



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Josef Trampitsch, Notar, 9761 Greifenburg, Hauptstraße 58/I, vom 30. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 25. April 2005 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als **unbegründet abgewiesen**.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Berufungswerber (in der Folge: Bw.) durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung traf das Prüfungsorgan Feststellungen, die im Zusammenhang mit dem übrigen Inhalt des Verwaltungsaktes nachstehenden Sachverhalt ergeben:

Mit Notariatsakt vom 21. Dezember 2000 hatte die Mutter des Bw. diesem den in ihrem Eigentum befindlichen Gewerbebetrieb in A-Dorf1 zum vorgenannten Stichtag übergeben. Als Gegenleistung vereinbarten die Vertragsparteien einen Betrag von S 1.332.000,00, welcher vom Bw. bis zum 31. Dezember 2000 auf das zum Betriebsvermögen des zweiten, damals ebenfalls noch im Eigentum der Mutter stehenden, Gewerbebetriebes in B-Dorf2 gehörende Kontokorrentkonto zu überweisen war. Am 28. Dezember 2000 nahm der Bw. ein Darlehen bei der X-Bank in Höhe von S 1.332.000,00 auf und überwies diesen Betrag noch am selben Tag auf das eben genannte Kontokorrentkonto seiner Mutter. Die Mutter hat dann diesen Betrag in der Folge nicht mehr behoben. Für den Übergabsvorgang vom 21. Dezember 2000 hatte das zuständige Finanzamt dem Bw., ausgehend von der erklärten Gegenleistung, Grunderwerbsteuer (GreSt) in Höhe von S 26.640,00 (2% von S 1.332.000,00) vorgeschrieben.

Ebenfalls am 21. Dezember 2000 hatte die Mutter ihrem zweiten Sohn Max-Mustermann (im Folgenden: M.M.) den Gewerbebetrieb in B-Dorf2, verbunden mit allen Aktiven und Passiven, umfassend auch den auf dem betrieblichen Kontokorrentkonto verbuchten Betrag von S 1.332.000,00, zum Stichtag 31. Dezember 2000 übergeben.

Im Frühjahr 2001 hat dann M.M.. aus dem von ihm erworbenen Gewerbebetrieb B-Dorf2 mehrfach Privatentnahmen getätigt und die entsprechenden Beträge (23. Jänner 2001 S 308.000,00; 12. März 2001 S 370.000,00; 18. April 2001 S 150.000,00; 31. Mai 2001 S 72.000,00) auf das von ihm zuvor eröffnete Sparbuch 1 einbezahlt.

Am 29. Juni 2001 hat M.M.. seinem Bruder, dem Bw., dieses Sparbuch mit einem Einlagestand in Höhe von S 907.179,00 (inklusive Zinsen) geschenkt und darüber ein von beiden Beteiligten unterfertigtes Protokoll erstellt. Das Sparbuch wurde am gleichen Tag aufgelöst und der realisierte Erlös dem Darlehenskonto des Bw. bei der X-Bank gutgeschrieben.

Ebenfalls am 29. Juni 2001 zahlte M.M.. einen Barbetrag von S 123.328,00 auf das letztgenannte Darlehenskonto des Bw. ein.

Genau diese Bareinzahlung wurde dann am 30. Juli 2001 storniert und der Betrag von S 123.328,00 von M.M.. auf das von ihm neu eröffnete Sparbuch 2 einbezahlt. Weitere Privatentnahmen von C.H.F. (20. September 2001 S 200.000,00; 1. Februar 2002 S 212.332,16) wurden zusätzlich auf das Sparbuch 2 eingelegt.

Schließlich schenkte M.M.. am 19. Februar 2002 laut Schenkungsprotokoll dem Bw. das Sparbuch 2 mit einem Endstand inklusive Zinsen in Höhe von S 538.519,24 (€ 39.135,72), womit der Bw. dann, nach Realisierung am 19. Februar 2002, am 20. Februar 2002 den noch aushaftenden Schuldsaldo auf dem Darlehenskonto bei der X-Bank in Höhe von € 35.483,51 samt allen bis dahin anerlaufenen Spesen und Zinsen in Summe mit einem Betrag von € 36.077,04 (S 496.430,89) abdeckte.

Das Prüfungsorgan erblickte in der gewählten Vorgangsweise einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes, weil damit nur GreSt anstelle der höheren Schenkungssteuer (ScheSt) zur Vorschreibung gelangt wäre.

Der Auffassung des Prüfers folgend setzte das Finanzamt Klagenfurt (FA) dem Bw. gegenüber mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid ScheSt in Höhe von € 7.612,00 (S 104.734,40) fest. Dabei ging es vom unstrittigen Einheitswert der übergebenen Liegenschaft im Betrag von S 1.332.000,00 als Bemessungsgrundlage aus. Begründend dazu führte das FA weiter aus, dass bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von

einer freigebigen Zuwendung der Übergabsliegenschaft A-Dorf1 von der Mutter an den Bw. auszugehen sei.

In seiner dagegen fristgerecht erhobenen Berufung brachte der Bw. zunächst vor, seine Mutter hätte den Gegenleistungsbetrag von S 1.332.000,00 deshalb im Betriebsvermögen belassen, um die von M.M.. im Zusammenhang mit der Übergabe des Gewerbebetriebes B-Dorf2 übernommenen, erheblichen, Verbindlichkeiten wenigstens zu einem geringen Teil zu reduzieren. Im Sommer 2001 hätte der Bw. dann seine Wohnung umgebaut und hierfür ein Darlehen in Höhe von S 300.000,00 bei der Y-Sparkasse aufgenommen. Weiters habe er, ebenfalls im Sommer 2001, einen neuen Pkw benötigt, welcher S 320.000,00 gekostet hätte. Auch wären für dringend erforderliche Umbaumaßnahmen beim Gewerbebetrieb A-Dorf1 im Sommer 2001 größere Geldmittel vonnöten gewesen (Anm.: laut beigelegtem Kostenvoranschlag vom 1. August 2001 rund S 1,5 Mio.). Angesichts der angespannten finanziellen Situation des Bw. habe sich daher M.M.. entschlossen, seinem Bruder zu helfen und ihm unter Ausnützung der allseits propagierten Steuerbefreiung für Sparbuchschenkungen dann das Sparbuch 1 mit einem Einlagenstand in Höhe von S 907.179,00 geschenkt. Der Bw. habe das Sparbuchrealisat zur Teila bdeckung des von ihm aufgenommenen Darlehens bei der X-Bank verwendet, da er dort die höchsten Zinsen zu bezahlen gehabt hätte. Im Winter 2001/2002 habe sich dann durch die bevorstehende Geburt eines Kindes beim Bw. ein Bedarf zur nochmaligen Erweiterung seiner privaten Räumlichkeiten ergeben, weshalb ihm vom Bruder M.M.. das Sparbuch 2 mit einem Stand von € 39.077,00 (Anm.: inklusive Zinsen € 39.135,72) geschenkt worden sei. Die vom FA zur Begründung des berufsgegenständlichen Bescheides herangezogene wirtschaftliche Betrachtungsweise trete bei den Verkehrsteuern in den Hintergrund und dürfe nicht dazu führen, angesichts des eindeutigen Vertragsinhaltes Steuertatbestände in wirtschaftlichem Sinn umzudeuten. Der Bw. habe mit den Sparbuchschenkungen, welche überdies erst längere Zeit nach der Übergabe der Liegenschaften erfolgten, nicht rechnen können, weshalb auch kein zeitlicher Zusammenhang bestünde. Darüber hinaus dürfe nicht übersehen werden, dass der Bw. für das von ihm bei der X-Bank aufgenommene Darlehen an Zinsen und Gebühren rund S 83.000,00 zu bezahlen gehabt hätte. Zusammen mit der ihm vorgeschriebenen GreSt hätte sich für den Bw. eine Gesamtbelastung in Höhe von rund S 109.000,00 ergeben, welche sogar noch über der nunmehr festgesetzten ScheSt von ca. S 105.000,00 liege, weshalb von einer aus Steuerersparnisgründen gewählten Vorgangsweise wohl nicht die Rede sein könne. Es werde daher beantragt, den ScheSt-Bescheid zur Gänze aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass der eingangs dargelegte Sachverhalt sowie die rein rechnerische Ermittlung der ScheSt (Bemessungsgrundlage, Steuerklasse, Steuersätze, Steuerbefreiungen) nicht in Streit gezogen wurden. Uneinig sind sich die Parteien des gegenständlichen Verfahrens bloß darüber, ob eine entgeltliche Übertragung des Gewerbebetriebes A-Dorf1 von der Mutter an den Bw. erfolgt ist, oder ob eine freigebige Zuwendung vorliegt.

Hiezu wird ausgeführt:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz Schenkungen unter Lebenden.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne des Gesetzes jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG in der Fassung BGBl. I 2000/42 bleiben steuerfrei außerdem Schenkungen unter Lebenden (...) von Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten (...). Die Befreiung ist auf Rechtsvorgänge anzuwenden, für die die Steuerschuld vor dem 1. Juli 2002 entsteht (...).

Endlich ist noch in § 22 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) normiert, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert wird. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2 leg. cit.).

Voraussetzung für das Vorliegen einer der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes gleichgestellten freigebigen Zuwendung ist zunächst in objektiver Hinsicht der Eintritt einer Bereicherung im Vermögen des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden (Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Rz 10 zu § 3, samt der dort zitierten Judikatur des VwGH). Eine derartige Bereicherung des Bw. ist nun aber im gegenständlichen Fall zweifelsohne eingetreten. So hat der Bw. von seiner Mutter eine Liegenschaft mit einem (für steuerliche Zwecke anzusetzenden) Einheitswert von S 1.332.000,00 in sein Eigentum übertragen erhalten. Die hiefür laut Vertragsurkunde vereinbarte Gegenleistung, die geeignet gewesen wäre, eine Bereicherung des Bw. allenfalls zu schmälern oder gar hintanzuhalten, ist über den Umweg der Sparbuchschenkungen dem Bw. seitens des Bruders wieder abgegolten worden. Im Ergebnis ist sohin der Bw. in seinem Vermögen dadurch um den Wert der Übergabsliegenschaft bereichert worden, weil er dafür keine Gegenleistung zu erbringen hatte und es bei ihm daher zu keiner (auch nicht

anteilmäßigen) Vermögensschmälerung gekommen ist. Führt man sich zudem noch vor Augen, dass die Einheitswerte von Liegenschaften erfahrungsgemäß nur einen Bruchteil der Verkehrswerte ausmachen, so erweist sich die Bereicherung als objektives Kriterium in noch höherem Ausmaß als gegeben, was aber für die weitere schenkungssteuerliche Beurteilung des vorliegenden Falles ohne Relevanz ist. Dass diese Bereicherung des Bw. auf Kosten seiner Mutter eingetreten ist, ist angesichts des Umstandes, dass diese sich ihres Eigentumsrechtes an der Übergabsliegenschaft begeben hatte, evident.

In subjektiver Hinsicht ist für eine freigebige Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG (allein) erforderlich, dass der Zuwendende den (einseitigen) Willen hat, den Bedachten auf seine Kosten zu bereichern (Fellner, a.a.O., Rz 11 zu § 3; mit zahlreichen Judikaturhinweisen, zuletzt etwa Erkenntnis vom 15. März 2001, 2000/16/0370, 0371). Dieser Wille muss kein unbedingter sein, es genügt, dass der Zuwendende eine Bereicherung des Empfängers bejaht bzw. in Kauf nimmt, falls sich eine solche Bereicherung im Zuge der Abwicklung des Geschäftes ergibt. Dabei kann der Bereicherungswille von der Abgabenbehörde aus dem vorliegenden Sachverhalt erschlossen werden (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 28. September 2000, 2000/16/0327). Die Annahme des Bereicherungswillens ist bei Zuwendungen unter nahen Angehörigen im Besonderen zu vermuten, weil Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (Fellner, a.a.O.). Im Lichte dieser einhelligen Ansicht von Lehre und Rechtsprechung ist zunächst zu bemerken, dass selbst bei Anerkennung der exakt in Höhe des Einheitswertes vereinbarten Gegenleistung, welche hier in der festgeschriebenen Höhe erkennbar nur die Minimierung der GreSt-Belastung bezwecken sollte, ein derartiges Rechtsgeschäft aufgrund des oben aufgezeigten Auseinanderklaffens von Verkehrswert der Liegenschaft und Gegenleistung einem Fremdvergleich wohl keinesfalls Stand hält. Berücksichtigt man noch den Umstand, dass der als Gegenleistung vereinbarte und vom Bw. an seine Mutter bezahlte Betrag mittelbar über die Sparbuchschenkungen wieder an ihn zurückgeflossen ist, ihm sohin tatsächlich keine – zumindest als Gegenleistung zu bezeichnende – Aufwendungen für den Erwerb der Liegenschaft entstanden sind, kann daraus zwingend geschlossen werden, dass die Mutter als Zuwendende eine Bereicherung des Bw. wenigstens bejaht bzw. in Kauf genommen hat. Abgesehen davon, dass die Motivation für die Bereicherung des Zuwendungsempfängers für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht weiter von Bedeutung ist (Fellner, a.a.O.; VwGH vom 27. April 2000, 99/16/0249), vermag auch das Argument des Bw., seine Mutter habe den "Gegenleistungsbetrag" nur deshalb im Betriebsvermögen Gewerbebetrieb B-Dorf2 belassen, um die vom Bruder M.M.. übernommenen Verbindlichkeiten wenigstens zu einem geringen Teil zu reduzieren, nicht zu überzeugen. Eine Begründung, warum der Bruder durch diese Reduktion der Verbindlichkeiten

um einen Betrag von S 1.332.000,00 einerseits und durch die spätere (steuerbefreite) Schenkung der Sparbücher mit darüber hinausgehenden Endsalden (in Summe S 1.445.698,24) andererseits in seinem Vermögen entlastet sein hätte sollen, ist der Bw. schuldig geblieben. Einziger denkmöglicher Grund wäre allenfalls nur eine Minderung der den Bruder M.M.. treffenden GreSt-Belastung für die Übergabe des Gewerbebetriebes B-Dorf2. Zusammengefasst ist daher festzuhalten, dass die Mutter des Bw. dessen Bereicherung zumindest in Kauf genommen hat und sohin auch ein Bereicherungswille als subjektives Erfordernis gegeben war.

Wenn nun der Bw. einwendet, die wirtschaftliche Betrachtungsweise trete bei den Verkehrsteuern in den Hintergrund, so kann dem nicht gänzlich zugestimmt werden. Zwar knüpfen die meisten Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes an die zivilrechtlichen Erscheinungsformen der Rechtsgestaltung an (Fellner, a.a.O., Rz 33 zu § 1, mit umfangreichen Judikaturhinweisen). Während aber die "Schenkungen" an das bürgerliche Recht anknüpft, ist die freigebige Zuwendung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu beurteilen (Fellner, a.a.O., Rz 34 zu § 1; VwGH vom 27. Juni 1991, 90/16/0019), da es sich hierbei um einen an einen wirtschaftlichen Vorgang anknüpfenden Tatbestand handelt. Das FA ist daher, bei seiner Beurteilung des hier abgabenrechtlich maßgeblichen Sachverhaltes zulässigerweise und zutreffend in wirtschaftlicher Betrachtungsweise von dessen innerem Gehalt ausgehend, zu einer freigebigen Zuwendung gelangt, weshalb der entsprechende Einwand des Bw. ins Leere gehen musste.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Rz 1 zu § 22; VwGH vom 6. November 1991, 89/13/0093) steht es jedermann frei, seine Rechtsverhältnisse und wirtschaftlichen Beziehungen so zu gestalten und zu ordnen, dass der günstigste Effekt, nämlich der bestmögliche Erfolg bei geringster der gesetzlich vorgesehenen Abgabenbelastung erreicht wird. Die Grenzen dieser dem Abgabepflichtigen eingeräumten Gestaltungsfreiheit sind im Abgabenrecht grundsätzlich durch die Bestimmungen der §§ 21 bis 24 BAO gezogen. § 22 BAO stellt selbst wieder nur einen Sonderfall der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO dar, der Missbrauchstatbestand des § 22 BAO konkretisiert also die wirtschaftliche Betrachtungsweise (Fellner, a.a.O., Rz 35 zu § 1 ErbStG; VfGH vom 8. Mai 1980, V 14/80; Ritz, a.a.O., Rz 5 zu § 22).

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, 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 abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das

Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (Ritz, a.a.O., Rz 2; beispielhaft VwGH vom 9. Dezember 2004, 2002/14/0074, und vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0214). Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch iSd § 22 BAO, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen (Ritz, a.a.O., Rz 4, mit zahlreichen Beispielen hiefür). Es ist Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (Ritz, a.a.O.; VwGH zuletzt vom 19. Jänner 2005, 2000/13/0176).

Die vom Bw. aufgezeigten Gründe für die gewählte Vorgangsweise fallen nun aber gerade nicht unter die von Ritz (a.a.O., Rz 4) aufgezählten und vom VwGH als beachtlich angesehenen außersteuerlichen Gründe. Abgesehen davon vermögen die Argumente des Bw. insofern nicht zu überzeugen, als etwa durch die Vereinbarung der Gegenleistung und das "Stehenlassen" dieses "Gegenleistungsbetrages" in Höhe von S 1.332.000,00 im Betriebvermögen B-Dorf2, wie bereits oben dargelegt, durch die späteren Sparbuchschenkungen im Effekt für M.M.. keine vermögensmäßige Entlastung, außer allenfalls eine GreSt-Ersparnis für dessen Erwerb, eingetreten ist. Auch der Einwand des Bw., er habe das Realisat aus dem Sparbuch 1 zur (Teil-) Abdeckung des Darlehens bei der X-Bank verwendet, da er dort die höchsten Zinsen zu bezahlen gehabt hätte, musste ins Leere gehen, hält man sich vor Augen, dass der Zinssatz für das Darlehen bei der X-Bank nach den vorliegenden Unterlagen 6,25% p.a. betragen hatte, jener betreffend das Darlehen bei der Y-Sparkasse jedoch 6,9%. Das Vorbringen des Bw., seine finanzielle Situation wäre durch geplante und erforderliche Aufwendungen für Pkw-Ankauf, Erweiterung des Betriebes und der privaten Räumlichkeiten angespannt gewesen, so dass ihm sein Bruder durch die Sparbuchschenkungen finanziell behilflich gewesen sei, ist ebenfalls nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Würde man nämlich die vereinbarte Gegenleistung, für die der Bw. das Darlehen bei der X-Bank aufgenommen hatte, gedanklich außer Acht lassen, wäre er in eben diesem Ausmaß nicht auf die finanzielle Aushilfe durch seinen Bruder angewiesen gewesen. Unabhängig davon, dass der Bw. das Darlehen aufgenommen und durch die Sparbuchschenkungen wieder abgegolten erhalten hat, oder wenn dies gerade nicht so geschehen wäre, wären hinsichtlich der übrigen finanziellen Belastungen (Pkw-Kauf u.a., siehe oben) keine ins Gewicht fallende vermögensrelevante Änderungen eingetreten. Dass zur Abdeckung des Darlehens bei der X-Bank ein Betrag von insgesamt bloß S 1.403.609,89 (S 907.179,00 plus S 496.430,89) erforderlich war, dem Bw. durch die Sparbuchschenkungen jedoch in Summe S 1.445.698,24 zugeflossen sind, ist dabei nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht weiter von Relevanz. Zum Einwand des Bw., von einer bloß aus Steuerersparnis gewählten Vorgangsweise könne nicht gesprochen werden, da die ihm vorgeschriebene GreSt und die für das aufgenommene Darlehen erforderlichen Nebenkosten (Zinsen, Gebühren) schon die nunmehr festgesetzte ScheSt betragsmäßig überschritten

hätten, ist zunächst zu bemerken, dass sich laut den vom Bw. der Berufung beigelegten Unterlagen die Nebenkosten für das Darlehen auf bloß S 71.609,82 beliefen, in Verbindung mit der GreSt in Höhe von S 26.640,00 sich sohin Gesamtaufwendungen im Ausmaß von S 98.249,82 ergeben, denen eine ScheSt-Vorschreibung im Betrag von S 104.743,40 gegenübersteht. Obschon die Differenz zugunsten des Bw. nur geringfügig erscheint, darf indes nicht außer Acht gelassen werden, dass dem Bw. durch die Sparbuchschenkungen sowohl die Darlehensvaluta als auch sämtliche damit verbundenen Nebenkosten mehr als zur Gänze abgegolten worden sind. In Anwendung der hier gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise hatte sich der Bw. sohin tatsächlich den Differenzbetrag zwischen GreSt und ScheSt in Höhe von mehr als S 78.000,00 erspart.

Dass sich dieser Schluss erst aus dem Zusammenhang aller relevanten und über einen längeren Zeitraum andauernden Vorgänge ergeben hat, kann zu keinem anderen Ergebnis führen, da bei Verfolgung eines einheitlichen Zweckes mehrerer Rechtsvorgänge, insbesondere in Verbindung mit befristet steuerbefreiten Sparbuchschenkungen gemäß § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG, im Einklang mit § 21 BAO die Notwendigkeit besteht, die Beurteilung der Tatfrage auf den Gesamtzweck abzustellen (Fellner, a.a.O., Rz 3a zu § 3, mit weiteren Judikaturhinweisen).

Unter Berücksichtigung all dieser Umstände erweist sich die von den Beteiligten eingeschlagene Vorgangsweise daher als so ungewöhnlich und unangemessen, dass diese, mangels Vorliegen anderer außersteuerlicher Gründe, ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finden lässt und somit von einem Missbrauch im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO auszugehen ist. In dieser von den Beteiligten gewählten, und zugegebenermaßen recht aufwendig gestalteten, Konstruktion ist gerade jener steuersparende Umweg zu erblicken, dem § 22 BAO entgegenwirken soll.

In dieses Bild fügt sich noch, dass die berufungsgegenständlichen Rechtsvorgänge gerade in einem Zeitraum abgewickelt wurden, in dem nach § 15 Abs. 1 Z 19 ErbStG (befristete) steuerfreie Sparbuchschenkungen möglich waren, welche allerdings auch zur Umgehung von anderen, nicht steuerbefreiten Transaktionen geeignet waren und missbräuchlich herangezogen werden konnten (i.d.S. Fellner, am zuletzt angegebenen Ort).

Wenn nun das FA der Norm des § 22 Abs. 2 BAO folgend die ScheSt hierfür wie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung als freigebige Zuwendung der Liegenschaft von der Mutter an den Bw. festgesetzt hat, so erfolgte dies im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen und der dazu vertretenen einhelligen Ansicht von Lehre und Rechtsprechung.

Der Berufung war sohin ein Erfolg zu versagen und spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 19. April 2006