

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Held Berdnik Astner Rechtsanwälte GmbH, Schlögelgasse 1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 22.10.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.09.2009, Erf.Nr. 1, St.Nr. 2 betreffend Solidarschuld und Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28.11.2008 wurde der A Privatstiftung für den Abtretungsvertrag zur Nachstiftung vom 01.09.2003, in dem die Beschwerdeführerin (Bf.) ihre Geschäftsanteile an der A Verwaltungs- und Beteiligungs GmbH an die A Privatstiftung abgetreten hat, die Schenkungssteuer in Höhe von 82.436,45 € vorgeschrieben.

Lt. Firmenbuchauszug wurde mit Beschluss des Landesgerichtes für ZRS Graz vom 15.06.2009 über das Vermögen der A Privatstiftung das Konkursverfahren eröffnet und die Privatstiftung aufgelöst.

Mit Solidarschuld- und Schenkungssteuerbescheid vom 23.09.2009 wurde gegenüber der Beschwerdeführerin für den oben genannten Rechtsvorgang die Schenkungssteuer in Höhe von 82.436,45 € festgesetzt. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass von dieser Gesamtschuld der genannte Betrag noch aushafte und die Bf. als Geschenkgeberin für die zu entrichtende Abgabe neben der A Privatstiftung als Gesamtschuldnerin heranzuziehen sei. Da der Abgabeananspruch nicht eingebracht habe werden können, wird er gemäß § 13 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 BAO geltend gemacht. Die Bemessungsgrundlage ergebe sich aus dem beiliegenden Schenkungssteuerbescheid vom 28.11.2008 an die A Privatstiftung.

Dagegen erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin fristgerecht die Berufung (nunmehr Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass die Behörde übersehe, dass im Anlassfall die Voraussetzungen für die Erstattung der

Schenkungssteuer gemäß § 33 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz gegeben seien. Sinn und Zweck dieser Regelung sei, dass die Schenkungssteuer immer dann zu erstatten sei, wenn eine Verpflichtung zur Herausgabe des geschenkten Vermögens bestehe. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe zur Folge, dass zwingend das gesamte Vermögen zu verwerten sei, sämtliche Gläubiger entsprechend mit einer Quote zu befriedigen seien und nachfolgend die Löschung des Rechtsträgers eintrete. Demnach sei die A Privatstiftung jedenfalls verpflichtet, ihr gesamtes Vermögen und somit auch den Geschenkgegenstand herauszugeben. Deshalb wird der Antrag gestellt, die Schenkungssteuer mit 0 € festzusetzen.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung ab. In der Begründung wurde unter Verweis auf § 33 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz ausgeführt, dass die Steuer nur insofern erstattet werde, wenn der Geschenkgeber wertmäßig jenen Vermögenswert zurück erhalte, den er seinerzeit übertragen hat. Dies sei auf Grund des Insolvenzverfahrens und der Verwertung des Vermögens nicht möglich gewesen.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 7.3.2007 den § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 aufgehoben habe. Der Gesetzgeber habe die angeführten Tatbestände mit Ablauf des 31.7.2008 auslaufen lassen und habe im § 34 Abs. 1 Z 13 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz normiert, die Steuer nicht mehr zu erheben, wenn die Steuerschuld nach dem 31.7.2008 entsteht. Die Bestimmung des § 33 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz sei gemäß § 34 Abs. 1 Z 13 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 idF des SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entsteht, an dem das SchenkMG im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, das war der 26.06.2008, nicht mehr anzuwenden. Damit sei eine Erstattung der Schenkungssteuer in Fällen, in denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des 26.06.2008 entsteht, nach der Bestimmung des § 33 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz nicht mehr möglich.

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung der Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) und führte ergänzend aus, dass es rechtswidrig wäre nur hinsichtlich der Frage, ob eine Schenkungssteuerpflicht besteht, auf den Zeitpunkt des Vorhandenseins der Wurzel des Schenkungssteuervorganges abzustellen, nicht aber auch hinsichtlich der Frage, ob eine Erstattung der Schenkungssteuer zu erfolgen habe, auf den Zeitpunkt des Vorhandenseins der Wurzel des Schenkungssteuervorganges in der Nachstiftungsvereinbarung vom 01.09.2003, weshalb § 33 lit. a ErbStG anzuwenden und die Schenkungssteuer zu erstatten sei. Zudem wird aus advokatorischer Vorsicht auch der Verjährungseinwand erhoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Solidarschuld und Erstattung :

Gemäß § 13 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 idgF ist Steuerschuldner der Erwerber, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber

Nach § 6 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind Personen, die nach Abgabenvorschriften dieselbe abgabenrechtliche Leistung schulden, Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

Wesen der Gesamtschuld ist somit, dass der Gläubiger die Mitschuldner nicht nur anteilmäßig in Anspruch nehmen darf, sondern dass er auch die gesamte Schuld nur einem einzigen (einigen, allen) der Gesamtschuldner gegenüber geltend machen darf. Dem Gläubiger steht insgesamt jedoch nur einmal die Befriedigung seiner Ansprüche zu. Ist die gesamte Schuld (zB durch einen der Gesamtschuldner) entrichtet, so erlischt das Gesamtschuldverhältnis (VwGH 18.11.1991, 91/15/0113; danach komme die Erlassung eines Abgabenbescheides an den zur Abgabenleistung nicht herangezogenen Gesamtschuldner nicht mehr in Betracht), (vgl. Ritz, BAO⁶, § 6 Tz 2).

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

Nach § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStGidF des Art. 2 SchenkMG 2008, BGBl I 2008/85, ist § 33 auf Vorgänge, die sich nach Ablauf des Tages, an dem das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 85/2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ereignen, nicht mehr anzuwenden. Die Kundmachung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 85/2008 (SchenkMG 2008) im Bundesgesetzblatt erfolgte am 26.06.2008.

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. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Rz 2a zu § 33).

Zu einem Erstattungsantrag ist – und zwar auch dann, wenn das Gesetz die Verpflichtung zur Abgabentrückzahlung mehreren Personen zur ungeteilten Hand auferlegt – nur der Abgabenschuldner berechtigt, der die Abgabe entrichtet hat oder in dessen Namen dieselbe entrichtet worden ist (vgl. VwGH 12.12.1963, Slg 2990/F, VwGH 10.12.1968, Slg 3826/F, VwGH 13.11.1986, 86/16/0101 und VwGH 18.11.1991, 91/15/0113).

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2.3.2005, G 104/04, wurde ausgesprochen, dass eine Herausgabepflicht nur dann zur Erstattung führt, wenn sie ihre Ursache in der Schenkung selbst hat.

Im hier zu beurteilenden Fall erfolgte, lt. Vorbringen in der Berufung, auf Grund der Insolvenz der Privatstiftung, der Geschenknehmerin, eine Verwertung deren Vermögens und die Gläubiger wurden mit einer Quote ihrer aushaftenden Forderungen befriedigt.

Dass ein Herausgabeanspruch der Bf. ursächlich durch die Schenkung vorgelegen ist, wurde nicht einmal behauptet. Fest steht, dass die Bf. die Steuer nicht entrichtet hat und somit eine (teilweise) Erstattung der Schenkungssteuer ohnehin nicht möglich wäre.

Selbst wenn im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Erstattung iSd § 33 lit. a ErbStG vorgelegen wären, wäre diese rechtswidrig, da die Eröffnung des Konkurses erst mit Beschluss vom 15.06.2009 erfolgte, also nach dem im § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG genannten Datum (26.06.2008) und somit § 33 ErbStG nicht mehr anwendbar war.

Entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung der Bf. ist – wie oben ausgeführt – auf den Zeitpunkt des Eintrittes des Vorganges, durch den der Herausgabeanspruch entsteht, abzustellen (vgl. BFG 5.6.2009, RV/0050-I/09 und BFG 3.9.2014, RV/7103383/2012).

2) Verjährung:

Die Verjährungsfrist für die Festsetzung von Abgaben, so auch bei der Schenkungssteuer, beträgt nach § 207 Abs. 2 BAO grundsätzlich fünf Jahre (vgl. Ritz, BAO⁶, § 207 Tz 11).

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährungsfrist mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist.

Nach § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Gemäß § 209 Abs. 1 erster Satz BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommen werden.

Gegen den Abgabenschuldner selbst muss die Amtshandlung nicht gerichtet sein (zB Anfrage an Auskunftsperson in fremder Sache, VwGH 10.6.1991, 90/15/0115).

Die behördlichen Schritte müssen der schließlich als Abgabenschuldner in Anspruch genommenen Person nicht zur Kenntnis gelangt sein (VwGH 23.6.1992, 92/14/0036; 30.10.2003, 99/15/0098; 7.7.2004, 2004/13/0080; 8.9.2005, 2003/17/0235), damit ihnen Verlängerungswirkung zukommt (vgl. Ritz, BAO⁶, § 209 Tz 4).

Bei Gesamtschuldverhältnissen wirken Amtshandlungen fristverlängernd gegen alle Gesamtschuldner (zB VwGH 2.7.1992, 91/16/0071-0073; 21.5.2007, 2007/16/0014). Dies gilt auch für lediglich gegen einen Gesamtschuldner gerichtete Amtshandlungen (VwGH 14.1.1988, 86/16/0154).

Begründet wird diese Auffassung mit dem Grundgedanken der Einheitlichkeit des Abgabenspruches (Reeger/Stoll, BAO, § 209 Tz 3; Stoll, BAO, 2198; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO³, § 209 Anm 4). Dies gilt nach der Judikatur (VwGH 9.11.2000, 2000/16/0336) auch für nur gegen einen der Gesamtschuldner gerichtete Abgabensatzungen (vgl. Ritz, BAO⁶, § 209 Tz 32f.)

Einer Abgabefestsetzung, die in einer Beschwerdeentscheidung oder in einem Erkenntnis zu erfolgen hat, steht nach § 209a Abs. 1 BAO der Eintritt der Verjährung nicht entgegen.

Durch Erlassung des Schenkungssteuerbescheides an die A Privatstiftung vom 28.11.2008, also innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist, wurde die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Schenkungsteuer an die Beschwerdeführerin als Solidarschuldnerin um ein Jahr verlängert, sodass der hier bekämpfte Solidar- und Schenkungssteuerbescheid vom 23.09.2009 innerhalb der gesetzlichen Verjährungsfrist erging.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 8. April 2019