



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, vertreten durch H, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 30. September 2008, Steuernummer, betreffend Abweisung eines Antrages auf Rückerstattung der Schenkungssteuer gemäß §33 ErbStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 19. März 2008 hat Herr R seiner Lebensgefährtin, der Berufungswerberin (Bw.), das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht in dem auf der ihm gehörigen Liegenschaft befindlichen Wohnhaus, sowie das lebenslängliche und unentgeltliche Benützungsrecht des auf der obgenannten Liegenschaft befindlichen Gartens eingeräumt und hat die Bw. von ihrem Lebensgefährten das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht angenommen (Punkt II. des Vertrages).

Die Vertragsparteien haben die grundbücherliche Sicherstellung des vorgenannten Wohnungsgebrauchsrechtes als Dienstbarkeit ob der vertragsgegenständlichen Liegenschaft anerkannt. Herr R. hat seine ausdrückliche Einwilligung zur grundbücherlichen Einverleibung der Dienstbarkeit erteilt (Punkt III des Vertrages). Die Einverleibung wurde auch im Grundbuch durchgeführt.

Mit Bescheid vom 4. Juli 2008 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien für diesen Vorgang 6.474,80 Euro Schenkungssteuer fest, wobei es vom anteiligen dreifachen Einheitswert ausging.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Die Bw. bringt vor, Beweggrund für den Abschluss des vorgenannten Vertrages sei gewesen, dass sie im Falle des Ablebens ihres Lebensgefährten in dem ihm gehörigen Wohnhaus weiterhin wohlversorgt und nicht einer allfälligen Obdachlosigkeit ausgesetzt sei. Im Hinblick auf den in allen Medien publizierten Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer sei man nicht von einer diesbezüglichen Steuerpflicht ausgegangen. Auch der beigezogene Rechtsanwalt habe sie in ihrer Ansicht bestärkt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, da der Beweggrund für den Abschluss des Schenkungsvertrages ohne Bedeutung sei. Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz sehe für Lebensgefährten keine Begünstigungen vor. Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz sei erst mit 31. 7. 2008 ausgelaufen. Daher sei für Schenkungen unter Lebenden, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. 8. 2008 entstanden sei, Schenkungssteuer zu entrichten.

Die Berufungsvorentscheidung ist in Rechtskraft erwachsen.

Am 13. 8. 2008 haben die Vertragsparteien einen Dissolutionsvertrag abgeschlossen und sind übereingekommen, alle seine wirtschaftlichen Folgen rückgängig zu machen. Die Bw. hat ihre Einwilligung zur Löschung der Dienstbarkeit gegeben. In Punkt III. des Dissolutionsvertrages wird der Antrag gemäß §33 ErbStG auf Erstattung der geleisteten Schenkungssteuer gestellt.

Mit Bescheid vom 30. September 2008 wies das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien diesen Antrag unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 2005, G 104/04, als unbegründet ab. Die Bestimmung des §33 lit. a ErbStG sei nur anzuwenden, wenn der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben bzw. auf ein unentgeltlich eingeräumtes Recht verzichten müsse. Einvernehmliche Vertragsauflösungen fielen daher nicht unter die Begünstigung.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde eingewendet, mit Dissolutionsvertrag vom 13. 8. 2008 hätten die Antragstellerin und der ursprüngliche Geschenkgeber den Vertrag vom 19. 3. 2008 über die Einverleibung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes für die Antragstellerin aufgelöst und sei die verbindliche Übereinkunft getroffen worden, sämtliche wirtschaftlichen Folgen rückgängig zu machen.

Nach §33 lit a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG) sei die Schenkungssteuer zu erstatten (das heiße, der Abgabepflichtige erhalte diese zurück), wenn ein Geschenk herausgegeben werden müsse. Nach der stndigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu §33 lit a ErbStG in der Fassung BGBl. Nr. 151/1 980 sei Voraussetzung für die Erstattung der Steuer, dass die Schenkung widerrufen wurde. Die Bestimmung sei dabei in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der § 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handle.

Schon aufgrund des Dissolutionsvertrages sei die Antragstellerin zur Herausgabe des Geschenkes verpflichtet bzw. müsse sie das Geschenk herausgeben. Sie habe sich dazu unwiderruflich verpflichtet. Ohne ihr weiteres Wissen und Einverständnis könne die Löschung im Grundbuch durchgeführt werden! Schon allein deshalb sei der gegenständlich bekämpfte erstinstanzliche Bescheid unrichtig. Die Voraussetzungen für die Anwendung des §33 lit a ErbStG würden ohne Zweifel vorliegen.

Ob die Voraussetzungen des Widerrufs der Schenkung im Sinne der § 947 ff ABGB oder ein diesen Gründen gleichzuhaltender Grund vorliege, sei im gegenständlichen Verwaltungsverfahren aber überhaupt nicht überprüft worden. Das Ermittlungsverfahren sei daher aufgrund unrichtiger rechtlicher Beurteilung in einem wesentlichen und relevanten Punkt mangelhaft geblieben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Oktober 2008 mit folgender Begründung ab:

"Eine einvernehmliche Rückgängigmachung der Schenkung führt auch nach dem bereinigten Gesetzestext nicht zur Erstattung (VfGH vom 2.3.2005, G 104/04).

Die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung tritt bei Begnstigungstatbestnden gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund.

Wie auch sonst bei Befreiungs- und Begnstigungstatbestnden obliegt der Partei auch beim Erstattungstatbestand nach § 33 ErbStG eine besondere Behauptungslast. Demnach hat sie selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die angestrebte Erstattung sprechen (VwGH vom 27.1.2000, 99/16/0050).

Bei einer einvernehmlichen Auflösung liegt kein „Herausgeben müssen“ vor. Vielmehr erfolgt die Herausgabe des Geschenkes freiwillig.

Die Voraussetzungen für eine Erstattung gemäß §33 ErbStG liegen im berufsgegenständlichen Fall nicht vor."

Im Vorlageantrag vom 3. Dezember 2008 wurde die Aufhebung des Bescheides vom 30. September 2008 zu St.Nr. sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Mit Vorhalt vom 7. Dezember 2009 wurden sowohl der Bw als auch dem Finanzamt die Sach- und Rechtslage zur Kenntnis gebracht. Die Amtspartei hat hie zu ausgeführt:

„Das Finanzamt verweist zunächst auf die in der Berufungsvorentscheidung dargelegte Rechtsansicht.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass gemäß § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG idF des SchenkMG 2008, BGBl. I Nr 85/2008, die Bestimmungen des § 33 ErbStG auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entsteht, an dem das SchenkMG 2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, nicht mehr anzuwenden sind. Die Kundmachung des SchkMG 2008 erfolgte am 26. 6. 2008. Eine Erstattung ist daher in den Fällen, in denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des 26. 6. 2008 entsteht, nicht mehr möglich. Im gegenständlichen Fall erfolgte die einvernehmliche Vertragsaufhebung mit Dissolutionsvertrag vom 13. 8. 2008 und ist der Herausgabeanspruch zu diesem Zeitpunkt entstanden. Im Sinne der Bestimmungen des § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG idG SchenkMG 2008 ist daher § 33 ErbStG auf den gegenständlichen Fall nicht mehr anwendbar.“

Die Berufungswerberin regte mit Schreiben vom 28. Dezember 2009 an, das Verfahren zu der im Vorhalt zitierten Entscheidung UFS 5. 6. 2009, RV/0050-I/09, inzwischen eingebrachten Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof auszusetzen.

Entsprechend wurde das Berufungsverfahren ausgesetzt. Am 24. Mai 2012 erging das diesbezügliche Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes.

Über die Berufung wurde erwogen:

§33 lit a Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idF BGBl I 2005/26, in Geltung ab 29. April 2005, lautet:

"Die Steuer ist zu erstatten,

a) wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden mußte;"

Die vormalig in §33 lit a ErbStG enthaltene Wortfolge *"eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb"* wurde mit dem o. a. Erkenntnis des VfGH vom 2. März 2005, G 104/04, als verfassungswidrig aufgehoben, was zur Folge hatte, dass die Steuer in allen Fällen - aber auch nur dann - zu erstatten war, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Damit führten nicht mehr bloß die Widerrufsfälle nach ABGB zur Erstattung, sondern

auch andere Fälle, in denen der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss. Gleichzeitig hatte der VfGH im o. g. Erkenntnis dargelegt, dass es im System des Schenkungssteuerrechts gerechtfertigt sei, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen und freiwilligen Herausgabe des Geschenkes führen und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Damit kommt es also auch nach bereinigter Gesetzeslage nicht zur Erstattung, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (vgl. auch Fellner, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, zu §33).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat sowohl im berufsgegenständlichen Bescheid als auch in der Berufungsvorentscheidung auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2.3.2005, G 104/04, hingewiesen.

Punkt II. des Dissolutionsvertrages vom 13. August 2008 lautet:

"...R-, und P-, heben oben genannten Vertrag auf und kommen überein, alle seine wirtschaftlichen Folgen rückgängig zu machen."

Laut Punkt IV des Dissolutionsvertrages erteilt die Bw ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Urkunde die Löschung der Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes durchgeführt werden kann.

Aus dem eindeutigen Vertragstext ist ersichtlich, dass die Beschenkte nicht wider ihren Willen, sondern offensichtlich im Einvernehmen mit dem Geschenkgeber das Geschenk herausgegeben hat, aus welchem Grund bereits die beantragte Erstattung zu versagen wäre.

Darüber hinaus ist nach § 34 Abs. 1 Z 13 Satz 3 ErbStG idF des Art. 2 SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85, die Bestimmung nach § 33 ErbStG auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an dem das Bundesgesetz, BGBl 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).

Der Herausgabeanspruch ist in gegenständlichem Fall mit Abschluss des Dissolutionsvertrages am 13. August 2008 entstanden, weshalb nach der oben angeführten Übergangsregelung die Bestimmung nach § 33 ErbStG nicht mehr anwendbar ist (UFS 5. 6. 2009, RV/0050-I/09).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis VwGH 24. 5. 2012, 2009/16/0177, hiezu ausgeführt:

„... Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955](#) (ErbStG) in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07 u.a., VfSlg 18.147, unterlagen der Schenkungssteuer Schenkungen unter Lebenden.

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

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der im Beschwerdefall maßgeblichen Fassung nach der Aufhebung bestimmter Worte dieser Bestimmung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 2005, G 104/04, VfSlg 17.465, ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

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 Widerrufsfälle des ABGB zur Erstattung führten, 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 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 (einseitige) Widerruf einer Schenkung auch nach dem erwähnten aufhebenden Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes unverändert (vgl. zur früheren Rechtslage etwa das hg. Erkenntnis vom 25. März 2010, 2008/16/0003 und 0004, mwN) 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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. September 2011, 2008/16/0180).

Gemäß § 946 ABGB dürfen Schenkungsverträge in der Regel nicht widerrufen werden.

In dem erwähnten Notariatsakt vom 19. Dezember 2007 erklärte der Geschenkgeber ausdrücklich, auf einen Widerruf zu verzichten.

Dass ein in §§ 947 bis 954 ABGB geregelter Fall der Ausnahme von der Unwiderruflichkeit der Schenkung vorläge, behauptet die Beschwerdeführerin nicht.

Dass es sich um einen (einseitigen) Widerruf einer Schenkung zwischen Eheleuten gehandelt hätte, bei dem ein Einverständnis der Geschenknnehmerin lediglich deklarative Bedeutung hätte, somit ein Sachverhalt vorläge, der dem dem erwähnten hg. Erkenntnis vom 29. September 2011, 2008/16/0180, zugrunde liegenden vergleichbar wäre, behauptet auch die Beschwerdeführerin nicht.

Somit durfte die belangte Behörde im Beschwerdefall unbedenklich annehmen, dass nicht ein einseitiger Widerruf einer Schenkung, sondern eine einvernehmliche Rückgängigmachung der Schenkung vorliegt, und den Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer deshalb im Instanzenzug abweisen...."

Die Berufungsvorentscheidung vom 30. Juli 2008 gegen den Schenkungssteuerbescheid vom 4. Juli 2008 ist in Rechtskraft erwachsen.

Da einerseits die Rückgängigmachung des Vertages vom 19. März 2008 mit Dissolutionsvertrag vom 13. August 2008 einvernehmlich erfolgte und auch die wirtschaftlichen Folgen einvernehmlich rückgängig gemacht wurden und andererseits die Bestimmungen des § 33 ErbStG auf vorliegenden Fall keine Anwendung mehr finden können, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zum Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung ist folgendes zu sagen:

Gemäß § 284 Abs. 1 Z1 BAO hat eine mündliche Berufungsverhandlung statt zu finden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird.

In gegenständlichen Fall konnte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben, da die Behörde auch bei Durchführung der mündlichen Berufungsverhandlung zu keinem anderen Ergebnis hätte gelangen können (vgl. hierzu auch Ritz⁴, § 284, Tz 11 samt Judikaturzitaten).

Wien, am 6. August 2012