

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. Helmut Fetz, als Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen des T. , 8700 L, Hauptplatz 11, vom 2. April 2007 gegen den Solidarschuld- und Schenkungssteuerbescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 12. März 2007 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Zum Sachverhalt wird auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 21. März 2006, RV/0090-G/04 verwiesen. Diesem Fall lagen strittige schenkungsweise Zuwendungen des T. an H. zu Grunde. Mit Bescheid vom 17. März 2003 wurde H. vom Finanzamt Schenkungssteuer in Höhe von € 604.226,07 vorgeschrieben. Nach Ansicht des erkennenden Senates ist es H. nicht gelungen, die Herkunft der Mittel für die gegenständlichen Anschaffungen in Höhe von € 1.176.718,53 aus ihrer eigenen Vermögenssphäre nachzuweisen.

Gegen diese Entscheidung wurde zur ZI. 2007/16/0110 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht. Mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 29/07- 4 hob der Verfassungsgerichtshof § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG als verfassungswidrig auf. Der gegenständliche Fall bildete einen Anlassfall für den verfassungsgerichtlichen Ausspruch, weshalb der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. Juni 2007, ZI. 2007/16/0110-13 die

Berufungsentscheidung des UFS vom 21. März 2006 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhob. Im fortgesetzten Verfahren wurde schließlich der Bescheid des Finanzamtes Graz - Umgebung mit Berufungsentscheidung vom 3. August 2007, RV/0566-G/07 aufgehoben.

Am 28. Juli 2003 erließ das Finanzamt einen an T. zu Handen seines Masseverwalters gerichteten Solidarschuld- und Schenkungssteuerbescheid in Höhe von € 600.070,85. Die gegen diesen Bescheid eingebrachte Berufung wurde vom UFS mit Bescheid vom 2. März 2007, RV/0091-G/04 als unzulässig eingebracht zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass über das Vermögen des T. mit Beschluss des BG Leoben vom 9. Juli 2003 das Schuldenregulierungsverfahren eingeleitet und die Verwaltung dem Masseverwalter zugewiesen worden wäre. Der Solidarschuldbescheid vom 28. Juli 2003 sei auf Grund des Adressierung an den Schuldner anstelle an den Masseverwalter ins Leere gegangen.

Mit Solidarschuld- und Schenkungssteuerbescheid vom 14. März 2007 wurde dem Masseverwalter im Schuldenregulierungsverfahren über das Vermögen von T. Schenkungssteuer im Betrag von € 600.070,85 vorgeschrieben. In der Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass der Geschenkgeber neben der Geschenknehmerin für die zu entrichtende Abgabe hafte. Da der Abgabenanspruch bei der Geschenknehmerin nicht eingebracht werden konnte, sei dieser gemäß § 13 Abs. 1 ErbStG iVm § 6 Abs. 1 BAO gegen Walter Tatschl geltend gemacht worden.

Dieser Bescheid wurde mit Berufung wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens sowie Rechtswidrigkeit des Inhaltes bekämpft. Insoweit das Finanzamt auf schenkungssteuerpflichtige Vorgänge im Zeitraum 1998-2001 verweise, sei die Behörde der ihr auferlegten Konkretisierungspflicht nicht nachgekommen. Vorsichtshalber werde Verjährung der Abgabenschuldigkeit eingewendet.

T. habe im Verfahren zu RV/0090-G/04 beim UFS keine Parteienstellung gehabt, weshalb eine Bindung dieses Bescheides für ihn nicht gegeben sei. Gegen diesen Bescheid sei Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben worden. Beim LG Leoben sei darüber hinaus ein Finanzstrafverfahren anhängig, welches unter anderem die hier festgesetzte Steuerschuld zum Inhalt habe.

Betreffend Anschaffung der Lebensversicherungen wurde Folgendes ausgeführt:

T. habe die Geldbeträge im Gesamtwert von ATS 12,000.000 niemals im Schenkungswege übertragen. Diese im Eigentum der Stiftung befindlichen Beträge seien im Weg von Darlehen überlassen worden. Der gesamte Betrieb der T. GmbH & Co KG sei auf Grund des Einbringungsvertrages vom 29. August 2000 in die T. GmbH eingebracht worden, wobei eine Kapitalerhöhung wegen Gesellschafteridentität nicht erfolgt sei. Im Ergebnis sei sohin die

Stiftung Alleingesellschafterin der T. GmbH gewesen. Ausdrücklich nicht eingebracht sei jedoch gemäß Punkt 8 des Einbringungsvertrages der Kassenbestand, Scheck und Guthaben bei Kreditinstituten im Betrag von ATS 49,603.285,87. Sämtlichen Umgründungsritten sei zu Grunde gelegen, dass die Stiftung ihr Unternehmen unter Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen um ATS 50 Mio und rund 30 Mio an die Gruppe S. veräußert habe. Das zurückbehaltene Sparbuch in Höhe von ATS 50 Mio habe als Sicherheit für ein Kreditverhältnis der T Isolierungen GmbH bei der Sparkasse K gedient.

Nach Darstellung weiterer Umgründungs- und Umwandlungsschritte habe die Gruppe S. das im Zuge der Einbringung von ihr übernommene Kreditvolumen anderwärtig gesichert, sodass die T. GmbH über ihr Sparguthaben von rund ATS 50 Mio frei verfügen konnte. Mit 29. Dezember 2002 sei das Sparbuchguthaben aufgelöst und dem Konto der Stiftung gutgeschrieben worden.

Im Hinblick auf die erst im Jahr 2001 nach Fertigstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2000 mögliche Umwandlung in die y GmbH & Co KEG sei diese Geldhingabe zunächst als Darlehen verbucht worden, um es nach Umgründung in die KEG in Gegenverrechnung mit dem gewährten Darlehen steuerfrei in die Stiftung zu transferieren. Die Stiftung und T. seien schließlich übereingekommen, dass T. diese Beträge bis zur Unterzeichnung und Registrierung der gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen treuhändig für die Stiftung halten solle und als Sicherheit der Stiftung das bei der Credit Suisse neu zu eröffnende Konto verpfänden soll.

Darlehenshingabe:

Nach Einlangen des Geldes sei die Veranlagung über die Credit Suisse durch Ankauf diverser Wertpapiere veranlasst worden. Infolge von Kursverlusten sei die Veranlagung in österreichischen Lebensversicherungen in Erwägung gezogen worden. Man sei übereingekommen, dass über je ATS 6 Mio P. und H. Darlehen zum Abschluss zweier Lebensversicherungen bei der Wiener Städtischen Versicherungs AG eingeräumt werden sollen. Die bis heute nicht auffindbaren Darlehensverträge seien von den Darlehensnehmerinnen unterzeichnet worden. H. habe als Mitarbeiterin bei den T Firmen beträchtliche Einkünfte bezogen und von T. anonyme Sparbücher erhalten.

Eine exakte Darstellung der von H bei der Liegenschaft in K. vorgenommenen Investitionen sei unmöglich solange diesbezügliche Belege bei der Finanzverwaltung liegen würden. In einem vom Finanzamt eingeholten Gutachten sei der Gesamtwert der Liegenschaft mit ATS 6 Mio bewertet worden. Der dem Bescheid zu Grunde gelegte Wert von „ATS 1,1 Mio“ sei daher nicht nachzuvollziehen. Es sei zwanglos nachzuweisen, dass die vorhandenen Ersparnisse für die Finanzierung der getätigten Investitionen ausgereicht hätten. Die vorgeworfene

Vorgehensweise sowohl hinsichtlich der Lebensversicherungen als auch hinsichtlich der z Bank und des Liegenschaftserwerbes seien nicht nachvollziehbar. Nur aus dem Grund, dass es sich nicht um eigenes Vermögen des T. gehandelt habe, sondern um Gelder, über die lediglich treuhändig verfügt werden konnte, sei die Konstruktion einer Darlehenshingabe erforderlich gewesen. Mangels Schenkung sei daher eine Haftung des T. als Geschenkgeber als Gesamtschuldner nicht möglich.

Mit ausführlich begründeter Berufungsvorentscheidung vom 6. Juli 2007 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die vom Verfassungsgerichtshof ausgesprochene Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG trete mit Ablauf des 31.7.2008 in Kraft. Eine meritorsche Entscheidung werde im Verfahren der Geschenknehmerin durch den Verwaltungsgerichtshof nicht mehr erfolgen. Eine allfällige Anlassfallwirkung für die zuerst in Anspruch genommene Gesamtschuldnerin erstrecke sich nicht auf den mit gesondertem Solidarschuld- und Abgabenbescheid herangezogenen Gesamtschuldner. Die Abgabenschuld sei bei der zuerst in Anspruch genommenen Gesamtschuldnerin nicht einbringlich gewesen, weshalb im Interesse der gleichmäßigen Abgabenerhebung dem Gläubiger kein Spielraum für eine Ermessensübung bliebe. Bei sukzessiver Erlassung von Abgabenbescheiden an mehrere Gesamtschuldner kann das Leistungsgebot der weiteren Abgabenschuldner vom ersterlassenen Bescheid abweichen. Dies habe zur Folge, dass die der Geschenknehmerin zwischenzeitig tatsächlich zuerkannte Anlassfallwirkung nicht auf den gesondert in Anspruch genommenen Solidarschuldner wirke.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag mit der Begründung gestellt, dass das gegenständliche Verfahren Anlassfall beim Verfassungsgerichtshof für die Aufhebung der Schenkungssteuer gewesen sei und der Gerichtshof entschieden habe, dass das Schenkungssteuergesetz auf diesen Besteuerungsfall nicht anzuwenden sei. Ein sowohl rechtswidriger als auch aufgehobener Bescheid könne nicht als Begründung für den nunmehr angefochtenen Bescheid herangezogen werden. Diese Vorgangsweise widerspreche dem Gesetz und werde als Mangelhaftigkeit des Verfahrens gerügt. Die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes widerspreche damit völlig der höchstgerichtlichen Judikatur. Eine Nickerstreckung der Anlassfallwirkung auf einen Solidarschuldner würde zu einem gleichheitswidrigen und willkürlichen Ergebnis dergestalt führen, dass ein Solidarschuldner für einen nicht der Schenkungssteuer unterliegenden Erwerbsvorgang zur Entrichtung der Steuer herangezogen werden würde.

Am 14. Mai 2009 wurde dem UFS vom Finanzamt ein Auszug aus der Stellungnahme der Generalprokuratur vom 3. Dezember 2008 übermittelt. Dieser Auszug behandelt ua. die Sicht der Generalprokuratur zur Frage des Bestandes der Schenkungssteuer(-Solidarschuld) des „Geschenkgebers“ T. im Lichte der Anlassfallwirkung der Schenkungssteuerverfahren H und P.

Nach Ansicht der Generalprokurator sei lediglich die Frage zu lösen, ob die Anlassfallwirkung nur für die an den abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren beteiligten Personen wirke. Im öffentlich-rechtlichen Schrifttum werde einhellig die Auffassung vertreten, dass der in Art. 140 Abs. 7 BVG verwendete Begriff der „Tatbestände“ iS den Anlassverfahren zu Grunde liegender (historischer) Sachverhalte und gerade nicht personenbezogen zu verstehen sei (Rohregger in Korinek/Holoubek, B-VG Art.140 Rz 310,321 f mwN). Das Gesamtschuldverhältnis könne nur aus einem (identen) die Steuerpflicht auslösenden Grundsachverhalt entspringen (§ 6 Abs. 1 BAO „dieselbe Leistung schulden“), gleichgültig, ob die Solidarschuldner mit einheitlichem oder getrenntem Bescheid zur Leistung in Anspruch genommen werden würden. Daraus folge, dass dieser Abgabenanspruch dem Grunde nach für alle Gesamtschuldner ein einheitliches, rechtliches Schicksal teile, sein Erlöschen – sei es durch Entrichtung, Nachsicht, Löschung oder Verjährung - für alle gleichermaßen wirke (Ritz , BAO § 6 Rz 2 und § 209 Rz 32). Dies ändere jedoch nichts daran, dass die Aufhebung der in Rede stehenden Vorschriften des ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG auf den Anlassfall bzw. den in steuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilenden Sachverhalt, zurückwirke. Damit entfalle zudem die finanzstrafrechtliche Haftung des Solidarschuldners.

Mit Eingabe vom 7. Jänner 2010 wurde das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2007, ZI. 2007/16/0110-13 (H.), ein Auszug aus dem Urteil des OGH im Strafverfahren xx, ein Auszug aus dem Urteil des LG L zu xx sowie ein Auszug aus der Croquis der Generalprokurator beim OGH vorgelegt.

Mit Urteil des OGH vom 19. März 2009, c hat der OGH in dem zitierten Strafverfahren über den im gegenständlichen Berufungsverfahren zu beurteilenden Sachverhalt in Bezug auf die Schenkungssteuer entschieden und die gegen den diesbezüglichen Freispruch erhobene Nichtigkeitsbeschwerde der Finanzstrafbehörde I. Instanz zur Gänze zurückgewiesen. Begründend führte der OGH in seiner Entscheidung an, dass der Rechtsansicht des Erstgerichtes nicht entgegengetreten werden könne, wonach ein Schulterspruch in Ansehung des Geschenkgebers T. „unter Bezugnahme auf die Bestimmungen des ErbStG“ verwehrt sei, auch wenn hinsichtlich seiner Person keine Aufhebung von Schenkungssteuerbescheiden erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall ist entscheidungswesentlich, ob die Anlassfallwirkung lediglich für die an dem abgabenrechtlichen Beschwerdeverfahren beteiligte Person (H.) wirkt oder ob die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG durch den Verfassungsgerichtshof gemäß § 140 Abs. 7 B-VG auf den in steuerrechtlicher Hinsicht zu beurteilenden Sachverhalt zurückwirkt.

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

Ein solches Schuldverhältnis ist ua. in § 13 Abs. 1 ErbStG normiert, wonach Steuerschuldner bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber ist.

In der Berufung wird unter Hinweis auf die Stellungnahme der Generalprokuratur beim Obersten Gerichtshof vorgebracht, dass im öffentlich-rechtlichen Schrifttum einhellig die Rechtsansicht vertreten werde, dass der in Art. 140 Abs. 7 B-VG verwendete Begriff der „Tatbestände“ im Sinne den Anlassverfahren zu Grunde liegender Sachverhalte und nicht personenbezogen zu verstehen sei.

Ein verwirklichter Tatbestand iSd Art. 140 Abs. 7 B-VG liegt dann vor, wenn die vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Rechtsvorschrift durch einen unveränderbaren Tatbestand gekennzeichnet ist, dh. wenn ein Sachverhalt, der unveränderbar ist, verwirklicht wurde, auf den sich der Tatbestand einer vom Verfassungsgerichtshof aufgehobenen Rechtsvorschrift bezieht (Berchtold, verwirklichte Tatbestände iSd Art 140 Abs. 7 B-VG, FS Adamovich).

„Anlassfall“ ist der konkrete Rechtsfall, der für den Verfassungsgerichtshof den Anlass zur Einleitung des amtswegen Gesetzesprüfungsverfahrens gegeben hat (vgl *Ruppe*, Der Anlassfall, in *Holoubek/Lang*, Das verfassungsgerichtliche Verfahren in Steuersachen, Wien 1998. 175, 185ff). Ruppe weist daraufhin, dass nur jener Sachverhalt Anlassfall ist, der tatsächlich (rechtzeitig) an den Verfassungsgerichtshof herangetragen worden ist, nicht jedoch ein beim selben Beschwerdeführer früher oder später verwirklichter Sachverhalt.

Im vorliegenden Fall wurde das Gesetzesprüfungsverfahren vom Verfassungsgerichtshof nicht von Amts wegen eingeleitet, sondern auf Grund eines Antrages des Verwaltungsgerichtshofes (Beschluss vom 29. März 2007, A 2007/0021) durchgeführt.

Aus Art 140 Abs 7 B-VG ergibt sich, dass der Verfassungsgerichtshof aussprechen kann, dass ein von ihm aufgehobenes Gesetz - über den Anlassfall im engeren Sinn hinaus - auch für frühere Sachverhalte nicht mehr anzuwenden ist. Der Verfassungsgerichtshof kann also der Aufhebung Rückwirkung beilegen. Die diesbezügliche Befugnis ist weder zeitlich noch personell begrenzt (*Ruppe*, aaO). Wählt der Verfassungsgerichtshof eine derartige Spruchgestaltung, kann er aus dem Anlassfall eine Anlassperson machen.

So sah sich der Verfassungsgerichtshof im Falle des Erkenntnisses Slg 8.233 aus dort näher ausgeführten Gründen veranlasst, die Anwendung des aufgehobenen Gesetzes auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände auszuschließen. Mit dem Erkenntnis des

Verfassungsgerichtshofes Slg. 11.918 wurde die Anlassfallwirkung auch auf beim Verwaltungsgerichtshof anhängige Beschwerdesachen ausgedehnt, "um solcherart eine klare und den Interessen der Beschwerdeführer entsprechende Rechtslage zu bewirken". Im Falle des Erkenntnisses Slg. 11.190 wurde die Anlassfallwirkung darüber hinaus auch auf die Rechtssachen ausgedehnt, in denen zu einem bestimmten Stichtag bei den Abgabenbehörden Berufungsverfahren anhängig waren. Auf den Anlassfall wirkt die Aufhebung stets zurück. Der Anlassfall ist auf Grund der bereinigten Rechtslage zu entscheiden (zB VfSlg 13.899).

Das für den vorliegenden Fall bedeutsame Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 15. Juni 2007, G 23/07-7 u.a.lautet.

§1 Abs. 1 Z 2 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. Nr. 141, wird als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft.

Führene gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.

Der Bundeskanzler ist zur unverzüglichen Kundmachung dieser Aussprüche im Bundesgesetzblatt I verpflichtet

Die vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehobene Norm ist auf den konkreten, vor der Aufhebung verwirklichten, *schenkungssteuerpflichtige Tatbestand* wegen der zuerkannten Anlassfallwirkung nicht mehr anzuwenden. Ungeachtet dessen, dass im gegenständlichen Fall eine zivilrechtliche Regressmöglichkeit zwischen den Gesamtschuldner in unzumutbarer Weise beeinträchtigt erscheint, bietet das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes keinen Anhaltspunkte dafür, aus dem Anlassfall im Sinne eines Sachverhaltes eine Anlassperson zu machen.

Der Auffassung, dass das Gesamtschuldverhältnis im konkreten Fall nur aus einem die Steuerpflicht auslösenden Grundsachverhalt (§ 6 Abs. 1 BAO) entspringen kann und damit der Abgabenanspruch dem Grunde nach für alle Gesamtschuldner ein einheitliches rechtliches Schicksal teilt und sein Erlöschen für alle gleichermaßen wirkt, ist zu folgen.

Der Umstand, dass der Beschwerdefall H. (neben anderen Fällen) Anlass für die Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 war, zeitigt somit Auswirkungen hinsichtlich des Verfahrens betreffend des Gesamtschuldners T., weshalb diesem Verfahren die Anlassfallwirkung für die vom Verfassungsgerichtshof als rechtswidrig erkannte Abgabenvorschrift zukommt und der Berufung stattzugeben war.

Graz, am 3. Mai 2010