



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.H., Adresse, vertreten durch RA.U, vom 31. März 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Februar 2006 betreffend Erstattung von Schenkungssteuer nach § 33 lit. a ErbStG entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Schenkungssteuer von 2.209,85 € wird gemäß § 33 lit. a ErbStG erstattet.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 20. Juni 2005 übergab G.H. an ihren Sohn M.H. (im Folgenden: Bw) 680/36440 Anteile an der Liegenschaft EZ X, GB Y verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 14. Die Übergabe und Übernahme erfolgte mit allen Rechten und Pflichten, mit denen die Geschenkgeberin die Liegenschaftsanteile besessen und benützt hat oder zu besitzen oder zu benützen berechtigt gewesen wäre.

Mit rechtskräftigem Bescheid vom 3. August 2005 setzte das Finanzamt für diesen Rechtsvorgang gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG Schenkungssteuer in Höhe von 2.209,85 € fest.

Mit dem am 2. Februar 2006 abgeschlossenen Vertrag "Aufhebung des Schenkungsvertrages vom 20. Juni 2005" vereinbarten G.H. und M.H. den angeführten Schenkungsvertrag rückwirkend zum 20. Juni 2005 aufzuheben und die Zurückzahlung der dafür entrichteten Steuer beim Finanzamt zu beantragen.

Mit Bescheid vom 24. Februar 2006 wies das Finanzamt die begehrte Rücküberweisung der vorgeschriebenen Schenkungssteuer ab mit der Begründung, bei einvernehmlicher Auflösung des Schenkungsvertrages sei laut Schenkungssteuergesetz eine Erstattung nicht vorgesehen.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wendet im Wesentlichen ein, eine Rückerstattung sei im § 33 ErbStG sehr wohl vorgesehen, wenn das Geschenk herausgegeben werden musste. Gerade dies liege im Gegenstandsfall vor, musste doch als Folge der einvernehmlichen Aufhebung des Schenkungsvertrages der Geschenknnehmer den Schenkungsgegenstand wieder herausgeben.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

"Da es im System des Schenkungssteuerrechts gerechtfertigt ist, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden, kann es im gegenständlichen Fall nicht zur Erstattung kommen, da die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wurde. Das ErbStG kennt keinen Tatbestand, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäftes- und davon ist dem Aufhebungsvertrag vom 2.2.2006 nach auszugehen- zur Erstattung der Steuer führt."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde darin an Sachverhalt erstmals vorgebracht, hinsichtlich dieser geschenkten Eigentumswohnung sei zugunsten des zweiten Sohnes der Geschenkgeberin, nämlich Dr.H im Grundbuch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot einverleibt. Da der Verbotsberechtigte Dr.H dem Schenkungsvertrag nicht zugestimmt habe, hätten die Vertragsteile die Aufhebung des Schenkungsvertrages zu dessen Abschlussdatum vereinbart. Aufgrund der dargestellten Umstände sei der gegenständliche Schenkungsvertrag von den Vertragsparteien im Einvernehmen aufgehoben worden, wobei dieses Einvernehmen allerdings nicht auf dem freien Willen der Parteien beruht habe. Vielmehr seien mangels Zustimmung des Dr.H die Vertragsparteien zur Aufhebung des Schenkungsvertrages gezwungen gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 33 lit. a ErbStG idF BGBl. I Nr. 26/2005 ist die Steuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste.

Mit dem Erkenntnis des VfGH vom 2. 3. 2005, G 104/04, wurde die Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" in § 33 lit. a ErbStG als verfassungswidrig aufgehoben. Das Erkenntnis wurde am 29. April 2005 unter BGBl. I 26/2005 kundgemacht.

Mit diesem Tag ist die Aufhebung in Kraft getreten, weshalb § 33 lit. a ErbStG idF BGBl. I Nr. 26/2005 auf den Streitfall anzuwenden ist.

Die Verfassungswidrigkeit des § 33 lit. a ErbStG aF lag nach den Ausführungen des VfGH darin, dass diese Gesetzesstelle mit ihrem Abstellen auf die Widerrufsgründe des ABGB in unsachlicher Weise Fälle von einer Erstattung ausschloss, in denen es ebenfalls gegen den Willen des Beschenkten zu einer Rückforderung und Herausgabe des Geschenkes kommt. Selbst wenn man davon ausgeht, dass der Widerruf wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage noch zu den von § 33 lit. a ErbStG aF erfassten Widerrufsgründen gehört, ist etwa an gesetzliche Herausgabeansprüche Dritter auf Grund von Anfechtungen in- und außerhalb des Insolvenzrechtes, an die Geltendmachung von Willenmängeln, an die Herausgabe im Gefolge eines Rücktritts wegen Nichtigkeit oder wegen eines unwirksam zustande gekommenen oder unwirksam gewordenen Erwerbes zu denken.

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 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. Im System des Schenkungsrechtes ist es nach Rechtsansicht des VfGH gerechtfertigt, bei einer Erstattungsregelung zwischen Vorgängen, die zu einer einvernehmlichen oder freiwilligen Herausgabe des geschenkten Gegenstandes führen, und solchen, bei denen die Herausgabe gegen den Willen des Beschenkten erfolgt, zu unterscheiden. Nach dem bereinigten Gesetzestext kann es also nicht zur Erstattung kommen, wenn die Schenkung einvernehmlich rückgängig gemacht wird (siehe VfGH 2.3.2005, G 104/04; Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz. 10-12 zu § 33 ErbStG und ÖStZ 2005, Seite 244f).

Im vorliegenden Berufungsfall haben die beiden Vertragsparteien des Schenkungsvertrages vom 20. Juni 2005 mit dem am 2. Juni 2006 abgeschlossenen Vertrag (laut Berufung einvernehmlich) die rückwirkende Aufhebung dieses Schenkungsvertrages vereinbart. Das Finanzamt ist demzufolge von einer einvernehmlichen Aufhebung ausgegangen und hat mit dem bekämpften Bescheid die begehrte Erstattung abgelehnt. Erstmals im Vorlageantrag wurde das im Grundbuch zugunsten des Bruders des Bw. im C- Blatt der Liegenschaft zu B-LNR 14 einverleibte Belastungs- und Veräußerungsverbot eingewendet und davon abgeleitet, dass "dieses Einvernehmen allerdings nicht auf dem freien Willen der Parteien beruht hat",

habe doch unerwartet der Verbotsberechtigten Dr.H dem Schenkungsvertrag nicht zugestimmt, weshalb "die Vertragsparteien zur Aufhebung des Vertrages gezwungen gewesen sind".

Da – wie eingangs bereits ausgeführt- es auch nach der bereinigten Gesetzestext nicht zu einer Erstattung kommt, wenn die Schenkung einvernehmlich (freiwillig) rückgängig gemacht wird, entscheidet letztlich den Gegenstandsfall, ob der Beschenkte wider seinen Willen das Geschenk herausgeben musste, wobei seine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat (siehe VfGH 2.3.2005, G 104/04, Punkt 2.4).

An Sachverhalt war laut Grundbuchsstand unbedenklich davon auszugehen, dass hinsichtlich der Liegenschaft EZ X Grundbuch Y im C- Blatt unter RNr. 40 auf Anteil B- LNR 14 ein "Belastungs- und Veräußerungsverbot gem. Vertrag 1986-07-21 für H.Dr., geb. 1956-03-21" einverleibt war.

Rechtsgeschäftliche Veräußerungs- und Belastungsverbote sind zwar zulässig, haben aber in der Regel nur obligatorische Wirkung. Eine entgegen dem Verbot vorgenommene dingliche Verfügung ist dem Dritten gegenüber gültig. Der Verbotsbelastete muss allerdings dem Verbotsberechtigten Schadenersatz leisten. Absolute Wirkung erlangt das Verbot nur dann, wenn es zwischen Ehegatten, Eltern und Kindern, Wahl oder Pflegekindern oder deren Ehegatten begründet und im Grundbuch eingetragen wird (§ 364c ABGB). In solchen Fällen ist die verbotene Verfügung unwirksam. Der Übereignung (Modus, kausales Verfügungsgeschäft) steht diesfalls das absolut wirkende Veräußerungsverbot entgegen (siehe Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 259 und Seite 293).

Die Eigentümerin (B-Blatt, LNR 14) des Liegenschaftsanteiles 680/36440 verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 14 G.H. (Kaufvertrag vom 31. Juli 1972) hat mit Vertrag vom 21. Juli 1986 ihrem Sohn Dr.H, geb. 1956-03-21 ein Belastungs- und Veräußerungsverbot rechtsgeschäftlich eingeräumt, das im Grundbuch einverleibt war. Das zwischen Mutter und Sohn begründete und grundbücherlich eingetragene Belastungs- und Veräußerungsverbot machte, da der Verbotsberechtigte Dr.H der Schenkung vom 20.Juni 2005 an den Bw. seine Zustimmung versagte, die verbotene Verfügung unwirksam. Der schenkungsweisen Übereignung des Liegenschaftsanteiles an den Bw. stand im Gegenstandsfall somit das absolut wirkende Veräußerungsverbot entgegen. Ist aber der Erwerb des Bw. unwirksam zustande gekommen, dann musste zum einen der Bw. das Geschenkobjekt herausgeben und zum anderen hat die Herausgabepflicht des Bw. ihre Ursache in der Schenkung selbst. Bei dieser Sach- und Rechtslage kann in freier Beweiswürdigung nicht von einer freiwilligen Herausgabe der geschenkten

Liegenschaftsanteile ausgegangen werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Vertragsparteien den Schenkungsvertrag vom 20. Juni 2005 zur "Rückführung" des unwirksam zustande gekommenen Erwerbes mit der Vereinbarung von 2. Juni 2006 (laut Berufung) einvernehmlich aufgehoben haben. Dass der Bw. den Geschenkgegenstand seiner Mutter herausgegeben (zurückerstattet) und damit diese Voraussetzung erfüllt hat zeigt sich im Übrigen darin, dass in der Folge die Mutter diese Liegenschaftsteile verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 14 mit Schenkungsvertrag vom 17. März 2008 an ihren Sohn Dr.H geschenkt hat, der dann mit Kaufvertrag vom 15. April 2009 diese Liegenschaftsanteile an einen Dritten verkauft hat.

Bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles ist unter Beachtung des VfGH-Erkenntnisses vom 2.3.2005, G 104/04 schlüssig zum einen davon auszugehen, dass eine unfreiwillige Herausgabe des Geschenkes als Folge des unwirksam zustande gekommenen Erwerbes vorliegt, zum anderen die Herausgabepflicht ihre Ursache in der Schenkung selbst hat. Der Erstattungstatbestand gemäß § 33 lit. a ErbStG idF BGBl. I Nr. 26/2005 ist somit erfüllt. Der Berufung war daher durch Erstattung der Schenkungssteuer in Höhe von 2.209,85 € spruchgemäß Folge zu geben.

Innsbruck, am 21. August 2009