



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau B.K., E., vertreten durch D.P., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 28. Juli 2005 betreffend Abweisung eines Antrages gemäß § 33 lit. a ErbStG entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Am 12. Oktober 2004 wurde zwischen Herrn M.L. und Frau B.K. eine Vereinbarung betreffend die Liegenschaft EZ 1 abgeschlossen. Von Herrn Notar D.H. wurde die Echtheit der Unterschriften der Vertragspartner am 12. Oktober 2004 bestätigt.

Im § 1 dieser Vereinbarung wird festgehalten, dass der Geschenkgeber Herr M.L. Eigentümer der Liegenschaft EZ 1 ist. Im § 2 räumt der Geschenkgeber Frau B.K., der Berufungswerberin, schenkungsweise das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der Liegenschaft EZ 1 ein. Die Berufungswerberin nimmt diese Schenkung ausdrücklich dankend an.

Der § 3 dieser Vereinbarung enthält die Aufsandungserklärung. Im § 4 halten die Vertragsparteien fest, dass der Geschenkgegenstand bereits außerbücherlich vor Unterfertigung übergeben wurde, und zwar dadurch, dass die Vertragsparteien vor Vertragsunterfertigung gemeinsam die vertragsgegenständliche Liegenschaft besichtigt haben und die Berufungswerberin bereits ihr Wohnungsgebrauchsrecht auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft nutzt.

Im § 5 dieser Vereinbarung wird das Vertragsinteresse zwecks Gebührenbemessung mit jährlich € 800,-- bewertet und vereinbart, dass die Kosten und Gebühren, die mit der Erstellung und grundbürgerlichen Durchführung dieser Vereinbarung verbunden sind, von der Berufungswerberin zur Gänze getragen werden.

Für diese Vereinbarung wurde der Berufungswerberin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 4. November 2004 die Schenkungssteuer mit € 1.620,80 vorgeschrieben. Im Februar 2005 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die Eingabe vom 1. Februar 2005 ein, welche wie folgt lautet:

*„In obiger Angelegenheit nehme ich Bezug auf den Schenkungssteuerbescheid vom 4.11.2004 aufgrund der Vereinbarung vom 12.10.2004, abgeschlossen zwischen Frau B.K. und Herrn M.L., mit dem Herr M.L. Frau B.K. das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht auf dem Grst. Nr. x der EZ 1 einräumt.“*

*„Die Vertragsparteien M.L. und B.K. haben nunmehr mit Vereinbarung vom 2.2.2005 vereinbart, die seinerzeitige Vereinbarung vom 12.10.2004 einvernehmlich rückwirkend zum 12.10.2004 aufzuheben und wird aus diesem Grunde ersucht, den Schenkungssteuerbescheid vom 4.11.2004 zu Steuer Nr. x/y ebenfalls aufzuheben.“*

*Beiliegend übermittle ich Ihnen diese Vereinbarung vom 2.2.2005 zur geschätzten Kenntnisnahme.*

Beigelegt wurde dieser Eingabe die Vereinbarung vom 2. Februar 2005, deren „§ 1 Auflösungsvereinbarung“ lautet:

*„Die zwischen den Vertragsparteien am 12.10.2004 abgeschlossene Vereinbarung, in der Herr M.L. Frau B.K. schenkungsweise das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht auf dem Grst. Nr. x der EZ 1 eingeräumt wurde, wird rückwirkend zum 12.10.2004 einvernehmlich aufgehoben.“*

Dieses Ansuchen vom 1. Februar 2005 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 28. Juli 2005 abgewiesen. Diese Abweisung wurde damit begründet, dass die einvernehmliche Auflösung einer Schenkung nicht zur Erstattung der Schenkungssteuer führt. Eine auf Grund des Gesetzes entstandene Steuerschuld kann durch eine nachträgliche privatrechtliche Vereinbarung nicht mehr beseitigt werden.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wurde vorgebracht:

*„Die Berufungswerberin erhebt durch ihre bevollmächtigten Rechtsvertreter gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern Wien vom 28.7.2005, ihr zugestellt am 2.8.2005 zu Steuernummer x/z, innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung und ficht diesen Bescheid wegen unrichtiger Tatsachenfeststellung und unrichtiger rechtlicher Beurteilung seinem gesamten Inhalt nach an.“*

*Im Einzelnen wird dazu folgendes ausgeführt:*

#### 1.1 Sachverhalt

Am 12.10.2004 wurde zwischen Herrn M.L. geboren am yz (im Folgenden der „Geschenkgeber“), und Frau B.K., geboren am xz (im Folgenden die „Geschenknehmerin“), ein Schenkungsvertrag abgeschlossen (im Folgenden der „Schenkungsvertrag“). Gegenstand des Schenkungsvertrages war das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht auf dem Grundstück-Nummer x der Liegenschaft EZ 1.

Mündlich wurden zwischen den Parteien ausdrücklich diverse Bedingungen und Motive als Voraussetzung für die Schenkung vereinbart (So sollte die Geschenknehmerin beispielsweise die Haushaltsführung beim Geschenkgeber als Gegenleistung übernehmen).

Jedoch erfuhr die Geschenknehmerin zwischenzeitig von ihrer schweren Krankheit (Krebs), weshalb ihr bewusst wurde, dass sie die vereinbarten Bedingungen nicht mehr erfüllen kann und wurde aus diesem Grunde der Gegenstand des Schenkungsvertrages auch nicht mehr an sie übergeben bzw. ihr das Wohnungsrecht tatsächlich nie eingeräumt. Die dahingehenden Ausführungen im Schenkungsvertrag stellten nur allgemeine Vertragsbestandteile dar.

Die oben erwähnten Bedingungen für die Schenkung traten nach Vertragsabschluss nicht ein. Insbesondere konnte die Geschenknehmerin aufgrund ihrer Krankheit die Haushaltsführung für den Geschenkgeber nicht übernehmen, sodass die Schenkung tatsächlich mangels Übergabe des Schenkungsgegenstandes nie vollzogen wurde.

In Eventu wird für den Fall, dass von einer tatsächlichen Übergabe und somit rechtswirksamen Schenkung ausgegangen wird, vorgebracht, dass der Geschenkgeber mangels Erfüllung der vereinbarten Bedingungen (Übernahme Haushaltsführung) die Schenkung vom Geschenkgeber widerrufen wurde. Festgehalten wird in diesem Zusammenhang jedoch noch einmal ausdrücklich, dass die Geschenknehmerin das ihr eingeräumte Wohnungsrecht niemals tatsächlich ausübt.

Um der rückwirkenden Auflösung des Schenkungsvertrages (bzw. dem Widerruf) auch formell Ausdruck zu verleihen und um eine gerichtliche Anfechtung der Schenkung zur vermeiden, wurde die Vereinbarung vom 2.2.2005 betreffend die rückwirkende Auflösung des Schenkungsvertrages abgeschlossen. Diese sollte jedoch nur Beweiszwecken dienen.

Mit Schenkungssteuerbescheid vorn 4.11.2004 zu Steuernummer: x/y und Erfassungsnummer: y/z wurde der Geschenknehmerin vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern für die gegenständliche Schenkung, die Schenkungssteuer in der Höhe von EUR 1.620,80 vorgeschrieben. Nachdem in einem Schreiben vom 1.2.2005 kurz zum Schenkungssteuerbescheid Stellung bezogen wurde, um die Umstände der Rückabwicklung der Schenkung darzustellen, wurde der ursprüngliche Schenkungssteuerbescheid vom 4.11.2004 mit Bescheid vom 28.7.2005 bestätigt.

## 1.2 Rechtliche Beurteilung

Aufgrund des unter Punkt 1.1 festgestellten Sachverhalts ergibt sich die folgende rechtliche Beurteilung:

### 1.2.1 Nichtzustandekommen der Schenkung

Wie unter Punkt 1.1 dargestellt, ist der Gegenstand der Schenkung nicht an die Geschenknehmerin übergeben worden. Die diesbezügliche Darstellung im Schenkungsvertrag stellen nur allgemeine Vertragsbestandteile dar.

Die Schenkung ist daher nie rechtswirksam zustande gekommen. Es liegt im gegenständlichen Zusammenhang somit kein die Schenkungssteuer auslösender Sachverhalt vor.

### 1.2.2 Motivirrtum

Da die Parteien mündlich den Eintritt diverser Bedingungen zum Inhalt des gegenständlichen Schenkungsvertrages machten und diese Bedingungen in weiterer Folge nicht eintraten,

unterlagen die Parteien bei Abschluss des Schenkungsvertrages einem wesentlichen Motivirrtum.

Gemäß der herrschenden Lehre und Rechtsprechung zu § 901 ABGB ist die Anfechtung einer Schenkung wegen eines Motivirrtums zulässig und kann eine Schenkung aufgrund eines solchen Irrtums widerrufen werden (Rummel, Kommentar zum ABGB<sup>3</sup>, Rz 9 zu § 901; Koziol/Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts<sup>12</sup> [2001], 351).

Aufgrund des angesprochenen Motivirrtums wurde die Schenkung vom Geschenkgeber widerrufen und in weiterer Folge der Schenkungsvertrag mit Wirkung ex tunc für unwirksam erklärt. Eine Rückstellung des Schenkungsgegenstandes war aus dem Grunde nicht möglich bzw. erübrigte sich, da das eingeräumte Wohnrecht von der Geschenknehmerin tatsächlich nie ausgeübt wurde.

### 1.2.3 Erstattung der Schenkungssteuer im Falle des Motivirrtums

Zwar entsteht die Abgabenschuld gemäß § 4 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft, jedoch ist gemäß § 33 lit a ErbStG die Schenkungssteuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Dies gilt auch für den Fall des Widerrufs der Schenkung wegen Motivirrtums (Doralt/Ruppe, Steuerrecht<sup>4</sup> [2001], 68). § 33 lit a ErbStG lässt somit die zivilrechtliche Rückabwicklung auf das Abgabenrecht durchschlagen (Beiser, Steuern [2001], 281]).

Aufgrund der oben beschriebenen Rückabwicklungsgründe, ist im gegenständlichen Fall § 33 lit a ErbStG anwendbar. Da bis zum jetzigen Zeitpunkt die mit Bescheid vom 4.11.2004 festgesetzte Schenkungssteuer von der Geschenknehmerin noch nicht geleistet wurde und diese gemäß § 33 lit a ErbStG an die Geschenknehmerin erstattet werden müsste, wird von vornherein von der Vorschreibung der Schenkungssteuer abzusehen sein.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Oktober 2005 wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien diese Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Eines der Motive für die Einräumung des Wohnrechtes war nach den Ausführungen in der Berufung in der Haushaltsführung durch die Berufungswerberin gelegen. Diese Behauptung findet aber im Text der Vereinbarung vom 12.10.2004 keine Deckung. Im § 2 der Vereinbarung wird vielmehr ein lebenslängliches, unentgeltliches Wohnrecht vereinbart. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass nach Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 27.4.2000, ZI 99/16/0249) die Motivation für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht von Bedeutung ist.“

Aber auch aus dem Einwand, die tatsächliche Übergabe sei nicht erfolgt, kann die BW nichts für sich gewinnen, wird doch im § 4 der Vereinbarung festgehalten, dass die Geschenknehmerin das Wohnungsgebrauchsrecht bereits nützt. Überdies ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass die Steuerschuld bei wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen in dem Augenblick entsteht, in dem das Recht anfällt und nicht erst in dem Zeitpunkt, in dem die Nutzung oder Leistung perzipiert wird.

Eine Erstattung der Schenkungssteuer im Sinne des § 33 a SchenkStG hat dann zu erfolgen, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden muss. Voraussetzung ist also die Herausgabe des Geschenkes. Zu einer Erstattung führen daher neben den Widerrufsgründen nach dem ABGB auch die Fälle, in denen der Geschenknehmer wider seinen Willen das Geschenk herausgeben muss. Eine einvernehmliche Rückgängigmachung der Schenkung erfüllt jedoch nicht diese Voraussetzung, gilt doch im Verkehrssteuerrecht der Grundsatz, dass die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann. Eine einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes führt zu keiner Erstattung der Steuer.“

Der gegen diese Berufungvorentscheidung eingebrachte Vorlageantrag enthält keine weitere Begründung.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen Schenkungen unter Lebenden der Schenkungssteuer. Diese Bestimmung und damit den Schenkungssteuergrundtatbestand hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua, als verfassungswidrig aufgehoben und darin gleichzeitig ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft tritt. Mit Bundesgesetzblatt vom 4. Juli 2007 (BGBl. I 2007/39) wurde die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z. 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 durch den Verfassungsgerichtshof entsprechend der Bestimmung des

Art. 140 Abs. 5 B-VG kundgemacht. In dieser Kundmachung ist – entsprechend den Bestimmungen des B-VG – auch die vom VfGH in seinem Erkenntnis gesetzte Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung, nämlich der 31. Juli 2008, beinhaltet.

Nachdem der VfGH in seinem Erkenntnis diese Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung gesetzt hat, bewirkt dies gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG, dass diese Bestimmung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 auf alle bis zum Ablauf des 31. Juli 2008 verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden sind. Somit auch auf den gegenständlichen Berufungsfall, da dieser nicht Anlassfall – weder im engeren noch im weiteren Sinne – gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG ist.

Gegenstand einer Schenkung kann jede im Verkehr stehende Sache sein, sofern sie von wirtschaftlichem Wert ist, somit auch eine Dienstbarkeit wie etwa gegenständlich die Einräumung eines Wohnungsrechtes an einer Liegenschaft, da auch die Gewährung von Vermögensgebrauch ein Vorteil ist, der dem Vermögen des Zuwendenden entstammt. Mit der Vereinbarung vom 12. Oktober 2004 räumte Herr M.L. der Berufungswerberin schenkungsweise das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an der dort genannten Liegenschaft ein.

Mit der Vereinbarung vom 2. Februar 2005 wurde diese Vereinbarung vom 12. Oktober 2004 rückwirkend zum 12. Oktober 2004 einvernehmlich aufgehoben.

Es liegen hier zwei getrennte Abgabenverfahren vor, nämlich

1. der Schenkungssteuerbescheid vom 4. November 2004, der unbekämpft blieb und
2. der gegenständliche Bescheid vom 28. Juli 2005, mit dem der Antrag auf Erstattung der Schenkungssteuer abgewiesen wurde.

Gemäß § 33 lit. a ErbStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung ist die Steuer zu erstatten, 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 aufgehoben. Das Erkenntnis wurde am 29. April 2005 unter BGBl. I 2005/26 kundgemacht. Mit diesem Tag ist die Aufhebung somit in Kraft getreten. Dass die Aufhebung eines Gesetzes durch den VfGH mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft tritt, bedeutet, dass das aufgehobene Gesetz auf die Sachverhalte, die sich vor diesem Zeitpunkt ereignet haben, abgesehen vom Anlassfall weiterhin anzuwenden ist (VwGH 30. 1. 2008, 2007/16/0186). Auf den gegenständlichen Fall ist § 33 lit. a ErbStG noch in der oben zitierten Fassung anzuwenden.

Voraussetzung für die Erstattung der Steuer ist somit zunächst, dass die Schenkung widerrufen wurde. Diese Bestimmung ist dabei nur in jenen Fällen anwendbar, in denen es sich um den Widerruf einer Schenkung im Sinne der §§ 947 ABGB handelt. Im gegenständlichen Fall wurde die Schenkung nicht widerrufen, sondern mit der Vereinbarung vom 2. Februar 2005 einvernehmlich aufgehoben. Grundlage für eine Schenkungssteuererstattung im Sinne des § 33 lit. a ErbStG kann nur sein, wenn ein (gesetzlich vorgesehener oder vertraglich vereinbarter) Widerruf der Schenkung vorliegt und deshalb das Geschenk herausgegeben werden musste. Eine erst wie im gegenständlichen Fall nachträglich getroffene Vereinbarung über die Auflösung des Schenkungsvertrages erfüllt den Tatbestand nach § 33 lit. a ErbStG nicht (vgl. VwGH 26. 2. 1981, 80/15/0439, 80/15/1307, 15. 10. 1987, 86/16/0057).

Auch nach dem durch die Aufgabe der Wortfolge „eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb“ verbliebenen Gesetzestext hat eine Erstattung der Steuer in allen Fällen – aber auch nur dann – stattzufinden, wenn und soweit das Geschenk herausgegeben werden musste. Das hat zum Einen die Konsequenz, dass nicht mehr bloß die Widerrufsfälle 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 Herausgabe zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat (VfGH 2. 3. 2005, G 104/04). Hier wurde die Schenkung jedoch mit der Vereinbarung vom 2. Februar 2005 einvernehmlich aufgehoben.

Die Berufungswerberin bringt im Erstattungsverfahren vor, dass für die Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes Leistungen zu erbringen waren und eine Übergabe nicht erfolgte. Dieses Vorbringen wäre im Schenkungssteuerverfahren – aber auch nur bei tatsächlichem Zutreffen des Vorbringens, was im gegenständlichen Verfahren nicht zu klären ist – relevant

gewesen, denn gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG entsteht bei Schenkungen unter lebenden die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Die Frage der Rechtmäßigkeit der Steuervorschreibung und die Frage, ob die Schenkung tatsächlich ausgeführt wurde, ist im Schenkungssteuererstattungsverfahren nach § 33 lit. a ErbStG völlig irrelevant. Es kann aber nicht mehr das ursprüngliche Schenkungssteuerverfahren neu aufgrollt werden. Vgl. Fellner Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 3 zu § 33 ErbStG und die dort angeführte Rechtsprechung, worin ausgeführt wird:

*„Der infolge eines Erstattungstatbestandes zu erlassende Bescheid tritt nicht an die Stelle des ursprünglichen Abgabenbescheides; die Rechtskraft des Abgabenbescheides wird also nicht zur Gänze durchbrochen (ähnlich VwGH vom 1. Juni 1964, 81/64, zu § 20 Abs 4 GrEStG 1955 aF). Daraus folgt, dass im Erstattungsverfahren die Frage der Rechtmäßigkeit der (ursprünglichen) Steuerfestsetzung nicht mehr aufgerollt werden kann (vgl. auch VwGH vom 7. Februar 1966, 507, 508/65, zu § 32 ErbStG; UFS vom 16. Dezember 2003, RV/0327-S/03).“*

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Juli 2009