



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau U.R., X, vertreten durch Herrn M.R., W., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 24. April 2007, mit welchem der Antrag gemäß 295a BAO, die Vorschreibung der Schenkungssteuer für die Schenkungen vom April 1997 abzuändern, abgewiesen wurde, im Beisein der Schriftführerin Ilse Pascher nach der am 27. Mai 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Von Herrn M.R. wurde am 20. Mai 1997 für Frau U.R., der Berufungserwerberin, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt gegeben, dass sie von ihren in Deutschland ansässigen Eltern jeweils einen Barbetrag überwiesen bekommen hat. Dieser Eingabe wurde der beim Bundesministerium für Finanzen eingebrachte Antrag nach § 48 BAO, die Doppelbesteuerung im Bereich der Schenkungssteuer (Erbschaftssteuer) durch Anrechnung der deutschen auf die österreichische Steuer zu vermeiden, beigelegt. Das Bundesministerium für Finanzen hat mit Bescheid vom 31. Juli 1997 angeordnet:

„Bei der Besteuerung des Erwerbs unter Lebenden von F.u.H.R. ist hinsichtlich der im Antrag näher bezeichneten Vermögenswerte (Barschenkung) die von Deutschland von diesem Erwerbsvorgang erhobene Schenkungssteuer auf die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen.“

Die ausländische Steuer ist aber nur insoweit anzurechnen, als sie auf Vermögenswerte entfällt, die sich zum Zeitpunkt des Erwerbsvorganges in diesem anderen Staat befunden haben. Der dabei anzurechnende Betrag darf den Teil der vor der Anrechnung ermittelten inländischen Steuer nicht übersteigen, der auf die in diesem anderen Staat besteuerten Vermögenswerte entfällt (Anrechnungshöchstbetrag). Der Nachweis über diese Besteuerung ist den für die Erhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zuständigen Abgabenbehörden zu erbringen.

Angesichts dieser Ausnahmebehandlung ist der Abzug der betreffenden ausländischen Schenkungssteuer als Verbindlichkeit ausgeschlossen.“

Laut den vorgelegten Bescheiden des Finanzamtes Z. vom 13. Februar 1998 betrug die Schenkungssteuer inklusive einer Vorschenkung jeweils DM 26.400,--. Der Berufungswerberin wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Bescheid vom 25. August 1999 für diese Erwerbsvorgänge unter Berücksichtigung der Vorschenkungen die Schenkungssteuer vorgeschrieben. Nach einer gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung, in welcher der Umrechnungskurs bestritten wurde, wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2000 die Schenkungssteuer berichtigt auf insgesamt S 432.528,--. Dabei wurde von der Schenkungssteuer je Erwerbsvorgang in der Höhe von S 401.542,-- die in Deutschland vorgeschriebene Schenkungssteuer in dem umgerechneten Betrag von S 185.278,-- abgezogen, sodass sich für jeden Erwerbsvorgang eine Vorschreibung von S 216.264,-- ergeben hat.

Mit Telefax vom 1. März 2005 wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien bekannt gegeben, dass die Berufungswerberin von ihren Eltern am 1. Dezember 2004 eine weitere Schenkung in der Höhe von jeweils € 460.000,-- erhalten hat.

Das Fax vom 31. Dezember 2005, mit dem bekannt gegeben wurde, dass der Antrag nach § 48 BAO noch nicht erledigt wurde und mit dem auch Kopien der deutschen Schenkungssteuerbescheide übermittelt wurden, enthält folgenden Antrag:

„Weiters stelle ich im Namen und im Auftrag meiner Mandantschaft gemäß § 295 a BAO den Antrag

den Schenkungssteuerbescheid vom 25. August 1999 (Erf.Nr. 1/2) bzw. die nachfolgend inhaltlich geringfügig abgeänderte Berufungsvorentscheidung betreffend die bekannten Vorschenkungen insoweit abzuändern als die aufgrund der zusammengerechneten Erwerbe (vgl. das bezughabende Telefax vom 1.3.2005 in dieser Angelegenheit an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern) nunmehr höhere (prozentuelle Belastung) mit deutscher Schenkungssteuer (gemäß den beiliegenden deutschen Schenkungssteuerbescheiden vom 1. April 2005 vorgeschriebene und entrichteten deutschen Schenkungssteuern) auf die damals vorgeschriebene österreichische Schenkungssteuer gemäß § 48 BAO anzurechnen ist (siehe Bescheid des BMF vom 31.7.1997, GZ R 1/2-III/4/5).

Begründung:

Für die Schenkungen 1997 wurde ein Antrag gemäß § 48 BAO gestellt und bewilligt (GZ R 1/2-III/4/5). Aufgrund der vergleichsweise hohen Freibeträge in Deutschland gab es bei den

(Vor-)Schenkungen aus dem Jahr 1997 ursprünglich einen „Überhang“ der österreichischen Schenkungssteuer. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien hat daher mit Bescheid vom 25.8.1999, Steuernummer 3/4, die (damals geringere) deutsche Schenkungssteuer angerechnet und die österreichische (Rest-)Schenkungssteuer vorgeschrieben (insgesamt rd. ATS 430.000,-), die im Rahmen einer nachfolgenden Berufungsvorentscheidung noch geringfügig verringert wurde.

Nach deutschem Erb- und Schenkungssteuerrecht werden analog zur österreichischen Rechtslage Erwerbe der letzten 10 Jahre zusammengerechnet. Nach Berücksichtigung der erwähnten Freibeträge steigt die schenkungssteuerliche Progression in Deutschland jedoch vergleichsweise stark an. Nach der letztgenannten Schenkung (2004) errechnet sich bei der Veranlagung der zusammengerechneten Erwerbe ein erheblicher „Überhang“ der deutschen Schenkungssteuer. Bei nunmehriger Anrechnung der deutschen Schenkungssteuer aufgrund des neuerlichen Antrages gemäß § 48 BAO vom 1. März 2005 für die zusammengerechneten Erwerbe der letzten 10 Jahre kommt es zu keiner Vorschreibung einer österreichischen Schenkungssteuer mehr. Betreffend die 1999 damals festgesetzte Steuer (rd. ATS 430.000,- insgesamt) käme es ohne die antragsgemäße Stattgabe zu einer tatsächlichen Doppelbesteuerung (insgesamt höhere vorgeschriebene und entrichtete deutsche Schenkungssteuer aufgrund der Zusammenrechnung plus die 1999 vorgeschriebene und entrichtete österreichische Schenkungssteuer).

Ich erlaube mir diesbezüglich auf die einschlägige Kommentierungen zu § 295 a BAO zu verweisen (zB Beiser, § 295 a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit, in: ÖStZ 7/2005, S 132 und die dort angeführte bezugshabende Literatur).“

Beigelegt wurden die Schenkungssteuerbescheide des Finanzamtes Z. jeweils vom 1. April 2005, mit welchen für die Schenkung vom 1. Dezember 2004 vom Vater eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 63.859,00 und für die Schenkung vom 1. Dezember 2004 von der Mutter eine Schenkungssteuer in der Höhe von € 75.402,00 vorgeschrieben wurde (jeweils nach Abzug des Anrechnungsbetrages für die Vorschenkungen).

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dieser Antrag mit Bescheid vom 24. April 2007 abgewiesen. Begründet wurde diese Abweisung wie folgt:

„Der Antrag auf Abänderung nach § 295a BAO wird abgewiesen, da kein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 295a BAO vorliegt. Unter einem Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Z. 2 AO ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhaltes, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen jedoch nur sachverhaltsändernde Geschehnisse.“

Eine solche Sachverhaltsänderung ist im Bereich der gegenständlichen Vorschenkungen jedoch nicht erkennbar.“

In der nach mehreren Anträgen auf Fristverlängerung eingebrachten Berufung gegen diesen Bescheid wurde ergänzend vorgebracht, dass es durch die neuerlichen Schenkungen des Jahres 2004 zur nachträglichen Entrichtung von deutscher Erbschaftssteuer auch für die Schenkungen aus dem Jahre 1997 kam. Durch dieses rückwirkende Ereignis sei ein Abänderungsbedarf für den Schenkungssteuerbescheid vom 25. August 1999 bzw. die

Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2000 gegeben und eine Anrechnung der deutschen Schenkungssteuer insgesamt bis zu dem damals festgesetzten österreichischen Schenkungssteuerbetrag in Höhe von umgerechnet rd. ATS 430.000,-- erforderlich.

Die Berufung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Oktober 2007 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„Voraussetzung für eine Abänderung des Bescheides gemäß § 295a BAO ist der Eintritt eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.“

„§ 295a BAO knüpft an Ereignisse an, die eintreten und dadurch den Bestand oder Umfang bereits entstandener Abgabenansprüche beeinflussen. Sachverhalte, die zur Entstehung eines neuen Abgabenanspruches führen, fallen unter § 4 BAO (Entstehung des Abgabenanspruches), Sachverhalte, die bereits entstandene Abgabenschulden in ihrem Umfang oder Bestand ändern, fallen unter § 295a BAO.“

„Die von § 295a BAO erfassten abgabenrechtlichen Sachverhalte treten einerseits erst nach Entstehung des Abgabenanspruches ein und berühren andererseits Bestand oder Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung.“

„Im gegenständlichen Fall wurde für die Schenkung im Jahre 1997 in Österreich Schenkungssteuer vorgeschrieben. Die ausländische Schenkungssteuer wurde gemäß § 48 BAO angerechnet.“

„Durch eine weitere Schenkung im Jahre 2004 kam es zur Zusammenrechnung der Schenkungen (§ 11 österreichisches Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz). Dadurch wurde die Progression erhöht, die Vorschenkung aus dem Jahre 1997 mit einer höheren Progression als seinerzeit besteuert. Allerdings wurde für die zusammengerechneten Schenkungen in Deutschland entrichtete Schenkungssteuer wiederum gemäß § 48 BAO angerechnet. Die „Erhöhung“ der auf die seinerzeitige Schenkung entfallenden deutschen Schenkungssteuer infolge Vollziehung der Zusammenrechnungsvorschrift ist jedoch kein Ereignis im Sinne des § 295a BAO, das auf die seinerzeitige Steuerberechnung Einfluss hätte, „unterfallen doch nur sachverhaltsändernde Geschehnisse“ dem Ereignisbegriff des § 295a BAO. Eine Sachverhaltsänderung im Bereich der Vorschenkung ist jedoch im konkreten Fall nicht erkennbar.“

„Würde man dem Berufungsbegehren folgen, würde es (zumindest teilweise) zu einer doppelten Anrechnung kommen, einerseits rückwirkend auf die seinerzeitige Schenkungssteuer, andererseits in vollem Umfang auf die durch die Zusammenrechnung sich ergebende Schenkungssteuer.“

Nach mehreren Anträgen um Fristverlängerung wurde am 7. Jänner 2008 ein Vorlageantrag eingebbracht. Mit Fax vom 10. Jänner 2008 wurde der Vorlageantrag wie folgt ergänzt:

„Im Namen und im Auftrag meiner rubrizierten Mandantschaft ergänze ich den gemäß § 276 Abs. 2 BAO rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 18.09.2007 wegen Abweisungsbescheid des Antrages gemäß § 295a BAO vom 24.04.2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bzw. die Berufung selbst, wie folgt:“

„Vorab möchte ich auf die Ausführungen im Antrag gemäß § 295a BAO vom 31.12.2005 sowie jene, die in der Berufung vom 18.09.2007 ausgeführt worden sind, verweisen.“

§ 295a normiert, dass ein Bescheid „.... auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden ...“ kann, „.... als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.“ Wie aus der Berufungsvorentscheidung vom 01.10.2007, eingelangt am 03.10.2007, erkennbar ist, ist strittig, ob ein entsprechendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO im konkreten Fall eingetreten ist, das eine entsprechende Bescheidänderung gemäß § 295a BAO mit sich bringen würde.

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich legen die einschlägigen Bestimmungen fest, dass Erwerbe innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren zusammengerechnet werden (vergleiche § 11 österreichisches und § 14 deutsches Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz). Soweit daher innerhalb des genannten Zeitraumes zu einem späteren Zeitpunkt das Ereignis einer weiteren Schenkung eintritt, ändert sich in beiden Staaten jeweils die Belastung des ursprünglichen Erwerbes mit der entsprechenden Erbschaftssteuer (Änderung der Progression) und damit auch die für die Anrechnung auf die österreichische Erbschaftssteuer gemäß § 48 BAO relevante deutsche Erbschaftssteuer, die für den Erwerb in der Vergangenheit zu berücksichtigen ist.

Diese Vorgänge sind bei steuerpflichtigen Vorgängen mit internationalem Kontext in anderen Bereichen „Gang und Gebe“. So ist dies auch beispielsweise im Rahmen der Verlustverrechnung von ausländischen Betriebsstätten auch zu sehen. Es ist diesbezüglich und beispielsweise auf die Ausführungen in Peter Unger / Alexander Wagner, die Berücksichtigung ausländischer Verlustrückträge im österreichischen Steuerrecht, SVI 9/2005, Seite 426 ff zu verweisen: Dabei wird durch die Möglichkeit des Verlustrücktrages in Großbritannien auf Gewinne in früheren Jahren, die die ausländische Betriebsstätte österreichische Kapitalgesellschaft dort erzielt hat, eine Verminderung der Ertragssteuer im jeweiligen Jahr des Gewinnes rückwirkend erreicht. Die Höhe des in einem frühen Veranlagungszeitraum erwirtschafteten Gewinnes der ausländischen Betriebsstätte ändert sich durch diesen Rücktrag des Verlustes eines späteren Veranlagungszeitraumes nicht. Es ändert sich jedoch die für den damals erzielten Gewinn festgesetzte Ertragssteuer. Hinsichtlich der für die Berechnung der Körperschaftssteuerbelastung in Österreich relevanten anzurechnenden ausländischen Ertragssteuer für den früheren Veranlagungszeitraum kommt man auch hier zum Ergebnis, dass durch die nun vermindernde ausländische Steuerbelastung für den frühen Veranlagungszeitraum die entsprechende Anrechnung dieser Steuer zu reduzieren ist. Das dafür relevante Verfahrensinstrument ist der § 295a BAO. Der in der Analogie verbleibende Unterschied, dass in der zitierten Literatur angeführte Sachverhalt beziehungsweise die entsprechende Anwendung des § 295a BAO zulasten des Steuerpflichtigen und im konkreten Fall für meine Mandantschaft zu deren Gunsten ausfällt, ist meines Erachtens unstrittig ohne Relevanz.

Abschließend sei noch auf den Hinweis in der Berufungsvorentscheidung vom 01.10.2007, dass bei Stattgabe des gegenständlichen Berufungsbegehrens es zu einer teilweisen doppelten Anrechnung der Erbschaftsteuer kommen würde, entschieden entgegnet, da insbesondere durch die nun nicht zur Gänze mehr erfolgte Anrechnung der gesamten deutschen Erbschaftssteuer für den Erwerb aus dem Jahre 1997 es zu einer insoweit gegebenen Doppelbesteuerung kommt und - wie bereits mehrfach in Berufung und Antrag ausgeführt - die nun durch das nachträgliche Ereignis der weiteren Schenkung erhöhte deutsche Erbschaftssteuer (Schenkungssteuer) nicht auf die österreichische Schenkungssteuer, die für die Schenkung im Jahre 1997 entrichtet worden ist, angerechnet wird. Dass eine Erhöhung der deutschen Schenkungssteuer auf die seinerzeitige Schenkung (1997) gegeben ist, wurde im Übrigen auch in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 1.10.2007 ausgeführt. Dass es weiters durch eine Abweisung des gegenständlichen Antrages gemäß § 295a BAO zu einer Doppelbesteuerung käme, ist auch daraus erkennbar, dass zum Einen die deutsche Schenkungssteuer insgesamt für beide Erwerbe höher als die österreichische Erbschaftssteuer bemessen wurde und zum Anderen es dennoch zu einer

darüber hinaus verbleibenden Belastung mit österreichischer Schenkungssteuer gekommen wäre, nämlich jene österreichische Schenkungssteuer die in dem abzuändernden Schenkungssteuerbescheid für die schenkungssteuerlich relevanten Erwerbe aus dem Jahre 1997 (von Mutter und Vater) vorgeschrieben und damals entrichtet wurde.“

In der am 27. Mai 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass es zu einer höheren Anrechnung der ausländischen Steuer gekommen wäre, wenn zuerst die größere Schenkung stattgefunden hätte. Es wäre auch fraglich, ob ein derartiges Vorgehen dem Gleichheitsgrundsatz entspreche.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 48 BAO kann das Bundesministerium für Finanzen bei Abgabepflichtigen, die der Abgabenhoheit mehrerer Staaten unterliegen, soweit dies zur Ausgleichung der in- und ausländischen Besteuerung oder zur Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung erforderlich ist, anordnen, bestimmte Gegenstände der Abgabenerhebung ganz oder teilweise aus der Abgabepflicht auszuscheiden oder ausländische, auf solche Gegenstände entfallende Abgaben ganz oder teilweise auf die inländischen Abgaben anzurechnen.

Eine Ausnahmeregelung nach § 48 BAO kann, wie der klare Gesetzeswortlaut zeigt, nur das Bundesministerium für Finanzen (richtig wäre: Der Bundesminister für Finanzen) treffen. Mit Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 31. Juli 1997 wurde angeordnet, dass bei der Besteuerung des Erwerbes unter Lebenden von den Eltern der Berufungswerberin hinsichtlich der im Antrag näher bezeichneten Vermögenswerte (Barschenkung) die von Deutschland von diesen Erwerbsvorgängen erhobene Schenkungssteuer auf die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen ist.

Für die im Jahre 1997 stattgefundene Schenkung wurde vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien die in Deutschland für diesen Erwerb vorgeschriebene Schenkungssteuer im Bescheid vom 25. August 1999 angerechnet. Eine geringfügige Berichtigung erfolgte noch mit Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2000. Diese Berufungsvorentscheidung vom 17. April 2000 erwuchs in Rechtskraft. Damit ist dieses Verfahren abgeschlossen.

Außerdem hat das Bundesministerium für Finanzen mit dem Bescheid vom 31. Juli 1997 angeordnet, dass die von Deutschland von diesem Erwerbsvorgang erhobene Schenkungssteuer auf die österreichische Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen ist. Vom Finanzamt Z. wurde für die Schenkungen vom April 1997 die Schenkungssteuer mit den Bescheiden vom 13. Februar 1998 jeweils in der Höhe von DM 26.400,-- vorgeschrieben. Nach dem Bescheid des Bundesministeriums für Finanzen vom 31. Juli 1997 konnten nur die

Beträge in der Höhe von jeweils DM 26.400,-- auf die österreichische Schenkungssteuer für die Schenkungen vom April 1997 angerechnet werden. Eine Anrechnung über diese Beträge hinaus wurde vom Bundesministerium für Finanzen für diese Schenkungen nicht angeordnet.

Die Berufungswerberin meint, dass die weitere Schenkung aus dem Jahre 2004 ein Ereignis darstelle, welches für die Vorschreibung der Schenkungssteuer für die Schenkung aus dem Jahre 1997 die Voraussetzungen des § 295a BAO erfülle.

§ 295a BAO, eingeführt durch das Abgabenänderungsgesetz 2003, BGBl. I Nr. 124/2003, lautet:

„Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.“

Dazu wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (GP XXII RV 238 S 38) Folgendes ausgeführt:

„Im Unterschied zu § 175 Abs. 1 Z. 2 (deutsche) Abgabenordnung enthält die BAO keinen Verfahrenstitel zur Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse. Gemeint sind Ereignisse, von denen sich aus Abgabenvorschriften eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt. Dies gilt beispielsweise für die (nachträgliche) Entrichtung ausländischer Quellensteuern, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen auf österreichische Abgaben anzurechnen sind. Diesfalls ist zweifelhaft, mit welchem Verfahrenstitel eine nachträgliche Berücksichtigung erfolgen kann (vgl. z.B. Ritz BAO-Kommentar, 2. Auflage, Wien 1999, § 295 Tz 25).“

Eine legistische Lösung dieser Zweifelsfrage bzw. eine Schließung dieser Regelungslücke erscheint zweckmäßig (vgl. z.B. Schuch in Gassner/Lang/Lechner (HRSG), die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Wien 1995, 59).

Ein weiteres Beispiel für ein solches ‚rückwirkendes‘ Ereignis ist der Ersatz von grundsätzlich als außergewöhnliche Belastung anzusehenden Aufwendungen (z.B. von Arzthonoraren) in einem der Verausgabung der Beträge folgenden Jahr. Ein solcher Kostenersatz führt nachträglich dazu, dass die Beträge nicht mehr nach § 34 EStG 1988 abziehbar wären (vgl. z.B. Doralt, Einkommensteuergesetz-Kommentar, 4. Auflage (Loseblatt), § 34 Tz 25 und 26).

Der neue Verfahrenstitel soll im Ermessen liegen. Dies ermöglicht vor allem, dass geringfügige Abänderungen von Bescheiden unterbleiben dürfen.

§ 295a BAO ermöglicht Durchbrechungen der Rechtskraft nur hinsichtlich der abgabenrechtlichen Folgen des betreffenden rückwirkenden Ereignisses. ‚Verböserungen‘ in anderen Bereichen sind somit durch Abänderungen gemäß § 295a BAO nicht zulässig.

Das Antragsrecht der Partei stellt sicher, dass die Abgabenbehörde über ein auf Berücksichtigung rückwirkender Ereignisse gerichtetes Anbringen der Partei stets mit Bescheid absprechen muss.“

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid auf Antrag der Partei oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat. Grundsätzlich

verändern Ereignisse, die nach dem Entstehen des Abgabenanspruches eintreten, nicht den Bestand und Umfang eines solchen.

Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde, tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich – aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften – eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabenansprüche ergibt (vgl. VwGH 25. 6. 2008, 2006/15/0085).

Einmal entstandene Abgabenschulden erlöschen im Regelfall durch Tilgung, in Ausnahmefällen durch Verjährung, Nachsicht etc. Abgabenrelevante Sachverhalte mit Wirkung pro futuro oder ex nunc fallen nicht unter § 295a BAO. Nur abgabenrelevante Sachverhalte, die einerseits erst nach der Entstehung der Abgabenschuld eintreten, jedoch andererseits Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung (ex tunc, ex radice) berühren, werden von § 295a BAO erfasst. Der nach § 295a BAO abgabenrelevante Sachverhalt muss „abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches haben“. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich also „in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr der veränderte Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist“. (Beiser, § 295a BAO – Ereignisse mit Wirkung für die Vergangenheit Auslegung, Ziel und Anwendungsbeispiele, ÖStZ 2005, S 132).

§ 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass an Stelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (vgl. VwGH 25. 6. 2008, 2006/15/0085).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden und gelten als solche Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechtes. Bei Schenkungen unter Lebenden entsteht die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 ErbStG mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Eine Schenkung gilt an dem Tag als ausgeführt, an dem die Bereicherung im Vermögen des Beschenkten tatsächlich eintritt und der Beschenkte in den Besitz des Geschenkten kommt. Das bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Überweisung, also im April 1997, entstanden ist.

Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung (andere in diesem Gesetz enthaltene Bestimmungen kommen hier nicht in Frage) der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. Im § 18 ErbStG wird für alle nach diesem Gesetz steuerpflichtigen Erwerbe der Zeitpunkt bestimmt, zu welchem die Ermittlung des Wertes des Erwerbes zu erfolgen hat. Diese Wertermittlung umfasst die umfangmäßige und die rechnerische Feststellung der Bemessungsgrundlage auf Grund des nach § 19 ErbStG jeweils in Betracht kommenden Wertmaßstabes.

Im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt das Stichtagsprinzip. Die Bewertung des erworbenen Vermögens erfolgt grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld. Der Stichtag, auf den die Wertermittlung vorzunehmen ist, richtet sich also nach den Vorschriften des § 12 ErbStG, da dort der Zeitpunkt festgelegt wird, in dem die Steuerschuld entsteht. Da zufolge § 20 ErbStG als Erwerb der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber gilt, ist der Stichtag auch für den Umfang der Steuerpflicht von Bedeutung.

Durch § 11 Abs. 1 ErbStG werden im Ergebnis alle Erwerbe, die jemandem innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallen, in der Weise zusammengerechnet, dass dem letzten Erwerb die früheren Erwerbe nach ihrem früheren Werte zugerechnet werden (vgl. VwGH 17. 3. 1986, 84/15/0048). Durch die Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe wird die Rechtskraft früherer Abgabenbescheide nicht berührt. Die Vorschrift ändert nichts daran, dass die einzelnen Erwerbe als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer unterliegen, sie trifft lediglich eine besondere Anordnung für die Berechnung der Steuer, die für den jeweils letzten Erwerb innerhalb dieses Zehnjahreszeitraumes festzusetzen ist. Die einzelnen Erwerbe unterliegen als selbständige steuerpflichtige Vorgänge jeweils für sich der Steuer.

Auf Grund des im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuer geltenden Stichtagsprinzips kann eine spätere Schenkung keinen Einfluss auf die Berechnung der früheren Schenkungen ausüben (zum Stichtag der früheren Schenkung ist die spätere Schenkung noch nicht vorhanden und kann daher die Berechnung für diese nicht beeinflussen). Bei der Schenkung aus dem Jahre 2004 handelt es sich auf keinen Fall um ein Ereignis, das auf den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung für die gegenständliche Schenkung zurückwirkt und diese in Bestand und Umfang beeinflusst. Die Berechnung der Steuer für eine frühere Schenkung wird durch eine später erfolgte Schenkung nicht beeinflusst, da jeder einzelne Erwerb als selbständig steuerpflichtiger Vorgang jeweils für sich der Steuer unterliegt. Die Schenkungssteuerbescheide des Finanzamtes Z. vom 13. Februar 1998 für die Schenkungen vom April 1997 wurden – eben aus den oben genannten Gründen – auch nicht berichtigt. Die Bescheide des Finanzamtes Z. vom 1. April 2005 betreffen bereits die Schenkungen vom

1. Dezember 2004 und nicht jene vom April 1997. Der zum Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung (April 1997) abgabenrelevante Sachverhalt hat sich nicht verändert, sondern ist exakt derselbe geblieben.

Da es sich bei der späteren Schenkung nicht um ein Ereignis im Sinne des § 295a BAO handelt, kann eine Abänderung der Vorschreibung der Schenkungssteuer für die Schenkung vom April 1997 nicht erfolgen.

Auch mit dem Vorbringen, dass es zu einer höheren Anrechnung der ausländischen Steuer gekommen wäre, wenn zuerst die größere Schenkung stattgefunden hätte, ist für die Berufungswerberin Nichts zu gewinnen, da die Schenkungen nur in der tatsächlich erfolgten Reihenfolge mit den zu den jeweiligen Stichtagen sich ergebenden Werten der Schenkungssteuer unterliegen.

Gemäß Artikel 18 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der Unabhängige Finanzsenat als Verwaltungsbehörde ist daher an die Gesetze gebunden. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes liegt in der ausschließlichen Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem Unabhängigen Finanzsenat zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines „Gesetzesprüfungsverfahrens“ vorbehalten.

Zum ergänzenden Begehr auf mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist zunächst auszuführen, dass die Entscheidung über Berufungen gemäß § 282 Abs. 1 BAO grundsätzlich dem Referenten obliegt. Die Zuständigkeit des Berufungssenates besteht (ausnahmsweise) nur dann, wenn die antragsberechtigte Partei die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt, oder wenn der Referent eine derartige Entscheidung verlangt.

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Mangels gültiger Antragstellung kommt daher im vorliegenden Fall eine Senatzuständigkeit nicht in Betracht.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Mai 2009