



Außenstelle Wien
Senat 20

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/3940-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Christoph Klein, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 27. Mai 2002 betreffend Erstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 24. November 2000 schenkte und übergab Frau H die Liegenschaften EZ 1205 und EZ 1282 der KG St. ihrer Nichte Frau B, der nunmehrigen Berufswerberin (kurz Bw.).

Im Punkt Zweitens des Vertrages verzichtete Frau H ausdrücklich auf das Recht, diese Schenkung zu widerrufen. In Punkt Drittens des Vertrages wurde festgehalten, dass die Übergabe der Vertragsliegenschaften in den physischen Besitz und Genuss der Geschenknehmerin

mit Unterfertigung dieses Vertrages als erfolgt gilt und dass die Geschenknehmerin von diesem Zeitpunkt angefangen Gefahr und Zufall sowie alle von diesen Vertragsliegenschaften zu entrichteten Steuern, Gebühren, Abgaben und sonstige Betriebskosten zu bezahlen hat. Die Geschenknehmerin verpflichtete sich im Punkt Sechstens lediglich der Geschenkgeberin jederzeit den Zutritt zu den Vertragsliegenschaften zu gestatten. Weitere Verpflichtungen der Geschenknehmerin sind im Schenkungsvertrag nicht enthalten.

Am 12. März 2001 nahm Herr Notar Dr. P für diesen Schenkungsvertrag eine Selbstberechnung gemäß § 23a ErbStG vor. Dabei wurde erklärt, dass die Steuerschuld am 24. November 2000 entstanden sei.

Am 19. März 2002 brachte Herr Rechtsanwalt Dr. K im Auftrag der Bw. beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien einen Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG ein. Begründet wurde der Antrag damit, dass der Schenkungsvertrag vom 24. November 2000 von der Geschenkgeberin widerrufen worden sei. Dieser Widerruf sei nicht weiter bestritten worden, sondern seien die Liegenschaften zurückgestellt worden und habe sich die Bw. verpflichtet, vom Notariatsakt des Notars Dr. P keinen weiteren Gebrauch zu machen. Eine Eintragung im Grundbuch sei nicht erfolgt, weshalb auch eine Löschung nicht mehr notwendig sei. Zum Beweis dafür wurde eine Schreiben des Rechtsanwaltens Dr. K vom 26. November 2001, ein Schreiben des Rechtsanwaltes der Geschenkgeberin, Dr. S, vom 29. November 2001 sowie die Erklärung über die Selbstberechnung der Schenkungssteuer des Notars Dr. P vom 12. März 2001 beigelegt. Die genannten Schreiben haben auszugsweise folgenden Inhalt:

Schreiben vom 26. November 2001 von Rechtsanwalt Dr. K an Notar Dr. P:

"In obiger Angelegenheit wurde die Schenkung laut Schenkungsvertrag vom 24.11.2000 widerrufen. Meine Mandantin weist Sie hiemit unwiderruflich an, vom Notariatsakt, Geschäftszahl 5293, keine weiteren Ausfertigung mehr vorzunehmen."

Schreiben vom 29. November 2001 von Rechtsanwalt Dr. S an Rechtsanwalt Dr. K:

"Ich bestätige namens Frau H, dass der Schenkungsvertrag lt. NotAkt GZ 5293 Notariat Dr. P vom 24.11.2000 wegen Widerruf gegenstandslos ist."

Am 7. Mai 2002 brachte der Vertreter der Bw. gegenüber dem Finanzamt noch ergänzend vor, dass der Schenkungsvertrag zwar in Punkt Zweitens einen Widerrufsverzicht enthalte, doch sei genau dieser Widerruf wegen Irrtums angefochten worden, weshalb es letztlich zur außergerichtlichen Bereinigung dadurch gekommen sei, dass Frau B die geschenkte Liegenschaft zurückgestellt habe. Zum Beweis dafür wurde ein Schreiben des Rechtsanwaltes Dr. S vom 13. Juli 2001 vorgelegt. Dieses Schreiben hat auszugsweise folgenden Inhalt:

"Sehr geehrte Frau B!

Ich wende mich an Sie als Anwalt ihrer Tante Frau H. und namens meiner Klientin verlange ich die Aufhebung des Schenkungsvertrages bezüglichen der beiden Grundstücke + Haus in St. und dies aus nachstehenden Gründen:

1./ Das wesentlichste Motiv der Schenkung an Sie war die von meiner Klientin geforderte und Ihrerseits ausdrücklich gegeben Zusicherung, sich um meine Klientin "zu kümmern". Der Umfang der Ihrerseits zu erbringenden Bemühungen und Leistungen wurde genau besprochen und festgelegt und bis rd. Ende Mai mit einigen Einschränkungen von Ihnen auch versucht worden; hiezu im einzelnen:

2./ Vereinbart und zugesichert war im Hinblick auf den herzbedingt schlechten Zustand meiner Klientin – Sie wissen, dass meine Klientin vor einem Jahr wegen des schweren Herzschadens im Krankenhaus und akut lebensgefährdet war –

a) regelmäßiger Besuch zwecks gesundheitlicher Kontrolle und subjektiven Wohlbefinden Ihrer Tante im Rahmen zugesicherter Hilfe und Aufsicht durch Sie

b) Betreuung bei Arztbesuchen bzw. Organisation dieser Besuche durch Terminvorbereitung, hinbringen und rückbringen mittels Auto

c) einmal pro Woche Betreuung bei einem Einkauf in einem Supermarkt, insbesondere hinbringen und Hilfe beim Einkauf und rückbringen;

d) regelmäßige telefonische und persönliche Kontakte, insbesondere durch einmaliges Mittagessen pro Woche in einem Gasthaus, einmal im Bereich der Wohnung meiner Klientin und einmal im Bereich Sü; all dies zwecks Erhaltung der persönlichen Beziehungen.

3./ Nachdem Sie von Ihrem Urlaub im Süden von Wien zurückwaren und Ihren Urlaub in Deutschland antreten wollten, hat meine Klientin Ihnen mitgeteilt, dass die Schlüssel während Ihrer Abwesenheit die Nichte T erhält, um die Wohnung zu betreuen. Hiezu haben Sie sich zuerst abfällig geäußert, in der Folge verlangt, dass meine Klientin dies nicht tut und in weiterer Folge am Telefon geschrien und getobt und meiner Klientin vorgeworfen, all dies sei nur der Beginn, um Ihnen die Schenkung wegzunehmen und sie Frau T zu geben. Das Telefonat fand dann damit das Ende, dass Sie Ihre Beschimpfungen nicht einstellten und das Schreien am Telefon nicht unterließen, sodass meine Klientin im Hinblick auf ihr schlechtes Herz und die von Ihnen verursachte Aufregung das Telefonat grußlos beendete.

4./ Im Anschluss daran haben Sie jedweden Kontakt zu meiner Klientin und Ihrer Tante abgebrochen, verletzten beharrlich und ständig Ihre Verpflichtungen.

5./ Hiezu kommt, dass in der Folge meine Klientin Sie durch den Notar aufgefordert hat, das Schenksgut zurückzustellen, da die Klientin sich in Ihnen, Ihrer Person bzw. die Ihrerseits gegebene Zusicherungen total geirrt hat und sie sich all diese Zusicherungen nicht zu halten bzw. das persönliche Verhältnis total zerstörten. Für meine Klientin ist es praktisch unzumutbar, von Ihnen die Erfüllung Ihrer Verpflichtungen zu verlangen. Damit ist jede Basis der Schenkung so weggefallen.

6./ Hiezu kommt, dass Sie dem Notar in der Folge Anfangs Juni erklärt haben, Sie seien bereit und sehen ein, dass die Basis der Schenkung total weggefallen ist und daher die Schenkung verbindlich zurückgeben.

7./ Bei dieser Sachlage habe ich Sie aufzufordern und zu bitten zu mir nach tel. Anmeldung ins Büro zu kommen, um die Rückabwicklung der Schenkung durchzuführen. Mein Klientin, deren Herz zwar angegriffen ist, verlangt die Rückgabe und wird Sie notfalls gerichtlich auf Rückgabe der Schenkung klagen; wenn Sie sich daher nicht bis längstens 23.07. bei mir einfinden, um den Streitfall einer Bereinigung zuzuführen, habe ich bereits jetzt den Auftrag, zu klagen."

Mit Bescheid vom 27. Mai 2002 wies das Finanzamt den Antrag auf Rückerstattung der Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG ab. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine Erstattung der Schenkungssteuer nach § 33 ErbStG

nur in jenen Fällen in Betracht komme, in den es sich um den Widerruf einer Schenkung iSd §§ 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrages ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelt und das Geschenk deshalb herausgegeben werden muss. Eine erst nachträglich getroffene Vereinbarung genüge nicht. Ein Widerruf einer Schenkung wegen groben Undankes setze eine Straftat voraus.

In der dagegen eingebrochenen Berufung wurde vorgebracht, dass die Schenkung nicht wirksam zustande gekommen sei. Am 24. November sei zwar der Notariatsakt geschlossen worden, doch habe sich später herausgestellt, dass sich die Tante im Motivirrtum befunden habe. Die Geschenkgeberin sei nämlich davon ausgegangen, dass die Schenknehmerin die Geschenkgeberin nahezu in ihren Haushalt aufnehmen würde und für ihre lückenlose Pflege sorgen würde. Da die Geschenkgeberin tatsächlich nicht in der Lage sei neben den anderen von ihr betreuten Personen auch noch die Geschenkgeberin zu betreuen, sei der Irrtumseinswand beachtlich. Um einen Prozess zu vermeiden habe man sich darauf geeinigt, den Schenkungsvertrag ex tunc aufzulösen. Wesentlich sei im Zusammenhang mit der Schenkungssteuer, dass überhaupt keine Vermögenstransaktion stattgefunden habe. Zum einen sei der Schenkungsvertrag niemals grundbürgerlich durchgeführt worden, zum anderen sei die gegenständliche Liegenschaft niemals der Geschenkgeberin zur ausschließlichen Nutzung überlassen worden.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde ua. darauf verwiesen, dass dem Vorbringen in der Berufung, Nichtentstehen der Steuerschuld, der Schriftsatz vom 2. Mai 2002 und das Schreiben von Herrn Rechtsanwalt Dr. S vom 13. Juli 2001 entgegen stehen, in denen die Vertragsparteien von einem Widerruf und einer Rückgängigmachung der Schenkung ausgegangen seien.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde noch ergänzend ausgeführt, dass die Bw. ihren Rückerstattungsanspruch auf jede erdenkliche Rechtsgrundlage stützt. Es wurde nochmals betont, dass der Schenkungsvertrag mit ex tunc-Wirkung aufgehoben worden sei und der Gegenstand der Schenkung somit weggefallen sei, weshalb eine Rückerstattung vorzunehmen sei. Sollte dieses Ergebnis nicht aus den genannten Gesetzesstellen zu begründen sein, wäre die Einbehaltung der Schenkungssteuer gemäß § 236 BAO unbillig, zumal die Bw. aus dem Schenkungsvertrag keinerlei Vorteile gezogen habe, da weder eine grundbürgerliche Durchführung noch eine Übergabe laut Schenkungsvertrag erfolgt sei. Sinn und Zweck sämtlicher Steuergesetze könne nur sein, tatsächliche Vermögenstransaktionen zu besteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 33 lit. a ErbStG ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deswegen das Geschenk herausgegeben werden musste.

Voraussetzung für die Erstattung der Steuer ist somit zunächst, dass die Schenkung widerrufen wurde. Die Bestimmung des § 33 lit. a ErbStG ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung iS der §§ 947 ff ABGB oder auf Grund eines im Schenkungsvertrag ausdrücklich vereinbarten Widerrufsgrundes handelt (vgl. dazu Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer unter Rz 9 zu § 33 ErbStG und die dort referierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht nur keine ausdrückliche Vereinbarung über einen Widerrufsgrund getroffen, sondern wurde im Gegenteil von der Geschenknehmerin ausdrücklich auf das Recht, die Schenkung zu widerrufen, verzichtet.

Nach dem Gesetz kann eine Schenkung (abgesehen vom Tatbestand der Dürftigkeit des Geschenkgebers gemäß § 947 ABGB) wegen groben Undanks des Beschenkten gegenüber seinem Wohltäter gemäß § 948 ABGB vom Geschenkgeber widerrufen werden. § 948 ABGB lautet: "Wenn der Beschenkte sich gegen seinen Wohltäter eines groben Undanks schuldig macht, kann die Schenkung widerrufen werden. Unter grobem Undanke wird eine Verletzung am Leibe, an Ehre, an Freiheit oder an Vermögen verstanden, welche von der Art ist, dass gegen den Verletzten von Amts wegen oder auf Verlangen des Verletzten nach dem Strafgesetze verfahren werden kann." Grober Undank setzt somit eine Straftat iS der im zweiten Satz der letztzitierten Gesetzesstelle genannten Art voraus, wobei die Straftat einen Mangel an dankbarer Gesinnung bekunden muss. Auch Straftaten gemäß § 111 StGB (üble Nachrede) können beispielsweise groben Undank iS des § 948 ABGB darstellen. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes obliegt bei Begünstigungs- und Befreiungstatbeständen (was auch für den Erstattungstatbestand gemäß § 33 ErbStG zu gelten hat) der Partei eine besondere Behauptungslast. Demnach hat sie selbst einwandfrei unter Ausschluss jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die angestrebte Begünstigung bzw. Befreiung bzw. Erstattung sprechen (vgl. dazu ua VwGH 27.1.2000, 99/16/0050).

Im gegenständlichen Fall wurde nicht einmal behauptet, dass eine gerichtlich strafbare Handlung gesetzt worden wäre, weshalb ein Widerruf der Schenkung wegen groben Undanks nicht in Betracht kommt.

Nach Fellner, Kommentar zum ErbStG, RZ 10 zu § 33, erscheint es fraglich, ob ein "Wegfall der Geschäftsgrundlage" als Widerrufsgrund iSd § 33 lit. a ErbStG anzusehen ist. Ein solcher als Vertragsaufhebungsgrund anerkannter Wegfall der Geschäftsgrundlage betrifft (jedenfalls)

nur die geschäftstypischen Voraussetzungen, die jedermann mit einem bestimmten Geschäft (hier mit einer Liegenschaftsschenkung) verbindet. Geschäftsvoraussetzungen individueller Natur hingegen müssen gemäß § 901 ABGB zur Bedingung des Vertrages gemacht werden, damit sie im Falle einer Änderung Berücksichtigung finden können (vgl. VwGH 20.12.2001, 2001/16/0440).

Aus der vorgelegten Anwaltskorrespondenz ergibt sich, dass nach Ausführung der Schenkung zwischen der Geschenkgeberin und der Geschenknehmerin aufgetretene Differenzen über das Ausmaß der Betreuung der Geschenkgeberin Grund für die Rückabwicklung der Schenkung waren. Die im Schreiben von Rechtsanwalt Dr. S erwähnte Zusicherung der Geschenknehmerin, sich um die Geschenkgeberin "zu kümmern", wurde in den Schenkungsvertrag nicht als Bedingung aufgenommen. Das "Kümmern" um die Geschenkgeberin stellt keinesfalls eine geschäftstypische Voraussetzung einer Liegenschaftsschenkung dar, weshalb hier nicht näher auf die Frage, ob ein "Wegfall der Geschäftsgrundlage" einen Widerrufsgrund iSd § 33 ErbStG darstellt, einzugehen ist.

In der Regel kann eine auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht mehr beseitigt werden. 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. VwGH 30.4.2003, 2003/16/008).

Einen solcher steuervernichtende Tatbestand liegt im Bereich der Schenkungssteuer nur dann vor, wenn die Voraussetzungen des § 33 lit. a ErbStG erfüllt werden, nicht jedoch auch dann, wenn die Vertragsparteien einvernehmlich einen Schenkungsvertrag rückgängig machen. Dies gilt auch dann, wenn die vertragliche Einigung erfolgt, um eine gerichtliche Auseinandersetzung zu vermeiden.

Zum Einwand der Berufungswerberin, dass die Schenkung gar nicht wirksam zustande gekommen sei, ist darauf zu verweisen, dass im Erstattungsverfahren nicht darüber abzusprechen ist, ob ein Abgabenanspruch überhaupt entstanden ist. Ebenso wie Gegenstand eines Erstattungsverfahrens nicht die Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung sein kann (vgl. VwGH 7.2.1966, 507, 508/65), kann es nicht Gegenstand eines Erstattungsverfahren sein, ob die nach § 23a BAO durchgeführte Selbstberechnung der Schenkungssteuer richtig war. Wäre tatsächlich keine Steuerschuld entstanden, so würde ein Fall der Unrichtigkeit der

Selbstberechnung vorliegen und wäre vom Finanzamt ein Abgabenbescheid nach § 201 BAO (idF vor BGBI. I 97/2002) zu erlassen.

Im Übrigen entsteht gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG die Steuerschuld für Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkes kommt. Bei Liegenschaften genügt zur wirklichen Übergabe die außerbücherliche Übergabe (vgl. VwGH 26.6.1997, 96/16/0236,0237). Es kommt für das Entstehen der Steuerschuld nicht auf die Eintragung im Grundbuch an.

Im gegenständlichen Fall wurde im Punkt Drittens vereinbart, dass die Übergabe der Liegenschaft in den physischen Besitz der Geschenknehmerin mit der Unterzeichnung des Vertrages als erfolgt gilt. Sowohl aus der Selbstberechnungserklärung, als auch aus den Schreiben der Rechtsanwälte Dr. S vom 13. Juli 2001 und Dr. K vom 26. November 2001 ergibt sich, dass die Vertragsparteien davon ausgegangen sind, dass die Liegenschaft bereits übergeben wurde. Auch im Erstattungsantrag vom 19. März 2002 und im Schreiben ans Finanzamt vom 7. Mai 2002 wird noch ausgeführt, dass die Liegenschaft zurückgestellt wurde. Deshalb erscheint das erst in der Berufung und im Vorlageantrag erstattete Vorbringen, wonach die Schenkung nicht ausgeführt worden sei, nicht glaubhaft.

Zum im Vorlageantrag erhobenen Einwand, dass die Einbehaltung der Schenkungssteuer unbillig wäre, ist zu sagen, dass bei Vorliegen der in § 33 ErbStG genannten Voraussetzungen ein Anspruch auf Erstattung der Erbschaftsteuer besteht und umgekehrt bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen im Verfahren betreffend einen Erstattungsantrag kein Raum für eine Ermessensentscheidung gegeben ist. Billigkeitserwägungen könnten nur in einem Verfahren um Nachsicht der Schenkungssteuer eine Rolle spielen, wofür ein entsprechender Antrag erforderlich wäre. Bemerkt wird allerdings, dass es im Verfahren über einen Antrag auf Abgabennachsicht nach § 236 BAO Sache des Nachsichtwerbers ist, einwandfrei und unter Ausschluss jeglicher Zweifel das Vorliegen jener Umstände darzutun, auf die die Nachsicht gestützt werden kann (siehe dazu u.a. VwGH 23.3.1999, 98/14/0147). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt Unbilligkeit der Einhebung im Allgemeinen voraus, dass die Einhebung in keinem wirtschaftlich vertretbaren Verhältnis zu jenen Nachteilen stünde, die sich aus der Einhebung für den Steuerpflichtigen oder für den Steuergegenstand ergeben. Die Unbilligkeit kann "persönlich" oder "sachlich" bedingt sein. Bei einem Gesamtschuldverhältnis kann eine Nachsicht aus "persönlicher" Unbilligkeit nur dann erteilt werden, wenn die Billigkeitsgründe hinsichtlich aller Mitschuldner gegeben sind (vgl. dazu u.a. VwGH 17.12.1992, 91/16/0075). Eine "sachliche" Unbilligkeit liegt vor, wenn im Einzelfall bei

Anwendung des Gesetzes ein vom Gesetzgeber offenbar nicht beabsichtigtes Ergebnis eintritt. Jedenfalls muss es zu einer anormalen Belastungswirkung und, verglichen mit ähnlichen Fällen, zu einem atypischen Vermögenseingriff kommen. Eine derartige Unbilligkeit des Einzelfalles ist aber nicht gegeben, wenn lediglich eine Auswirkung der allgemeinen Rechtslage vorliegt, also die vermeintliche Unbilligkeit für die davon Betroffenen aus dem Gesetz selbst folgt (vgl. ua. VwGH 23.1.1996, 95/14/0062).

Es war daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Wien, 20. November 2003