



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 17. Dezember 2009 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Laut einer bei der Fa. W-GmbH im Jahr 2000 durchgeföhrten Betriebsprüfung ist ua. festgestellt worden, dass ein im April 1987 erworbenes Grundstück erstmals 1995 in der Bilanz ausgewiesen wurde. Die Kaufpreiszahlung sollte durch Schuldübernahme erfolgen; diesbezüglich erfolgte eine privative Schuldübernahme durch Herrn J (= Berufungswerber, Bw), welche lt. BP "*von 1987 bis dato einem unverzinslichen Darlehen an die Fa. W-GmbH gleichkomme, und stellt diese Unentgeltlichkeit eine freigebige Zuwendung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG dar*". Das Darlehen des Bw scheint am Verrechnungskonto für die Jahre 1995 bis 1999 in gleichbleibender Höhe von ATS 1.570.000 als Verbindlichkeit der GmbH auf. In der Folge hat das Finanzamt hinsichtlich der "Zinsschenkung" der GmbH mit Bescheid vom 29. November 2000 Schenkungssteuer im Betrag von ATS 170.643 vorgeschrieben, wogegen Berufung erhoben wurde. Der UFS hatte mit Berufungsentscheidung vom 15. Oktober 2004, RV/0200-I/02, die Berufung als unbegründet abgewiesen. Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Zur gleichen Zeit wurde über die Fa. W-GmbH das Konkursverfahren eröffnet und wurde in

der Folge vom Finanzamt die Einbringung der Schenkungssteuerschuld im Rahmen des Insolvenzverfahrens betrieben. Laut Mitteilung der Einbringungsstelle vom Dezember 2009 sei jedoch "*die vorgeschriebene Schenkungssteuer trotz Mahnung und Vollstreckung nicht entrichtet*" worden.

Das Finanzamt hat daraufhin mit Bescheid vom 17. Dezember 2009, StrNr, dem Bw als Geschenkgeber die Schenkungssteuer mit umgerechnet € 12.401,11 vorgeschrieben und ua. begründend ausgeführt, gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG sei Steuerschuldner sowohl der Erwerber als auch der Geschenkgeber. Im Falle der Uneinbringlichkeit bei einem der Gesamtschuldner – wie im Gegenstandsfalle aufgrund der Insolvenz der GmbH - habe die Abgabenbehörde im Rahmen des Ermessens den anderen Gesamtschuldner zur Steuerentrichtung heranzuziehen.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde eingewendet, es sei bereits längst Verjährung eingetreten und daher der Bescheid aufzuheben. Nach der geänderten Rechtslage ab 2005 beginne der Fristenlauf mit dem Jahr, in dem der Abgabenanspruch entstanden sei, und betrage die Frist 5 Jahre bzw. die absolute Verjährungsfrist (neu) 10 Jahre. Im Hinblick auf den gegenständlichen Vorgang aus dem Jahr 1987 seien daher beide Fristen längst überschritten, zumal es sich um eine erstmalige Vorschreibung an den Bw handle. Selbst unter Berücksichtigung der alten Rechtslage wäre die absolute Verjährung (Frist 15 Jahre beginnend ab 1987) bereits eingetreten. Darüberhinaus sei die Vorschreibung an den Bw als Geschenkgeber trotz der Kenntnis der Abgabenbehörde vom Konkurs der GmbH erst 5 Jahre nach Rechtsgültigkeit der Berufungsentscheidung des UFS erfolgt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass von der Schenkungssteuer jene Zinsschenkung betroffen sei, welche ursächlich auf einen Vorgang aus 1987 zurückgehe. Da noch 1999 ein Ausweis dessen in der Bilanz erfolgt sei, wären keinerlei Verjährungsfristen, auch nicht nach neuer Rechtslage, überschritten. Auch in Bezug auf die UFS-Entscheidung sei kein 5-Jahres-Zeitraum überschritten worden.

Im Vorlageantrag wurde unter Verweis auf die Judikatur im Wesentlichen vorgebracht, bei einem als unverzinslich gewährten Darlehen entstehe die Steuerschuld im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, dh. im Zeitpunkt der Überlassung des Kapitals. Ausgehend von der Überlassung im Jahr 1987, welche ua. lt. Betriebsprüfung festgestellt wurde, sei daher nach der geltenden Rechtslage bereits 1992 die Verjährung bzw. zwischenzeitig bereits mehrmals (nach 22 Jahren) auch die absolute Verjährung eingetreten. Der "Ausweis in der Bilanz 1999" sei in diesem Zusammenhang völlig unmaßgeblich.

Der zuvor gestellte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde mit Schreiben vom 9. Feber 2011 zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 3 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG), BGBl 1955/141, idF noch vor BGBl I 2007/39, in Geltung ab 1. August 2008, gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechts - somit ein Vertrag, wodurch jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird - sowie nach Z 2 dieser Bestimmung jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Die gegenständliche Hingabe eines unverzinslichen Darlehens steht unbestritten fest. Dagegen kommt dem Berufungseinwand der eingetretenen Verjährung Berechtigung zu:

Gemäß § 207 Abs. 1 BAO unterliegt das Recht zur Abgabenfestsetzung der Verjährung (= Bemessungsverjährung).

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung beträgt die Verjährungsfrist grundsätzlich ("alle übrigen Abgaben"), ua. bei der Schenkungssteuer, fünf Jahre, bei hinterzogenen Abgaben zehn Jahre bzw. zufolge StReformG 2005, BGBl I 2004/57, ab 2005 sieben Jahre. Von einer hinterzogenen Abgabe kann gegenständlich nicht ausgegangen werden, da diesbezüglich erforderliche, konkrete und nachprüfbare Feststellungen über eine Abgabenhinterziehung, insbesondere zum maßgebenden vorsätzlichen Handeln, vom Finanzamt nicht getroffen wurden (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0036).

Der Eintritt der Verjährung ist im Abgabenverfahren von Amts wegen zu beachten (vgl. VwGH 18.10.1988, 87/14/0173); deren Vorliegen führt zur sachlichen Unzuständigkeit der Behörde.

Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs. 1 lit a BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 4 Abs. 1 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Nach der Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO durch BGBl I 2003/124 (in Kraft getreten ab 20. Dezember 2003) ist die vormalige "Sonderregelung" u.a. für die Schenkungssteuer, wonach der Beginn der Verjährungsfrist generell von der *behördlichen Kenntnis* abhängig war, nur mehr in Geltung für "der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegende Erwerbe von Todes wegen und Zweckzuwendungen von Todes wegen"; d. h. bei allen übrigen der Schenkungssteuer unterliegenden Erwerbsvorgängen beginnt die Verjährung zufolge § 208 Abs. 1 lit a BAO *mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist* (siehe zu vor: *Ritz*, Kommentar zur Bundesabgabenordnung³, Rz 6-10 zu § 208).

Die abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen sind Normen des Verfahrensrechtes. Daher ist das neue Verjährungsrecht auch auf solche Rechtsvorgänge anzuwenden, die sich vor seinem Inkrafttreten ereignet haben (siehe *Ritz*, aaO, Rz. 42 zu § 209 BAO).

Der im § 12 ErbStG gebrauchte Begriff der "Steuerschuld" entspricht dem "Abgabenanspruch" im Sinne der Bundesabgabenordnung.

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

Bei einem unverzinslichen, auf unbestimmte Zeit gewährten Darlehen ist diese Nutzungs-möglichkeit auf unbestimmte Zeit **im Zeitpunkt der Überlassung des Kapitals** gewährt. Damit ist die Schenkung iSd der gesetzlichen Bestimmung ausgeführt, weil der Zuwendende keine weiteren Handlungen mehr vorzunehmen hat (BFH 12.7.1979, II R 26/78, BStBl II 631). Wird das Darlehen von vorneherein unverzinslich gegeben, dann ist gemäß den Vorschriften des Bewertungsgesetzes auf die gesamte Laufzeit des Darlehens der kapitalisierte Betrag an Zinsersparnis sofort der Schenkungssteuer zu unterziehen. Wird hingegen jährlich die Zinsenlosigkeit vereinbart (dh auf die Zahlung der Zinsen verzichtet), so entsteht jeweils für das betreffende Jahr die Schenkungssteuerpflicht (siehe ecolex 2003, 63; siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band III Erbschafts- und Schenkungs-steuer, Rz. 29c zu § 12).

Im Berufungsfalle steht anhand der vorliegenden Umstände, insbesondere anhand des betragsmäßig unveränderten Ausweises der Darlehensforderung des Bw ab 1995 in der Bilanz der W-GmbH, fest, dass die Kapitalüberlassung (Hingabe des Darlehens) spätestens 1995 erfolgte. Es ist diesfalls von einem von vorneherein unverzinslich hingegebenen Darlehen auf unbestimmte Zeit auszugehen. In diesem Falle ist aber nach dem Obgesagten hinsichtlich des kapitalisierten Betrages an Zinsersparnis die Schenkung sofort im Zeitpunkt der Hingabe des Kapitalbetrages (für die gesamte Zinsersparnis) als ausgeführt zu betrachten und damit die Steuerschuld gem. § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entstanden, folglich gem. § 208 Abs. 1 lit a BAO die fünfjährige Verjährungsfrist (spätestens) mit Ablauf des Jahres 1995 zu laufen begonnen hat und die Bemessungsverjährung mit Ablauf des Jahres 2000 eingetreten wäre. Aufgrund der Vorschreibung der Schenkungssteuer (Erstbescheid) noch im Jahr 2000 an die Fa. W-GmbH war diese – insbesondere im Hinblick auf die dazumal noch geltende Rechtslage (= Beginn der Verjährungsfrist erst ab Kenntnis der Behörde) – jedenfalls rechtzeitig.

Gegenständlich zu betrachten ist allerdings die *erstmalige Vorschreibung* an den Bw als Geschenkgeber und damit als weiteren *Gesamtschuldner* iSd § 13 Abs. 1 ErbStG in Zusammenhalt mit der Bemessungsverjährung.

Nach *Ritz* (siehe aaO, Rz. 32 zu § 209 BAO) wirken zwar Amtshandlungen gegen nur einen der Gesamtschuldner – wie etwa gegenständlich der Abgabenbescheid an die W-GmbH im Jahr 2000 sowie die Erlassung der Berufungsvorentscheidung an diese im Jahr 2001 – iSd § 209 Abs. 1 BAO jeweils als eine um ein Jahr die Verjährungsfrist verlängernde Amtshandlung gegen alle Gesamtschuldner, wobei allerdings Amtshandlungen, die der Einhebung und

zwangsweisen Einbringung bereits festgesetzter Abgabenansprüche dienen, die Bemessungsverjährungsfrist nicht verlängern.

Gleichzeitig verjährt aber das Recht auf Festsetzung einer Abgabe gemäß § 209 Abs. 3 BAO **spätestens zehn Jahre** nach Entstehung des Abgabenanspruches. Diese sog. absolute Verjährungsfrist ist **weder verlängerbar** noch hemmbar (siehe *Ritz*, aaO, Rz 36 zu § 209 BAO).

Demzufolge ist gegenüber dem Bw – unabhängig von allfälligen zwischenzeitigen Verlängerungshandlungen - spätestens mit Ablauf des Jahres 2005 die absolute Bemessungsverjährung eingetreten, welche der erstmaligen Abgabenvorschreibung an ihn als Gesamtschuldner mit Bescheid vom 17. Dezember 2009 entgegen steht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Februar 2011