



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S.Z., Adresse, damals noch vertreten durch die Steuerberatungsgesellschaft, vom 13. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung bei der Firma Z.KG wurde folgender Sachverhalt festgestellt und mit Schreiben vom 22. Jänner 2004 dem sachlich zuständigen Finanzamt mitgeteilt:

"Im Jahr 2000 wurden die positiven Verrechnungskonten der Kommanditisten R.Z. und E.Z. aus dem Betrieb entnommen und auf Sparbücher eingezahlt.

Nach einer Bindungsfrist von einem Monat (R.) und einigen Tagen (E.) wurden die Sparbücher dem Komplementär S.Z. geschenkt.

Dieser hat das Geld wieder in den Betrieb eingelegt- siehe Beilage. "

Das Finanzamt setzte für den Rechtsvorgang "Mittelbare Sparbuchschenkung mit R.Z."

ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 238.306 € eine Schenkungssteuer in Höhe von 21.447,54 € fest (Berechnung siehe Bescheid). Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt:

"Da das geschenkte Geld aus dem Betrieb entnommen, auf ein Sparbuch gelegt wurde und nach Übertragung und Auflösung des Sparbuches vom Geschenknehmer wieder in den Betrieb zurückfloss handelt es sich um eine mittelbare Geldschenkung"

Diese Schenkungssteuervorschreibung bekämpft die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, im Dezember 2000 seien S.Z. (Bw) von seinen Eltern zwei Sparbücher in Höhe von insgesamt 311.333,84 € im Schenkungswege übergeben worden. Die Sparbuchschenkungen seien nach dem übereinstimmenden Willen der Beteiligten als freigebige Zuwendung und nicht verbunden mit einem bestimmten Zweck übertragen worden, d.h. Parteiwille sei die Übergabe der Sparbücher ohne Auflage an den Geschenknehmer gewesen. Somit habe S.Z. frei über die zugewendeten Geldmittel verfügen können. Im Übrigen wurde noch darauf verwiesen, dass S.Z. in den Folgejahren weitere Bargeldmittel als Einlage in die Firma Z.KG durchgeführt habe. So seien im Jahr 2001 Überweisungen vom landwirtschaftlichen Girokonto des S.Z. in die Firma Z.KG in Höhe von 58.138,27 € getätigt worden. Nochmals werde darauf verwiesen, dass die Sparbuchschenkungen im Jahr 2000 ohne Auflage erfolgt seien und der Bw. frei über die Verwendungsmöglichkeiten verfügen konnte.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt wie folgt begründet:

"Der in der Berufung angeführten Erklärung, der Geschenknehmer erhielt die Sparbücher ohne Auflage, kann nicht gefolgt werden, da am Tag der Sparbuchschenkungen der Betrag von ATS 3,309.448,- (€ 240.506,97) in die KG eingelegt wurde. Zudem wurden die Geldmittel vom Geschenkgeber zuerst der KG entnommen und auf ein Sparbuch gelegt. Nach Ablauf der Bindefrist wurde das Sparbuch an den Sohn geschenkt und hat dieser den Betrag sofort wieder in die KG eingelegt. Es war Wille der Vertragsparteien, dem Sohn Geldmittel für die Einlage in die KG zu schenken. Der "Umweg" über das Sparbuch hatte lediglich den Zweck, die zu diesem Zeitpunkt befreite Schenkung von Sparbüchern (§ 15 Abs. 1 Zif. 19 SchStG) ungerechtfertigt in Anspruch zu nehmen. Dass der Abgabepflichtige in den Folgejahren aus eigenen Mitteln weitere Einlagen in die KG getätigt hat, ist für die Entscheidung über die Berufung ohne Belang, unterstützt aber eher die obige Ausführung, da der Abgabepflichtige allem Anschein nach in der Lage gewesen wäre, den eingelegten Betrag selbst aufzubringen. Auf Grund obiger Ausführungen musste die Berufung abgewiesen werden."

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Entscheidung seines Rechtsmittels durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird ausgeführt, das Finanzamt habe darin die subjektive Auffassung vertreten, dass es Wille der Vertragsparteien gewesen sei, dem Sohn S.Z. Geldmittel für die Einlage in die KG zu schenken. Fakt sei, zum Zeitpunkt der Übertragung der Sparbücher (Dezember 2000) wäre eine solche gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG befreit gewesen. Die Sparbuchschenkungen im Dezember 2000 seien durch die Eltern an den Sohn "ohne Auflagen" erfolgt. Der Annahme des Finanzamtes, auf Grund der zeitlichen Nähe zwischen Sparbuchschenkungen und Einlage eines Geldbetrages in die KG sei von einer Auflage der Geschenkgeber und somit von einer mittelbaren Schenkung auszugehen, könne daher nicht gefolgt werden, da der Geschenknehmer zum Zeitpunkt der Einlage eines Geldbetrages in die KG frei und ohne jegliche Auflage über die Geldmittel auf den Sparbüchern verfügen habe können.

Um abklären zu können, ob die gewählte Vorgangsweise (Privatentnahme der Eltern =Kommanditisten der Z.KG) von deren jeweiligen Verrechnungskonto am 7. November bzw.

7. Dezember 2000, Überweisung auf zwei Sparbücher, die von den Eltern am 6. November 2000 bzw. 7. Dezember 2000 eröffnet wurden, Schenkung der beiden Sparbücher an den Bw. (Komplementär der Z.KG) zwischen dem 8 und 10. Dezember 2000, am 11. Dezember 2000 Realisierung des jeweiligen gesamten Sparguthabens durch den Bw. (Sohn) unter Überweisung auf sein Verrechnungskonto) gegebenenfalls unter dem Aspekt eines Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes (§ 22 BAO) zu sehen ist, wurde mit Vorhalt vom 24. Jänner 2007 der Bw. unter Kurzdarstellung der bisher getroffenen Sachverhaltsfeststellungen im Wesentlichen zu folgender Stellungnahme aufgefordert:

„6.) Führen Sie unter gleichzeitiger Begründung des engen zeitlichen Ablaufes zwischen Privatentnahmen und Privateinlage all jene Umstände und Überlegungen an, die für die oben dargestellte Vorgangsweise (Privatentnahmen durch die Kommanditisten und jeweilige Einzahlung/Überweisung auf zwei Sparbücher, Sparbuchschenkungen, Abhebung der Sparguthaben und Privateinlage durch den Komplementär) bestimmend waren.“

Mit Vorhaltbeantwortung vom 16. Februar 2007 wurde unter Vorlage der angeforderten Unterlagen auf den Punkt 6 stellungnehmend eingegangen.

Mit Schreiben vom 26. April 2007 verzichtete der Bw. auf die beantragte Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und schränkte unter Hinweis auf einen darin bezeichneten SWK- Artikel sein bisheriges Berufungsvorbringen und Berufungsbegehren in die Richtung ein, dass nunmehr die Rechtmäßigkeit des gegenständlichen Schenkungssteuerbescheides allein mit dem Argument der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG und damit des Grundtatbestandes der Schenkungssteuer bestritten wird.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes

1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes;
2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Im gegenständlichen Berufungsfall bestand vorerst Streit darüber, ob das Finanzamt zu Recht auf Grund der gegebenen Sachlage das Vorliegen einer steuerfreien Sparbuchschenkungen (§ 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG) verneinte und deshalb gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG diesen Rechtsvorgang als Schenkung unter Lebenden versteuerte. Mit Schreiben vom 26. April 2007 schränkte der Bw. das Berufungsbegehrens dahingehend ein, dass nunmehr der

Schenkungssteuerbescheid allein mit dem Argument der Verfassungswidrigkeit des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG angefochten wird. Unstrittig blieb, dass diese gesetzliche Bestimmung bei Ausführung der in Frage stehenden Schenkung und damit im Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches dem geltenden Rechtsbestand angehörte.

Ein solche Einschränkung des Berufungsbegehrens führt zum Verlust des Anspruches auf Entscheidung im Umfang der Einschränkung (siehe VwGH 16.10.1986, 86/16/0156). Im Rahmen der Berufungsentscheidung muss der unabhängige Finanzsenat somit nur mehr über das eingeschränkte Berufungsbegehren absprechen.

Gemäß Art. 18 B-VG darf die staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Der unabhängige Finanzsenat hat somit bei der Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles die zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung (Entstehung der Steuerschuld) in Rechtsbestand stehende Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG anzuwenden. Daran ändert auch der Einwand nichts, dass der VfGH mit Beschluss vom 8. März 2007, B 1983/06 bereits ein Gesetzesprüfungsverfahren betreffend die Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG eingeleitet hat. Wenn daher der Bw. die gegenständliche Schenkungssteuervorschreibung ausschließlich mit dem Argument der Verfassungswidrigkeit der Schenkungssteuer bekämpft, dann ist über dieses Vorbringen dahingehend abzusprechen, dass der unabhängige Finanzsenat an die geltenden Gesetze gebunden ist. Da ihm keinerlei Kompetenz zukommt, die eingewendete Verfassungswidrigkeit einer gesetzlichen Bestimmung zu beurteilen, braucht auf den erhobenen Vorwurf der Verfassungswidrigkeit der Schenkungssteuer nicht weiter eingegangen werden. Über eine etwaige Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes entscheidet vielmehr der Verfassungsgerichtshof im Zuge eines Gesetzesprüfungsverfahrens dadurch, dass er eine als verfassungswidrig erkannte gesetzliche Bestimmung ab einem bestimmten Zeitpunkt aufhebt. Im Falle einer solchen Aufhebung ist aber diese gesetzliche Bestimmung (von den sogenannten „Anlassfällen“ oder von einer abweichend vom Regelfall ausgesprochenen Aufhebungsfestlegung durch den VfGH einmal abgesehen) auf jene Steuerfälle, für die die Steuerschuld (der Abgabenanspruch) schon vor dem Zeitpunkt der Aufhebung bereits entstanden war, weiterhin noch anzuwenden.

Der Vorwurf der Verfassungswidrigkeit des Schenkungssteuergrundtatbestandes vermag somit keine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Schenkungssteuervorschreibung aufzuzeigen, gehörte doch unbestrittenermaßen zum Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung der Schenkungsgrundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG zum geltenden Recht. Die Anwendung dieser gesetzlichen Bestimmung auf den Berufungsfall war demzufolge rechtens. Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Hinsichtlich der ursprünglichen Berufungsargumentation des Vorliegens einer steuerfreien Sparbuchschenkung gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG wird bloß der Vollständigkeit halber noch Folgendes festgehalten:

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemildert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch ist hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 27.9.1995, 93/13/0095, VwGH 1.3.2007, 2006/15/0070).

Im Gegenstand war von folgendem Sachverhalt auszugehen: Am positiven Verrechnungskonto des Kommanditisten R.Z. wird am 7. November 2000 eine Privatentnahme von 2.000.000 S und am 7. Dezember 2000 eine Privatentnahme von 1.302.573,63 S verbucht. An diesen Tagen erfolgten in das am 6. November 2000 eröffnete Sparbuch Zahl.1 Lösungswort/Identif, Bezeichnung R., jeweils Einzahlungen/Überweisungen in gleicher Höhe. In der Zeit zwischen dem 8. und 10. Dezember 2002 wurde das Sparbuch vom Vater R.Z. dem Bw. geschenkt. Am 11. Dezember 2000 wird der sich nach Zinsen und KEST ergebende Kontostand von 3.309.448 S zur Gänze vom Sparbuch abgehoben, das Sparbuch damit realisiert und dieser Betrag als eine Privateinlage in Höhe von 3.309.448 S am Verrechnungskonto des Komplementärs S.Z. verbucht.

Der Bw. konnte anlässlich der Vorhaltbeantwortung keine überzeugenden außersteuerlichen Gründe für die gewählte Vorgangsweise (Eröffnung eines Sparbuches, Dotierung mit der Privatentnahme vom Verrechnungskonto des R.Z., Schenkung des Sparbuches an den Bw., Realisierung des Sparbuches durch Überweisung des vollen Einlagestandes auf das Verrechnungskonto des S.Z.) anführen. Der äußerst enge zeitliche und sachliche Zusammenhang dieses gewählten Weges lässt die Schlussfolgerung begründet zu, dass diese Konstruktion der Zwischenschaltung eines Sparbuches ausschließlich darauf gerichtet war, der Schenkungssteuer durch die Schaffung der sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Befreiungsbestimmung der sogenannten Sparbuchschenkung zu entgehen. Der laut

Berufungsvorbringen angestrebte wirtschaftliche Erfolg wäre nämlich ansonsten durchaus auch auf sehr einfachem Weg mittels entsprechender Buchung „Verrechnungskonto R.Z.“ an „Verrechnungskonto S.Z.“ ohne Zwischenschaltung eines zu diesem Zweck erst eröffneten Sparbuches zu erreichen gewesen, hätte doch dann der Bw. den auf diesem Weg geschenkten Betrag von seinem Verrechnungskonto mittels Entnahme beheben können. Ohne den abgabensparenden Effekt erscheint der eingeschlagene Weg über eine Sparbuchschenkung einfach unverständlich. Dies spricht dafür, die gewählte Vorgehensweise als Missbrauch gemäß § 22 BAO zu beurteilen. Wenn daher das Finanzamt darin eine steuerpflichtige „mittelbaren Sparbuchschenkung“ durch Übertragung von Buchgeld gesehen hat, so erscheint dies durchaus im Ergebnis zutreffend zu sein.

Innsbruck, am 2. Mai 2007