Undank) in Betracht kämen, welche nicht einmal behauptet worden seien.

Der am 3. Dezember 2002 eingebrachte Vorlageantrag wurde mittels Bescheid vom 6. Dezember 2002 als verspätet zurückgewiesen; der Schenkungssteuerbescheid vom 19. April 2002 ist in der Folge in Rechtskraft erwachsen.

Im verspäteten Vorlageantrag war ua. ausgeführt, die an den geklagten Wohnungsverkäufer geleisteten Vorauszahlungen seien im September 2002 an die Bw rückgelangt. Der Schenkungsbetrag € 45.060 sei am 7. Oktober 2002 der Mutter in Form eines Sparbuches retourniert worden. Zum Nachweis wurden eine Kopie dieses Sparbuches, das Teilanerkennnisurteil des Landesgerichtes Wien sowie ein Schreiben der Mutter vom August 2002 vorgelegt, worin diese ua. ausführt, sie habe aufgrund der Entwicklung hinsichtlich des nicht zustande gekommenen Wohnungserwerbes die Schenkung zurück gezogen und sofort nach dem Rücktritt der Tochter vom Kaufvertrag im Juli 2001 den Anspruch auf Rückerstattung angemeldet.

Am 7. März 2003 stellte die Bw den Antrag, den Schenkungssteuerbescheid vom 19. April 2002 gem. § 299 BAO wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, im Wesentlichen nochmals mit der Begründung, da der Wohnungskaufvertrag mittels Gerichtsurteil für nichtig erklärt und damit die Auflage (aufschiebende Bedingung) für die Schenkung nicht erfüllt sei, habe die Bw den Geldbetrag zufolge Widerrufs analog § 33 ErbStG an die Mutter zurückzahlen müssen; die Rückzahlung sei am 7. Oktober 2002 erfolgt.

Das Finanzamt hat mit Bescheid vom 28. August 2003 den Antrag auf Aufhebung abgewiesen und begründend ausgeführt:

"Aufgehoben werden kann nur ein rechtswidriger Bescheid. Die Schenkungssteuer ist rechtskräftig vorgeschrieben und kann mit denselben Argumenten nicht mehr nach § 299 ausgehebelt werden. Der für nichtig erklärte Kaufvertrag und die freigebige Zuwendung von Geld sind getrennte Rechtsvorgänge. Die Nichtigkeit des Kaufvertrages zieht nicht automatisch die Nichtigkeit der Schenkung nach sich. Mangels Aufлагenerfüllung kann gem. § 33 keine Steuer erstattet werden, sondern nur bei Zutreffen der §§ 947 ff ABGB".

In der dagegen erhobenen Berufung wurde bestritten, dass ein rechtskräftiger Bescheid nicht nach § 299 BAO aufgehoben werden könne, wenn er wie hier tatsächlich rechtswidrig sei. Durch den Nichteintritt der Auflage (aufschiebende Bedingung), der auch nicht willkürlich herbeigeführt worden sei, wäre es zu gar keiner Schenkung gekommen. Die Schenkungs-

steuerschuld wäre sohin erst nach Erfüllung der Bedingung (Eigentumserwerb) entstanden, worauf das Finanzamt zu Unrecht nicht Bedacht genommen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Nicht richtig ist der Inhalt eines Bescheides dann, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb die Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung oder bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, § 299 Tz 10).

Die Aufhebung setzt die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus; die bloße Möglichkeit der Rechtswidrigkeit genügt nicht (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde (*Ritz* aaO, § 299 Tz 52).

Nach § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (idR Zustellung) des Bescheides zulässig, sowie zufolge § 302 Abs. 2 lit b BAO auch dann, wenn – wie im Berufungsfalle – der Antrag auf Aufhebung vor Ablauf der Jahresfrist des § 302 Abs. 1 eingebracht ist.

Die Bw erblickt die Rechtswidrigkeit des vom Aufhebungsantrag betroffenen Schenkungssteuerbescheides darin, dass die Geldschenkung unter einer Auflage erfolgt sei, welche eine Bedingung darstelle. Mangels Erfüllung der Auflage aufgrund des fehlgeschlagenen Wohnungserwerbes (Aufhebung/Nichtigkeit des Kaufvertrages lt. Gerichtsurteil) habe die Geschenkggeberin die Schenkung widerrufen und den Geldbetrag zurückgefordert. Die tatsächliche Herausgabe der Schenkung sei am 7. Oktober 2002 erfolgt. Laut Berufungsvorbringen handle es sich bei der Auflage um eine aufschiebende Bedingung, weshalb durch die Nichterfüllung die Schenkungssteuerschuld gar nie entstanden sei.

Eine **Auflage** ist die einem unentgeltlichen Geschäft (zB Zuwendung von Geldleistungen) hinzugefügte Nebenbestimmung, durch die ein Zuwendungsempfänger zu einem Verhalten verpflichtet wird (vgl. VwGH 16.11.1989, 88/16/0141).

Gemäß §§ 709 und 897 ABGB hat eine Auflage ("Auftrag"), die mit einer Zuwendung verbunden ist, nur die Wirkung einer **auflösenden** Bedingung insofern, als der Zuwendungsempfänger die Zuwendung sofort erwirbt, bei Nichterfüllung der Auflage die Zuwendung aber wieder verliert (§ 709); dies jedoch nur dann, wenn die Nichterfüllung auf

das Verschulden des Zuwendungsempfängers zurückzuführen ist (§ 710).

Die Erfüllung der Auflage bedeutet also nicht eine Erfüllung des Schenkungsvertrages durch den mit der Auflage Beschwerten. Vielmehr hat die Nichterfüllung der Auflage die Wirkung, dass das Geschenk, eingeschränkt auf den Fall des Verschuldens beim Zuwendungsempfänger, zurückzuerstatten ist (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 61 zu § 3; *Koziol-Welser*, Grundriss des Bürgerlichen Rechts¹⁰, Band I, S. 161).

Entgegen dem Berufungsvorbringen ist daher die mit der Geldschenkung verbundene Auflage des Wohnungskaufes als auflösende Bedingung zu qualifizieren, bei welcher der Erwerb als unbedingter zu behandeln ist (vgl. dazu § 5 Abs. 1 Bewertungsgesetz) und die Steuerschuld gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG sofort mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, die nach eigenen Angaben der 6. März 2000, entstanden ist.

Ausgehend davon ist daher die Schenkungssteuervorschreibung mit Bescheid vom 19. April 2002 rechtmäßig erfolgt.

Wenn in der anschließend abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 3. Juni 2002 zu dem in der Berufung eingewendeten Widerruf der Schenkung "analog § 33 ErbStG" dahin ausgeführt wurde, dass die - nach der damaligen Rechtslage (§ 33 lit a ErbStG idF der BAO-Novelle 1980, BGBl 151/1980) - erforderlichen Widerrufsgründe nach §§ 947 ff ABGB nicht vorgelegen waren bzw. nicht einmal behauptet wurden, so kann darin ebenso keine Rechtswidrigkeit erblickt werden, als zudem nach eigenen Angaben glaublich fest steht, dass zum Zeitpunkt der Erlassung dieses Bescheides die tatsächlich erforderliche Herausgabe des Geschenkes noch nicht stattgefunden hatte, sondern erst im Oktober 2002 erfolgte.

Für die Aufhebung ist zwar grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Aufhebung, die der Zeitpunkt der Erlassung des Aufhebungsbescheides bzw. gegenständlich wohl des Bescheides über die Abweisung des Aufhebungsantrages am 28. August 2003, maßgebend (vgl. *Ritz aaO*, Rz 14 zu § 299 BAO).

Zu diesem Zeitpunkt ist zum Einen an Sachverhalt (glaublich erwiesen anhand der vorgelegten Unterlagen) mittlerweile festgestanden, dass die Schenkung widerrufen und das Geschenk herausgegeben worden war; andererseits war aber die Rechtslage im Hinblick auf § 33 ErbStG zu diesem Zeitpunkt unverändert.

Der VfGH hat erst mit Erkenntnis vom 2.3.2005, G 104/04, die Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" in § 33 lit a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben, welche Aufhebung mit Kundmachung am 29. April 2005 unter BGBl I 2005/26 in Kraft getreten ist. Nach der Argumentation des VfGH habe § 33 lit a ErbStG aF mit dem Abstellen auf die Widerrufsgründe des ABGB in unsachlicher Weise Fälle von der Erstattung ausgeschlossen, in denen es ebenfalls gegen den Willen des Beschenkten zu einer Rückforderung und

Herausgabe des Geschenkes kommt, wobei es aber zur Anwendung des § 33 lit a auch nach der neuen Rechtslage weiterhin dann nicht kommt, wenn die Schenkung nachträglich einvernehmlich rückgängig gemacht wird oder der Schenkungsgegenstand freiwillig wieder herausgegeben wird (siehe zu vor: *Fellner* aaO, Rz 9 f zu § 33).

Mit ihrem Berufungsvorbringen vermag daher die Bw eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des Schenkungssteuerbescheides nicht aufzuzeigen, weshalb eine Aufhebung dieses Bescheides gemäß § 299 BAO nicht zulässig ist.

Selbst dann, wenn die Bw eine Rechtswidrigkeit mit Gewissheit dargetan hätte, läge die Aufhebung im Ermessen der Abgabenbehörde.

Ermessensentscheidungen sind gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Es ist nicht zu übersehen, dass die Bw es verabsäumt hatte, im Schenkungssteuerberufungsverfahren rechtzeitig einen Vorlageantrag samt Nachweisen zum Widerruf und zur tatsächlichen Herausgabe der Schenkung einzubringen, insofern sie selbst zu einer - ihrer Behauptung zufolge - rechtswidrigen Situation beigetragen hat. Sie hat damit ein Verhalten gesetzt, welches ein berücksichtigungswürdiges Interesse der Bw an der Durchbrechung der Rechtskraft des antragsgegenständlichen Bescheides nicht zu begründen vermag.

Abgesehen von der laut obigen Ausführungen ohnehin nicht zu erkennenden Rechtswidrigkeit, wäre daher aufgrund der vorliegenden Umstände im Rahmen der Ermessensübung dem Prinzip der Rechtssicherheit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtmäßigkeit einzuräumen und sohin eine Bescheidaufhebung zugunsten der Bw zu versagen.

Da das Finanzamt aus den dargelegten Gründen eine Aufhebung des Schenkungssteuerbescheides vom 19. April 2002 zu Recht abgelehnt hat, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 23. Oktober 2006