



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Marlise Tschantré, Mag. Johann Hakel und Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch Mag. Richard Leisch, Carl Blum Straße 16, vom 18. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 17. März 2003 betreffend Schenkungssteuer 2003 nach der am 21. März 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14 - 18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 17. März 2003 wurde der Berufungswerberin (Bw.) Schenkungssteuer in Höhe von € 233.955,54 vorgeschrieben. Grundlage dieser Vorschreibung war die Feststellung unentgeltlicher Zuwendungen von W.T. in der Gesamthöhe von € 508.709,84. In der Begründung des Schenkungsteuerbescheides wurde *auf die Niederschrift anlässlich einer Schlussbesprechung vom 24. Februar 2003*, (Auftragsbuch Oz. = AB Oz. 18/93) betreffend die Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 3 BAO iVm § 99 Abs. 2 FinStrG verwiesen.

Danach sei es laut den Ermittlungen der Prüfungsabteilung Strafsachen im Zeitraum 1992-2001 zu ungeklärten Geldzuflüssen in Höhe von S 6,4 Mio. auf diversen Konten der Bw. gekommen.

Die Bw. lebe in aufrechter Lebensgemeinschaft mit W.T. und sei in dessen Unternehmen beschäftigt gewesen. Nach Einsicht in die von der Prüfungsabteilung Strafsachen beschlagnahmten Unterlagen und nach Angaben des steuerlichen Vertreters des W.T. stünden diese Geldzuflüsse unzweifelhaft fest.

Diesen Kontoeingängen seien auch verschiedenste Kontenausgänge gegenüber gestanden. Nach Angaben des steuerlichen Vertreters, die jedoch im Detail nicht belegt werden konnten, handle es sich dabei teilweise um Umschichtungen zwischen Konten der Beteiligten bzw. seien damit in der Folge steuerliche Verbindlichkeiten der x - Stiftung in Liechtenstein abgedeckt worden.

Auf Grund der Erwerbstätigkeit der Bw. sei es möglich gewesen, die auf den Sparbüchern befindlichen Beträge (Anmerkung: gemeint sind wohl die beschlagnahmten Sparbücher mit einem Einlagestand von rund 900.000,00 S) anzusparen. Die Verwendung der auf dem Girokonto zugeflossenen Beträge und die Eingänge auf den Sparbüchern würden daher nachvollziehbar erscheinen.

Weiters sei im Zuge dieser Ermittlungen festgestellt worden, dass die Bw. durch Einzahlung eines Barbetrages von 6 Mio. Schilling eine Pensionsvorsorge getroffen habe und dass sie um 1 Mio. Schilling Wertpapiere erworben habe.

Hinsichtlich der Aufbringung der Mittel für diese Anschaffungen sei von den Beteiligten erklärt worden, dass W.T. diese Beträge schenkungsweise in bar an die Bw. zugewendet habe. Insgesamt habe W.T. 7 Mio. Schilling schenkungsweise der Bw. überlassen, und sei im Ausmaß dieser Höhe ein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht worden.

In der Folge wurde unter Berücksichtigung eines Freibetrages von 1.500,00 S gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG (StKI. V) die Bemessungsgrundlage für den steuerpflichtigen Erwerb in Höhe von 6.998.500,00 S (508.599,84 €) ermittelt. Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG kam ein Steuersatz von 46 % zur Anwendung und wurde folglich Schenkungssteuer in Höhe von S 3.219.310,00 (€ 233.955,54) festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Eingabe vom 18. April 2003 Berufung eingebracht. Die Bw. führte darin aus:

Punkt 1.) Eigene Ersparnisse

Die Bw. habe im Ermittlungsverfahren in erster Instanz ausführlich dokumentiert, dass sie im gesamten Zeitraum in der Lage gewesen sei, ihre Lebenshaltungskosten auf Grund ihres Erwerbseinkommens zur Gänze zu finanzieren und auf Grund ihres sparsamen Lebenswandels darüber hinaus noch eigene Ersparnisse im Ausmaß von rd. 2 Mio. Schilling anzusammeln.

Ab dem Jahr 1978 habe sie im Krankenhaus als Diplomkrankenschwester gearbeitet, sei dann zur Fa. W.T. gekommen, wo sie bis 2001 durchgehend beschäftigt gewesen sei. Im Prüfungsverfahren seien ihre eigenen Ersparnisse vom Finanzamt nicht in dem von der Bw. vorgebrachten Umfang anerkannt worden. Die Behörde habe den Standpunkt vertreten, es sei ungewiss, ob sich die Bw. so viel ersparen hätte können. Zusammenfassend hielt die Bw. nochmals fest, dass sie das Geld für den Kauf der Wertpapiere bei der y Bank um S 1 Mio. auf jeden Fall aus eigenen Ersparnissen aufgebracht habe. Im Übrigen sei die von der Finanzverwaltung vorgenommene Schenkungsbesteuerung dieser Wertpapiere schon fast einer Enteignung gleichzusetzen, denn die Wertpapiere hätten nach dem Kauf einen Kursverfall erlitten. Beim Verkauf dieser Wertpapiere habe sie nur mehr 681.000,00 S dafür bekommen. Wenn davon noch 46% Schenkungssteuer festgesetzt werden würde, bliebe ihr de facto nichts mehr übrig. Das verfassungsmäßig garantierte Grundrecht auf Unversehrtheit des Eigentums sei daher in diesem Fall nicht mehr gewährleistet.

Punkt 2) Lebensversicherung

Von der Finanzverwaltung sei ein Darlehensbetrag von S 6 Mio., welchen die Bw. von der Stiftung in Liechtenstein über W.T. erhalten habe, als Schenkung des W.T. an die Bw. gewürdigt worden. Die Bw. habe diesen Betrag für den Einmalerlag einer Lebensversicherung verwendet.

Sie habe bei mehreren Vernehmungen durch die Finanzverwaltung immer ausgesagt, dass dieses Geld von der Stiftung komme und keine Schenkung sei. Es handle sich um ein Darlehen und sei die Bw. verpflichtet, dieses in monatlichen Raten zurückzuzahlen. Es müsse der Abgabenbehörde auf Grund der Unterlagen und des Vorbringens im Verfahren gegen W.T. bekannt sein, dass sie dieses von der Stiftung erhaltene Geld wieder zurückzahlen müsse.

Im Folgenden werden die Vorgänge dargestellt, die zur Festsetzung der strittigen Schenkungsteuer geführt haben.

ad Punkt 1) Ankauf der Wertpapiere

Die Bw. hat im Jahr 2000 Wertpapiere bei der y - Bank in Höhe von 1 Mio. Schilling durch Bareinzahlung erworben. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Mittel zum Ankauf dieser Wertpapiere von W.T. an die Bw. schenkungsweise überlassen wurden.

Im Zuge der Hausdurchsuchung wurden anonyme Sparbücher der Bw. mit einem Gesamteinlagestand von S 900.000,00 gefunden und beschlagnahmt. Mit Eingabe vom 12. Dezember 2001 an das Landesgericht L. (AB Oz. 42/389) stellte die Bw. hinsichtlich dieser Sparbücher einen Antrag auf Ausfolgung. Begründend führte sie darin aus, dass sich auf diesen Sparbüchern (7 Stück) lediglich eigene Ersparnisse befänden. Sie sei seit 1974

durchgehend berufstätig gewesen und habe nie größere Ausgaben getätigt. Sie sei Nichtraucherin und Antialkoholikern. Nunmehr habe sie finanzielle Aufwendungen auch für ihren Sohn zu tätigen, wofür sie einen Teil der Spargeldbeträge benötige.

Anlässlich einer **Vernehmung** durch die Prüfungsabteilung Strafsachen am **17. Dezember 2001** (AB Oz. 38/351) gab die Bw. dazu an, dass sie seit dem Jahr 1974 berufstätig sei und ihre Ersparnisse in Form von Sparbüchern angelegt habe. Sie habe versucht, jeweils die besten Konditionen zu erreichen. Das bedeutete regelmäßig, dass sie längere Bindungen, mindestens 3 Jahre habe eingehen müssen. Nach Ablauf der Bindungsdauer habe sie das Geld mit dem zwischenzeitig neu Ersparten auf eine runde Summe aufgestockt und mit der Bank neuerlich verhandelt und versucht, einen günstigeren Zinssatz zu erreichen. Dies erkläre, warum die Sparbücher nicht älter als 2 Jahre seien. Die entwerteten Sparbücher habe sie nicht aufbewahrt.

Die Ersparnisse setzten sich aus ihren Lohneinkünften und aus Zuwendungen von ihrer Mutter, aber auch aus Zuwendungen ihres Freundes W.T. zusammen. Für ihren Sohn habe sie die gleiche Form des Sparens gewählt.

Bei ihrer **Ersteinvernahme am 27. Juni 2001** vor der Prüfungsabteilung Strafsachen (AB Oz. 33/223), sagte die Bw. aus, lediglich über ein Sparguthaben in Höhe von rund 300.000,00 S zu verfügen.

In der **Niederschrift vom 18. Februar 2002** vor der Untersuchungsrichterin (AB Oz. 40/361) gab die Bw. an, von W.T. 6 Mio. Schilling **in bar** für die Einzahlung in die Lebensversicherung bekommen zu haben. Die Berufungswerberin wäre nach ihrer Aussage schön blöd gewesen, hätte sie das Geld nicht genommen. Die im Tresor gefundenen Sparbücher (Einlagestand S 900.000,00) hätte sie ebenfalls von W.T. bekommen.

Weiters gab sie an (AB Oz. 40/375), eine Bankverbindung bei der y -Bank gehabt zu haben. Auf dieses Konto habe sie 1 Mio. Schilling eingezahlt. Dieses Geld habe sie von W.T. bekommen. Sie habe damals dieses Geld bei einem Herrn veranlagt, den sie über W.T. kennen gelernt habe. Woher W.T. diese Million Schilling gehabt hätte, wisse sie nicht. Sie habe geglaubt, dass er gut verdiene. In weiterer Folge habe sie die Wertpapiere um S 681.000,00 verkauft und zwar deshalb, weil die Zinsen gefallen seien. Das Geld habe sie zu Hause.

Das Finanzamt ging schließlich von einer Schenkung der Barmittel für die Anschaffung der Wertpapiere von W.T. an die Bw. aus.

Mit Telefax vom 17. Mai 2003 legte die Bw. schließlich nach mehreren Urgenzen im Prüfungsverfahren eine Aufstellung ihrer Ersparnisse vor.

Dabei handelt es sich um keine detaillierte Aufstellung, wie diese Ersparnisse entstanden sein sollen, sondern wurde ganz allgemein behauptet, dass die Bw. in den Jahren 1979, 1980 und 1981 jährlich ca. 70.000,00 S als Dipl. Krankenschwester gespart hätte, was in Summe 210.000,00 S ergebe. Von 1983 bis Juli 2000 sei die Bw. als Büroangestellte in der Firma W.T. tätig gewesen. Aus dem Wirtschaftsgeld und ihren Einkünften habe sie jährlich 90.000,00 S gespart, was in Summe 1.530.000,00 S ergebe. Von diesen ersparten Beträgen sei 1 Mio S an die y - Bank überweisen worden.

In der Folge wurde die Berufungswerberin mit Vorhalt vom 14 Mai 2003 aufgefordert, das Zustandekommen der behaupteten Ersparnisse mittels Sparbüchern, Bankauszügen etc., zu dokumentieren. Am 20. August 2003 erging dazu eine Urgenz.

Mit Eingabe vom 25. August 2003 (AB Oz 26/159) führte die Bw. schließlich aus, dass sie für den Erwerb der Investmentfondsanteile drei Sparbücher mit den Einlagenständen von 195.000,00 S, 245.000,00 S und 295.000,00 S aufgelöst habe. Den Rest auf 1 Mio. S habe sie zu Hause angespart. Nachweise über diese Sparbücher legte die Bw. nicht vor.

Mit Eingabe vom 6. Oktober 2003 führte die Berufungswerberin aus, ihr werde vom Finanzamt vorgeworfen, von W.T. ATS 7 Mio. geschenkt bekommen zu haben. Davon seien ihr 46 % Steuer vorgeschrieben worden. In mehreren Zeitungen sei zu lesen gewesen, dass das Ehepaar K einige wertvolle Pferde und Dromedare von einem arabischen König erhalten habe und dafür nur 30 % Schenkungssteuer zu zahlen gewesen wäre. Unter Vorlage von Zeitungsartikeln stellte die Berufungswerberin die Frage, ob sie Bundespräsidentin sein müsse, um in den Genuss einer niedrigeren Steuer zu kommen, zumal nicht anzunehmen sei, dass das Ehepaar mit einem arabischen König in eheähnlicher Gemeinschaft lebe.

In der **Niederschrift vom 11. Juni 2003** (AB Oz. 26/167) vor der Untersuchungsrichterin (Finanzstrafverfahren wegen § 33 FinStrG gegen W.T. u.a., Az.: L gab die Bw. wiederum an, die Mittel für die Anschaffung der Wertpapiere teilweise durch eigene Sparbücher und teilweise in Form von Bargeld aufgebracht zu haben. Sie habe immer rund 200.000,00 S bis 300.000,00 S zu Hause in bar angespart, bis sie wieder ein Kapitalsparbuch angelegt habe. Seit einigen Jahren habe sie rund 16.000,00 S netto verdient. Darüber hinaus habe sie von W.T. monatlich Wirtschaftsgeld in Höhe von 20.000,00 S bis 25.000,00 S erhalten. Mit dem Wirtschaftsgeld und dem Gehalt sei sie daher in der Lage gewesen, monatlich 10.000,00 S bis 15.000,00 S zu sparen. Wie lange sie zur Ansparung des Betrages in Höhe von 1 Mio S gebraucht hätte, könne sie nicht angeben.

Über Vorhalt, dass die Bw. in der letzten Beschuldigteneinvernahme am 18. Februar 2002 angegeben habe, dass sie 1 Mio. S für die Investitionen bei der y -Bank von W.T. erhalten

hätte, führte sie aus, dass die damaligen Angaben unrichtig gewesen seien. Sie sei komplett fertig gewesen, weil W.T. in Haft gewesen sei. Sie selbst habe alles durcheinander gebracht.

Abbuchungen vom Girokonto der Bw. auf Sparbücher, die mit entsprechenden Ansparungen übereinstimmen, konnten nicht festgestellt werden.

ad Punkt 2) Lebensversicherung:

Die Bw. ist Begünstigte aus der Lebensversicherung Polizze Nr.: xxx bei der W. Versicherung AG. Aus diesem Versicherungsverhältnis hat die Bw. durch Einmalzahlung eines Betrages von 6 Mio. Schilling im Februar 2001 den Anspruch auf Auszahlung einer Rente von 25.275,00 S ab 1. März 2001, monatlich im Nachhinein auf Lebensdauer erworben.

In der am **17. Dezember 2001** von der **Prüfungsabteilung für Strafsachen** aufgenommenen **Niederschrift** behauptete die Bw., dass ihr der Betrag von 6 Mio. Schilling von der x - Stiftung als Darlehen zugeflossen sei. Ein diesbezüglicher Darlehensvertrag sei kurz vor Abschluss des Pensionsvorsorgevertrages errichtet worden. Das ausgefüllte Vertragsformular habe sie von W.T. erhalten. Nach Unterschriftenleistung habe sie die Urkunde W.T. zurückgegeben. Für die ersten fünf Jahre treffe sie keine Rückzahlungsverpflichtung. Ab dem 6. Jahr müsse sie monatlich S 5.000,00 an Rückzahlung leisten, an wen wisse sie allerdings nicht.

Am **8. Jänner 2002** gab die Bw. zu Protokoll, dass sie nur eine Seite des Vertrages (DIN A 4) gesehen habe. Bei Kreditabschluss habe sie nie mit Organen der x - Stiftung Kontakt gehabt.

In der Niederschrift am **18. Februar 2002** gab die Bw. dazu an, den Betrag von 6 Mio S von W.T. erhalten zu haben. Zwischen ihr und W.T. sei keine schriftliche Vereinbarung abgeschlossen worden. Auch mit der x - Stiftung sei keine schriftliche Vereinbarung erstellt worden. Mit den am 17. Dezember 2001 erfolgten (mit den jetzigen im Widerspruch stehenden) Aussagen habe sie W.T. helfen wollen. Sie habe den Geldbetrag bar von ihm bekommen.

Mit Vorhalt vom 14. Mai 2003 (nachweislich am 20. Mai 2003 zugestellt) forderte das Finanzamt von der Bw. eine Aufstellung ihrer Ersparnisse an. Weiters wurde um Vorlage eines Nachweises über die ersparten Beträge, wie Sparbücher, Bankauszüge u.ä. sowie des Darlehensvertrages mit der Stiftung ersucht.

Da die Bw. auf diesen Vorhalt nicht reagierte, erging am 20. August 2003 eine Urgenz, welche am 22. August 2003 zugestellt wurde. Am 25. August 2003 legte die Bw. schließlich eine Aufstellung ihrer Ersparnisse vor.

Danach habe sie aus ihren Einkünften als Krankenschwester in den Jahren 1979, 1980 und 1981 beim K. jährlich S 70.000,00, in Summe also 210.000,00 S erspart.

Von 1983 bis Juli 2000 habe sie als Büroangestellte bei W.T. jährlich ca. S 90.000,00 gespart, in Summe S 1.530.000,00 S. Weiters habe sie von W.T. einige anonyme Sparbücher in der Zeit von August 2000 bis März 2001 mit Guthabenständen in Gesamthöhe von 900.000,00 S bekommen.

Die Bw. legte auch ein als "Darlehensvertrag" zwischen der x - Stiftung als Darlehensgeberin und der Bw. als Darlehensnehmerin bezeichnetes Schriftstück vor. Diese Urkunde weist das Datum 16. Februar 2001 auf, ist jedoch von keiner der beiden Vertragsteile unterfertigt und beinhaltet gekürzt nachstehende berufungswesentliche Punkte:

I.) Präambel

1.) W.T. halte treuhändisch für die W.T. GmbH respektive die Stiftung einen Betrag, dessen genaue Höhe und Bestand von den geplanten noch durchzuführenden Umgründungen, abhängig sei. Zwecks Anlage in einer versicherungsorientierten Lösung stimme die Stiftung der Gewährung eines Darlehens zu folgenden Konditionen zu:

2.) Der Bw. werde ein Darlehen über einen Betrag von S 6 Mio. gewährt.

3.) Das Darlehen werde ab dem 1. März 2003 mit einer Laufzeit von längstens 321 Monaten auf das Ende des Kalenderjahres gewährt und sei somit spätestens bis 31. Dezember 2026 vollständig amortisiert. Im ersten Jahr seien die Zinsen pro Rata Zinsfälligkeitstag zu leisten. Bis Ende 2003 seien keine Amortisationen vorgesehen. Außerordentliche Tilgungszahlungen seien jederzeit möglich.

II.) Allgemeine Bestimmungen

3.) Das Darlehen sei mit 3 % zu verzinsen und ab dem 31. Dezember 2003 jährlich mit einem Betrag von S 270.000,00 jeweils am Jahresanfang zu amortisieren.

5) Das Darlehen sei unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist per Einschreiben jeweils auf den 30.06. und 31.12. jeden Jahres kündbar.

Zur Untermauerung ihrer Behauptung, dass ein Darlehensverhältnis mit der Stiftung vorliege, legte die Bw. der Abgabenbehörde auch ein Vernehmungsprotokoll vom **11. Juni 2003** vor der Untersuchungsrichterin, Az.: xy, vor:

Darin führte die Bw. aus, dass sie 6 Mio. Schilling von W.T. in bar bekommen habe. Er habe ihr das Geld zu Hause übergeben. Sie habe gewusst, dass das Geld von der Stiftung stamme und von dieser nach Österreich gebracht werden würde. Sie habe erst später erfahren, dass ein steuerlicher Vertreter des W.T. das Geld in Liechtenstein geholt habe.

Sie sei dann mit W.T. zur Bank gefahren und hätten sie gemeinsam den Betrag von 6 Mio. Schilling auf ein Konto der Versicherung eingezahlt.

Den Darlehensvertrag mit der Stiftung habe sie erst später, Ende Februar 2001, unterschrieben. Sie habe diesen von W.T. erhalten und nach Unterfertigung wieder an ihn rückausgefollgt. Was dieser damit gemacht habe, wisse sie nicht.

Weiters wurde in einem von der Bw. unterfertigten, als "Rechtfertigung" bezeichneten Schreiben (AB Oz. 26/181) detailliert unter der Darstellung einer Reihe von Umgründungsvorgängen im Unternehmensbereich des W.T. ausgeführt, warum der für die Finanzierung einer Lebensversicherung verwendete Betrag ein Darlehen der x - Stiftung an die Bw. sei und W.T. über diesen Betrag gar nicht verfügen habe dürfen, da diese Gelder Stiftungsvermögen gewesen seien.

Unter Tz. 154 ff des Gutachtens Dris. Kl., vom Landesgericht LG in Auftrag gegeben, wurden die in der vorgelegten Darlehensurkunde vereinbarten Rückzahlungsbedingungen rechnerisch auf deren Tilgungsfähigkeit analysiert.

Danach würde, ausgehend von der laut Urkunde festgelegten maximalen Vertragsdauer von 321 Monaten, nach der letzten Ratenzahlung am 1. Jänner 2027 noch eine offene Verbindlichkeit in Höhe von 2.622.763,27 S aushalten. Bei monatlichen Raten in Höhe von 22.500,00 S wäre sogar noch ein Betrag in Höhe von 2.818.552,39 S offen.

Würde unter den gegebenen Rückzahlungsbedingungen eine über die Vertragsdauer von 321 Monaten hinausgehende gänzliche Darlehensrückzahlung angenommen, so wäre das Darlehen bei der Annahme von Jahresraten (S 270.000,00) mit einer Restzahlung von 68.669,77 S am 1. Jänner 2039 und bei der Annahme von monatlicher Rückzahlung mit Raten von S 22.500,00 wäre das Darlehen erst nach 36,5 Jahren, also im Jahr 2040 getilgt. Die Bw. wäre zu diesem Zeitpunkt 81 Jahre alt. Die Höhe der Raten unter sonst gleich bleibenden Bedingungen müsste demnach 343.965,53 S betragen, damit die Rückzahlung innerhalb von 24 Jahren möglich wäre.

Zur Stiftung ist auszuführen:

Die Stiftung ist eine Liechtensteinische Stiftung, die am 30. Juni 1995 gegründet wurde. Im Zuge der Hausdurchsuchungen wurden ein mit der Errichtung der Stiftung im Zusammenhang stehender Treuhandauftrag und die Beistatuten gefunden.

Mit Treuhandauftrag vom 30. Juni 1995 erteilte W.T. den Auftrag zur Gründung der Stiftung. Am selben Tag wurde die Stiftungsurkunde errichtet. Als Stifterin und Repräsentant wurde eine Liechtensteinische Gesellschaft eingetragen.

Aus dem Treuhandauftrag geht hervor, dass der Zweck der Stiftung die Verwaltung und die Anlage des Vermögens des Begünstigten ist, die Familienstiftung jedoch in keiner Weise ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt.

Laut den Beistatuten vom 8. August 1995 war W.T. Erstbegünstigter am gesamten Ertrag und Vermögen der Stiftung sowie an einem allfälligen Liquidationserlös ohne Einschränkung auf Lebenszeit.

Die beiden Kinder des W.T. waren als Zweitbegünstigte nach dessen Ableben und die Bw. sowie I.H. Drittbegünstigte eingesetzt.

Mit Eingabe vom 5. Oktober 2005 wurde in einem anderen Berufungsverfahren ein geändertes Beistatut vom 30. April 2003 vorgelegt, wonach nunmehr die beiden Kinder des W.T. Erstbegünstigte sind. Nach deren Ableben sollen deren Mütter, nämlich die Bw. und I.H. in deren Rechte eintreten.

Dieses Beistatut ist zu Lebzeiten des Stifters W.T. widerruflich, doch sei es ausgeschlossen, dass dieser jemals selbst Begünstigter werden kann.

Die gesellschaftsrechtliche Chronologie im Umfeld der Stiftung stellt sich nach dem Vorbringen der Bw. und den vorliegenden Gesellschaftsverträgen sowie dem Firmenbuch wie folgt dar:

Das operative Unternehmen W.T. GmbH & Co. KG (letzte Kommanditistin war die Stiftung zu 100%, Komplementär war die W.T. GmbH [deren letzte Alleingesellschafterin war wiederum die Stiftung]) wurde mit Einbringungsvertrag vom 29. August 2000 in die W.T. GmbH eingebbracht. Die W.T. GmbH & Co. KG wurde im Zuge dessen aufgelöst und gelöscht.

Am selben Tag wurde in einem zweiten Einbringungsvorgang der Teilbetrieb (Isolierbetrieb) der W.T. GmbH in die am 27. Juni 2000 neu gegründete T.ISO GmbH - zu diesem Zeitpunkt war die Stiftung mit 34,000,00 € und W.T. mit € 1.000,00 an deren Stammkapital beteiligt - eingebbracht.

Gemäß Punkt 2.) dieses Einbringungsvertrages wurden ausdrücklich nicht eingebbracht: der Kassen- und Scheckbestand und Guthaben bei Kreditinstituten im Gesamtbetrag von 49,603.285,87 S sowie der Teilbetrieb "Erzeugung und Verkauf von A.M.".

Mit Abtretungsvertrag vom 31. Oktober 2000 verkaufte die Stiftung schließlich sämtliche Anteile an der T.ISO GmbH. Nach einer weiteren Umwandlung (Vertrag vom 29. Jänner 2001) der T.ISO GmbH und gleichzeitiger Errichtung der Personengesellschaft T.ISO GmbH & Co. KG, führte diese letztendlich den ursprünglich operativen Betrieb der W.T. GmbH weiter.

In der Walter Tatschl GmbH befand sich danach noch der Teilbetrieb Erzeugung sowie ein Guthaben in Form eines Sparguthabens in Höhe von rund 50 Mio. Schilling. In der Folge wurden mit Einbringungsvertrag vom 27. September 2001 die restlichen Teile der W.T. GmbH in die neu gegründete Erzeugung GmbH eingebbracht, diese wiederum in die Erzeugung GmbH & Co KEG umgewandelt. Kommanditistin dieser KEG war wiederum zu 100% die Stiftung. Alle

Umgründungs- und Umwandlungsschritte waren mit Wirkung 31. Dezember 2000 abgeschlossen.

Nach der bereits angeführten, als "Rechtfertigung" (AB Oz. 26/181) bezeichneten Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2003 (AB Oz. 26/159), und den Ausführungen des W.T. in der Berufung vom 25. August 2003 gegen den Solidarschuldbescheid vom 25. Juli 2003 des Finanzamtes Graz-Umgebung, mit dem er als Solidarschuldner für die strittige Schenkungssteuer in Anspruch genommen worden war, stellte sich die Zielsetzung dieser Umgründungsvorgänge wie folgt dar:

Die Stiftung habe unter Inanspruchnahme steuerlicher Begünstigungen faktisch ihr Unternehmen um einen Fixkaufpreis von 50 Mio. Schilling und einen variablen Kaufpreis von 30 Mio. Schilling an eine Käufergruppe veräußert. Das zurückbehaltene Sparbuch mit einem Guthaben in Höhe von 50 Mio. Schilling habe als Sicherheit für ein Kreditverhältnis der T.ISO GmbH bei der Sparkasse Kn. gedient. Durch die Bezahlung des fixen Kaufpreises von der Käufergruppe sei dieses Sparbuch als Sicherheit frei geworden.

Durch die Setzung dieser steuerlich begünstigten Umgründungsschritte sei beabsichtigt gewesen, im Jahr 2001, nach Vorliegen des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2000, nach Umwandlung der W.T. GmbH in eine Kommanditerwerbsgesellschaft, die Möglichkeit zu schaffen, das sich schließlich in dieser Kommanditerwerbsgesellschaft befindliche Sparbuch mit einer Einlage von rund 50 Mio. Schilling steuerfrei an die 100% Kommanditistin, nämlich die Stiftung, auszu folgen. Infolge dessen sei das Sparbuch bei der Sparkasse Kn. aufgelöst und das Guthaben auf ein Konto der Stiftung bei der CS überwiesen worden.

Da die entsprechenden Registrierungen damals noch nicht durchgeführt gewesen seien, sei man übereingekommen, dass W.T. diesen Betrag treuhändig für die Stiftung halten solle. Anfang Jänner 2001 seien zur Veranlagung dieses Geldes diverse Wertpapiere angekauft worden. Wegen massiver Kursverluste (10%) in relativ kurzer Zeit, seien alternative Veranlagungsformen überprüft worden. Man sei daher zur Überzeugung gelangt, dass eine konservative Veranlagung in einer österreichischen Lebensversicherung sinnvoller sei.

Nach Kontakt mit dem Stiftungsvorstand sei man übereingekommen, je einen Betrag von 6 Mio. Schilling an die Bw. und an I.H. als Darlehen zum Abschluss zweier Lebensversicherungen bei der WS Versicherung AG einzuräumen.

In weiterer Folge seien Darlehensverträge nach S. übermittelt worden und von der Bw. sowie von I.H. unterfertigt worden. Diese Darlehensverträge seien im Juni 2001 beschlagnahmt worden und aus welchen Gründen auch immer unauffindbar.

In einem anderen Berufungsverfahren wurde schließlich am 4. Oktober 2005 eine Kopie eines Duplikates des Darlehensvertrages – datiert mit 16. Februar 2001 - zwischen der x - Stiftung und der Bw., unterzeichnet von beiden Vertragsteilen, vorgelegt. Dieses Schriftstück wurde am 21. Juni 2004 von einem unbekannten Absender an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters Bw. gefaxt.

Zum Nachweis, dass ein ernstliches Darlehensverhältnis zwischen der Stiftung und der Bw. bestehe, wurde mit Eingabe vom 12. Oktober 2004 eine Kopie eines Überweisungsbeleges von der Bw. an die Stiftung über einen Betrag von 19.676,53 € vom 12. Mai 2004 vorgelegt. Als Zahlungsgrund wurde 1. Rate 2004 Darlehen-Rückzahlung angeführt.

Mit Schriftsatz vom 17. Mai 2004 brachte die Berufungswerberin nachstehende Ergänzungen zur Berufung ein:

Punkt 1 Lebensversicherung: Der Treuhanderklärung vom 28. Oktober 2000 sei klar zu entnehmen, dass W.T. den der Berufungswerberin übergebenen Geldbetrag in Höhe von 6 Mio. S rechtlich gar nicht schenkungsweise überlassen hätte können, da er nicht Eigentümer des Geldes gewesen sei. Bereits im Februar 2000 sei vom Stiftungsvorstand der x - Stiftung ein Darlehensvertrag für die Berufungswerberin erstellt worden.

Zum Nachweis, dass W.T. über den Betrag von rund 50 Mio. Schilling (5,400.000,00 Schweizer Franken), welchen die Stiftung auf sein Konto überwiesen hat, nicht verfügberechtigt gewesen sei, da es sich laut Bw. um Gelder der Stiftung handelte, die W.T. treuhändig für die Stiftung gehalten habe, legte die Bw. mit Eingabe vom 5. Oktober 2005 ein so genanntes "**Sicherungsbrot**" des Landesgerichtes vom **31. März 2003**, mit der Stiftung als Sicherungswerberin und W.T. als Sicherungsgegner vor. Danach wurde dem Sicherungsgegner W.T. verboten, bis zu einem Betrag von 1 Mio. Euro über sein Guthaben und Ansprüche bei der Sw Bank (Liechtenstein) AG in welcher Art auch immer zu verfügen. Die Stiftung legte in diesem Verfahren dem Gericht die umgründungsgegenständlichen Verträge über die o.a. Umgründungsvorgänge und eine **Treuhanderklärung des W.T. vom 28. Dezember 2000 vor.**

Laut dieser Treuhanderklärung sollte W.T. einen Betrag von 5,400.000,00 Schweizer Franken von der Stiftung erhalten. Diesen Betrag empfange er an Stelle der x - Stiftung von der W.T. GmbH aus Sicherheitsgründen. Dieser Betrag wurde allerdings von der Stiftung und nicht von der W.T. GmbH an W.T. auf dessen Konto bei der CS St. G. überwiesen. W.T. erklärte darin, diesen Betrag bis zur Unterzeichnung der Verträge zwischen der Stiftung und der W.T. GmbH treuhändig für die Stiftung zu halten. Begründet wurde diese Vorgangsweise damit, dass die Stiftung auf Grund diverser Umgründungen und dem Verkauf von Anlagevermögen der W.T. GmbH 3,616.000,00 Euro erhalten sollte. Diese Gelder sollten der Sicherungswerberin aber

erst nach dem Zustandekommen der Verträge zufließen. Deshalb sei die genannte Treuhanderklärung von W.T. abgegeben worden und man habe das der Stiftung bereits zugeflossene Geld auf ein neu einzurichtendes Konto des W.T. überwiesen.

In der Folge habe die Stiftung am 3. Jänner 2001 den Gesamtbetrag von 3,616.000,00 Euro in zwei Tranchen in Höhe von 1,866.000,00 Euro und 1,750.000,00 Euro auf das Konto des W.T. bei der CS St. G. überwiesen. Die Sicherungswerberin habe bis zum Abschluss der Verträge keinen Anspruch auf diese Gelder gehabt. Es sei an sich vereinbart worden, diesen Betrag auf ein Konto der Tochtergesellschaft der Stiftung, der W.T. GmbH, bei einer schweizerischen Bank zu überweisen. Wegen der zeitlichen Dringlichkeit sei aber ein Konto bei der CS und anschließend bei der Sw Bank (Liechtenstein) AG auf den Namen des Sicherungsgegners, W.T. eröffnet worden.

Am 25. September 2001 seien die letzten Verträge zwischen der Stiftung und der W.T. GmbH abgeschlossen worden und habe schließlich die Stiftung W.T. wiederholt zur Rückzahlung der überwiesenen Beträge aufgefordert. Der Sicherungsgegner habe dem aber keine Folge geleistet, weshalb die Erwirkung dieses Sicherungsboetes erforderlich gewesen sei.

Nach Ansicht der Bw. habe also W.T. über die ihm von der Stiftung zugeflossenen Gelder nicht disponieren können und habe er daher auch nicht im Schenkungswege darüber verfügen können.

Die Vorlage des Sicherungsboetes des Landgerichts solle daher als Beweismittel dafür dienen, dass W.T. über fremdes Geld disponiert hat und gar nicht in der Lage war, eine Schenkung, wie von der Finanzverwaltung angenommen, auszuführen. Gegenstand der Schenkungssteuer könne nur eine Bereicherung im Vermögen der Bw. sein. Auf Grund der Rückzahlungsverpflichtung liege eine Bereicherung der Bw. nicht vor, so dass auch kein Raum für die Anwendung des Schenkungssteuergesetzes auf das Darlehen der Stiftung bleibe.

2. Steuersatz:

Im Übrigen wandte die Berufungswerberin Gleichheitswidrigkeit und EU-Widrigkeit der gegenständlichen Schenkungssteuervorschreibung ein. Bei der Berechnung der Schenkungssteuer habe das Finanzamt die Steuervorschreibung unter Anwendung des Steuersatzes der Steuerklasse V zur Vorschreibung gebracht. Darin wird ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz der österreichischen Bundesverfassung erblickt. Nach der klassischen Normvergleichsmethode sei zunächst zu prüfen, ob eine Ungleichbehandlung im "Rechtssinne" sowie ob diese Ungleichbehandlung sachlich gerechtfertigt ist. Mit der Zurechnung des Rechtsvorganges in die Steuerklasse V käme ein Steuersatz von 46 % zur Anwendung, was rund dem 4 1/2 fachen entspreche, was unter Ehegatten zur Anwendung käme. Das Band der Ehe könne nicht derartig verschiedene Rechtsfolgen herbeiführen.

Ausführlich wurde in Folge dargestellt, dass im Bereich des Schenkungssteuerrechts auf die Lebensgemeinschaft keine Rücksicht genommen werden würde. In anderen Steuerrechtsbereichen (BAO, EStG, STPO, StGB, ASVG, FLAG) bestünde sehr wohl eine Gleichstellung des Lebensgefährten mit dem Ehegatten.

Nach umfassender Darstellung der historischen Entwicklung von Ehe und Lebensgemeinschaft – beginnend vom römischen Recht, über das Mittelalter, der Zeit der Aufklärung, der Monarchie habe sich im Laufe der letzten Jahrzehnte die Gleichstellung der Lebensgefährten mit dem Ehepartner durchgesetzt. Die echte Lebensgemeinschaft sei im echten Leben absolut salonfähig geworden, weshalb eine weitere Ungleichbehandlung im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht sachlich nicht zu rechtfertigen sei. Die Anwendung der Steuersätze der Steuerklasse I wird daher beantragt.

Mit Eingabe vom 20. Mai 2005 verwies die Bw. auf ein Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 2. März 2005, G 104/04-G, mit welchem der Gerichtshof die Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" im § 33 lit. a ErbStG 1955 aufgehoben hat. Es sei danach klar, dass die Erbschaftssteuer zu erstatten sei, insoweit ein Geschenk herausgegeben werden musste. Die Bw. beantragte daher in eventu die Festsetzung der Schenkungssteuer im Hinblick auf § 33 lit. a ErbStG 1955 zu unterlassen, da durch die ratenweise Rückzahlung keine Bereicherung stattgefunden habe.

Gleichzeitig mit dieser Eingabe wurde eine Kopie des Beschlusses des Landesgerichtes LE vorgelegt. Diesem Beschluss ist neben der Zuständigkeit der Ahndung der Tat der Berufungswerberin ua. zu entnehmen, dass es keinesfalls Aufgabe eines Sachverständigen sei, Rechtsfragen zu lösen. Eine derartige Entscheidung falle ausschließlich in die Zuständigkeit der Gerichte.

Schließlich wurde mit Eingabe vom 2. Jänner 2006 der Berufungsbehörde die Kopie eines Überweisungsbeleges vorgelegt. Diesem ist unter Verwendungszweck "Rückzahlung Darlehen P." und der Betrag von € 293.059,42 zu entnehmen.

Die Bw. bzw. W.T. haben sich im Zuge verschiedener Einvernahmen vor der Finanzbehörde bzw. im Untersuchungsverfahren vor dem Landesgericht für Strafsachen zur Frage des "Darlehens" wie folgt geäußert:

In einer Vernehmung am **11. Jänner 2002** erklärte W.T. zur Frage der Herkunft der Mittel für den Einmalerlag in die Pensionsversicherung der Bw., **er habe sowohl der Bw. als auch seiner früheren Lebensgefährtin I.H. jeweils 6 Mio. Schilling für die Einzahlung in eine Pensionsversicherung kreditiert** und zwar aus seinen Einkünften bei der W.T. GmbH.

Er sei damals **berechtigt** gewesen, diese 12 Mio. Schilling aus der W.T. GmbH zu entnehmen, da sämtliche Gelder aus der Umgründung erst am 14. November 2001 in die Stiftung eingebbracht worden seien. Vor diesem Zeitpunkt sei er über diese Gelder verfügberechtigt gewesen.

Die Angaben der Bw. und I.H. , wonach sie schriftliche Darlehensverträge mit der Stiftung abgeschlossen hätten, seien falsch. Die beiden hätten ihm nur Empfangsbestätigungen ausgestellt. In einer weiteren Einvernahme am **21. Jänner 2002** gab W.T. an, er habe einen Wirtschaftstreuhänder (glaublich im Jänner, Februar oder März 2001) beauftragt, 14 bis 15 Mio. Schilling von seinem Konto bei der CS (Anmerkung: St.G./Schweiz), lautend auf W.T., zu beheben und ihm dieses Geld nach Österreich zu überbringen. Der Wirtschaftstreuhänder habe W.T. das Geld in dessen Büro in einem Plastiksackerl übergeben. In diesem Plastiksackerl hätten sich in Plastik eingeschweißte Banknotenbündel befunden und zwar in 5.000 und 1.000 Schillingscheinen. Im Laufe der nächsten Tage habe er davon jeweils 6 Mio. Schilling an die Bw. und I.H. übergeben. Diese hätten in der Folge diese Mittel in eine Pensionsversicherung einbezahlt. Die Übernahme des Geldes habe er sich von beiden auf einem Zettel, handgeschrieben und formlos bestätigen lassen. Ergänzend habe er darauf angeführt: "Darlehensvertrag mit Stiftung kommt erst später". Diesen Zettel könne er aber nicht mehr finden.

In einer Vernehmung als Beschuldigte im gerichtlichen Strafverfahren vor dem Landesgericht LG gegen W.T. wegen § 33 FinStrG, Az yy, vom **11. Juni 2003**, (AB Oz. 26/167), gab die Bw. an:

Anfang 2001 habe W.T. ihr mitgeteilt, dass die Stiftung ihr ein Darlehen über 6 Mio. Schilling anbieten würde und sie diesen Betrag in eine Pensionsvorsorge investieren könne.

Bezüglich der Finanzierung dieses Darlehens habe ihr W.T. gesagt, dass es kein Problem sei, weil sie von der Versicherung monatlich 25.000,00 S bekommen würde, die monatlichen Rückzahlungsraten an die Stiftung hingegen nur S 22.000,00 ausmachen würden. W.T. habe ihr diese 6 Mio. Schilling **bar** zu Hause übergeben.

Dann sei sie mit W.T. zu einer Raiffeisenbank gefahren und hätten sie dort gemeinsam das Geld auf das Konto der WS eingezahlt. Sie habe damals gleich den Versicherungsvertrag bei der WS unterschrieben. Den Darlehensvertrag mit der Stiftung habe sie erst Ende Februar 2001 unterschrieben.

W.T. habe ihr den Darlehensvertrag gegeben, welchen sie ihm nach Unterschriftenleistung zurück gegeben habe. Was W.T. damit gemacht habe, wisse sie nicht.

Über Vorhalt, dass die Bw. bei der letzten Einvernahme angegeben habe, dass die Hingabe von S 6 Mio. Schilling kein Darlehen gewesen sei, führte die Bw. aus, dass sie diese Aussage nur deswegen getroffen habe, um W.T. zu helfen. W.T. sei damals in U-Haft gewesen und sie habe das seelisch überhaupt nicht ausgehalten, weshalb sie nicht gewusst habe, was sie sagen solle. Richtig seien aber ihre Angaben vom heutigen Tage.

Über Vorhalt, dass die Bw. gegenüber der Prüfungsabteilung Strafsachen ausgesagt habe, dass sie dieses Darlehen in Raten in Höhe von S 5.000,00 monatlich zurückzahlen müsse, und zwar ab dem 6. Jahr, gab die Bw. am 11. Juni 2002 (AB Oz. 26/167) an:

Sie habe offensichtlich damals verwechselt, was sie zurückzahlen müsse und wie viel ihr bleibe. Die Prüfungsabteilung Strafsachen sei immer so überfallsartig gekommen und sei sie bei den Einvernahmen immer so aufgeregt gewesen. Warum sie gesagt habe, dass sie das Darlehen erst in fünf Jahren zurückzahlen müsse, wisse sie nicht.

In der Niederschrift über die Vernehmung als Beschuldigte vor der Prüfungsabteilung Strafsachen vom **27. Juni 2001** (AB Oz. 33/223) führte die Bw. unter der Rubrik "Vermögens- und Einkommensverhältnisse" das behauptete Darlehen von S 6 Mio. überhaupt nicht an.

Auf die Frage, warum sie anlässlich ihrer Vernehmung am 27. Juni 2001 diesen Kredit nicht angeführt habe, gab die Bw. an, sie habe nicht daran gedacht und habe, befragt zu ihren Einkommens- und Vermögensverhältnissen, auf diesen Kredit vergessen. Ihre Angaben vom 17. Dezember 2001, wonach sie nie mit Organen der Stiftung Kontakt hatte, halte sie aufrecht. Sie habe auch nie mit Organen der Stiftung ein Telefonat geführt.

Zuvor in der Niederschrift vom **8. Jänner 2002** (AB Oz. 39/357) vor der Prüfungsabteilung Strafsachen gab die Bw. dezidiert an, dass sie keine Kredite oder Verbindlichkeiten habe. Sie hätte vor ca. 10 Jahren einen Kredit, den sie für die Anschaffung eines Autos, damals einen Toyota Carina, zur teilweisen Finanzierung benötigt hätte, aufgenommen. Sie habe den Kredit bei der AVA-Bank aufgenommen und sei dieser ca. 3 Jahre gelaufen.

In der Vernehmung vom **18. Februar 2002** (AB Oz. 40/361) gab die Bw. an, dass es richtig sei, dass ihr W.T. S 6 Mio. für ihre Pensionsvorsorge gegeben habe. Es habe sich dabei um Gelder aus der Stiftung gehandelt, wobei sie der Ansicht gewesen sei, dass er über diese Gelder verfügen dürfe. Sie habe gewusst, dass der Verkaufserlös (wohlgemeint aus der GmbH) an die Stiftung geflossen sei und sei sie der Annahme gewesen, dass W.T. darüber verfügen durfte. Erst im Nachhinein habe sie erfahren, dass I.H. auch 6 Mio. Schilling bekommen habe. Die Bw. wörtlich "**ich wäre schön blöd gewesen, wenn ich das Geld nicht genommen hätte**".

Eine schriftliche Vereinbarung zwischen W.T. und der Bw. sei nicht abgeschlossen worden, auch gebe es eine solche nicht mit der Stiftung. Es sei lediglich vereinbart worden, dass die Bw. bei Gelegenheit einen Teil des Betrages zurückzahlen solle. Konkrete Vereinbarungen seien nicht getroffen worden. Es sei richtig, dass sie in früheren Vernehmungen fälschlicher Weise angegeben habe, dass es eine solche Vereinbarung gebe, weil sie damit W.T. helfen habe wollen. Sie habe die 6 Mio. Schilling von W.T. bar bekommen und ihm dieses Geld dann zur Einzahlung auf das Pensionskonto gegeben.

In der Niederschrift vom **17. Dezember 2001** (AB Oz. 38/351), also fast ein Jahr vor der oa. Vernehmung, gab die Bw. wiederum an, dass die Mittel für den Einmalerlag ihrer Pensionsversicherung bei der WS in Höhe von S 6 Mio. ein Darlehen der Stiftung seien. Es gebe darüber einen Kreditvertrag. Das ausgefüllte Vertragsformular habe sie von W.T. erhalten. Sie habe ihre Unterschrift geleistet und das Schriftstück W.T. zurückgegeben. Eine Durchschrift davon habe sie nicht. Für die ersten fünf Jahre sei sie keine Rückzahlungsverpflichtung eingegangen. Es sei vereinbart worden, dass sie danach monatlich S 5.000,00 an Rückzahlungen zu leisten habe.

Die Bw. gibt zum Verbleib der unterfertigten Darlehensurkunde, in der der Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2003 beigelegten Rechtfertigung (AB Oz. 26/185) an, dass die unterfertigten Darlehensurkunden von I.H. und der Bw. anlässlich der Hausdurchsuchung im Juni 2001 beschlagnahmt worden seien und seit damals, aus welchen Gründen auch immer, unauffindbar seien.

W.T. hat I.H., seiner früheren Lebensgefährtin (von 1975 bis 1980), zeitgleich im Februar 2001 ebenfalls einen Betrag von 6 Mio. Schilling als Einmalerlag für eine Lebensversicherung bei der WS Versicherung AG gegeben und wird auch diesbezüglich behauptet, es läge ein Darlehen der Stiftung vor.

W.T. hat in der Niederschrift vom **11. Jänner 2002** wiederum vor der Untersuchungsrichterin dezidiert ausgesagt, dass es nicht richtig sei, dass zwischen der Stiftung und der Bw. ein schriftlicher Kreditvertrag abgeschlossen worden sei.

Wenn die Bw. dies behauptet, so erkläre sich das daraus, weil er der Bw. gesagt habe, dass die Gelder, die aus der Umgründung stammen, in die Stiftung gehören. Dies sei aber erst am 14. November 2001 der Fall gewesen, als die Gelder nämlich eingebracht worden waren. Die Bw. habe nach Erhalt der S 6 Mio. lediglich eine Empfangsbestätigung unterfertigt.

In der Niederschrift vom **21. Jänner 2002** gab W.T. wiederum an, dass er seiner Erinnerung nach auf der formlosen Empfangsbestätigung vermerkt habe, "Darlehensvertrag mit Stiftung kommt erst später", obwohl er 10 Tage zuvor die Existenz eines Darlehensverhältnisses

zwischen der Stiftung und der Bw. in Abrede gestellt hat. Er könne diesen Zettel jedoch nicht mehr vorlegen, weil er diesen nicht finde.

Zur Stiftung ist noch auszuführen, dass im Zuge der Schlussbesprechung über das Ergebnis der Betriebsprüfung bei der W.T. GmbH & Co. KG für den Prüfungszeitraum 1990 bis einschließlich 1998 festgestellt und von W.T. außer Streit gestellt wurde, dass in Wahrheit W.T. die alleinige Verfügungsberechtigung über die KG-Anteile der Stiftung hatte, und wurden ihm unbestritten somit sämtliche Gewinnanteile zugerechnet.

In der mündlichen Verhandlung am 21. März 2006 vor dem Berufungssenat gab die Berufungswerberin an, keinen von beiden Vertragsteilen unterschriebenen Darlehensvertrag zu besitzen. Sie habe jedoch einen derartigen Darlehensvertrag unterzeichnet und diesen Herrn W.T. in seiner Funktion als Treuhänder der Stiftung übergeben. Die am 9. Dezember 2005 erfolgte Darlehensrückzahlung in Höhe von € 293.059,42 wurde mit dem Rückkauf der Lebensversicherung bei der WS Versicherung begründet. Dem Berufungssenat wurde gleichzeitig ein Schreiben der Wiener Städtischen Versicherung vom 1. Dezember 2005 vorgelegt, wonach sich ein Nettoerlös (Rückkaufwert abzüglich der Versicherungssteuer) in Höhe von € 292.318,62 ergibt.

Vorgelegt wurden weiters drei Schreiben der x Stiftung. Das erste vom 25. März 2004 betrifft eine "Stundung Darlehen". Der Stiftungsrat hält es demnach nach Prüfung des Stundungsansuchens der Berufungswerberin nicht für angebracht, die von der Berufungswerberin gewünschte Änderung vorzunehmen. Es könne jedoch eine andere Lösung geprüft werden, wenn weitere Sicherheiten angeboten werden würden.

Dem ebenfalls vorgelegten Schreiben vom 22. Juni 2005 ist zu entnehmen, dass der Berufungswerberin eine Frist bis Ende Juli 2005 zur Darlehensrückzahlung eingeräumt wurde, andernfalls die Kündigung des Darlehens in Betracht gezogen werden müsse. Schließlich ist dem Schreiben vom 2. Oktober 2005 die Kündigung des Darlehensvertrages über 6 Mio. S zu entnehmen.

Ein Schreiben (Fax) der x Stiftung an den Vertreter der Berufungswerberin vom 13. März 2006 hat auszugsweise folgenden Inhalt.

"Zum Zeitpunkt der DL-Gewährung waren die entsprechenden Mittel noch nicht Eigentum unserer Stiftung. Die an uns fließenden Mittel sollten bis zum Abschluss der Umgründungen als Darlehen übernommen werden und bei einer Schweizer Bank gewinnträchtig angelegt werden. Aus formalen Gründen seien die Gelder vorübergehend in der Überwachung des Geschäftsführers belassen worden.

Wir stimmten wegen Unzufriedenheit mit der Performance der Anlage als Versicherungspolicen auf die Namen von I.H. und I.P. zu. Nach den erfolgten Umgründungen verblieb der Stiftungsrat der Ansicht, dass die Anlage mittels der gewährten Darlehen unter

Sicherheit der Versicherungspolicen weitergeführt werden soll. Es handelte sich nicht um Schenkungen, sondern, nach den erfolgten Umgründungen, um die Weiterführung der unter anderen Bedingungen abgeschlossenen Darlehensverträge. Die Gelder sind inzwischen ordnungsgemäß zurückbezahlt.“

Der steuerliche Vertreter erweitert das Berufungsvorbringen insoweit, dass er die in einem anderen Berufungsverfahren im Oktober 2005 dem UFS - Außenstelle Graz vorgelegten Unterlagen auch für das gegenständliche Verfahren als vorgelegt erklärt.

Zum Beweis des Bestehens eines Darlehensverhältnisses zwischen der x Stiftung und der Berufungswerberin wird die Einvernahme des Stiftungsvorstandes, des W.T. und von Mag. Z. beantragt. Die im Schriftsatz vom 23. Mai 2003 von der Stiftung getätigte Aussage, dass sie derzeit über keinen unterschriebenen Darlehensvertrag verfüge, bedeute nach dem Vorbringen des Vertreters nicht, dass nicht vor oder nach diesem Zeitpunkt ein derartiger Vertrag zur Verfügung gestanden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 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;

ad Punkt 1) Eigene Ersparnisse (Ankauf der Wertpapiere)

In der Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid brachte die Bw. vor, dass sie die strittigen Wertpapiere mit eigenen Ersparnissen aus ihrer Erwerbstätigkeit finanziert habe. Sie habe aus beruflicher Tätigkeit seit 1978 rund 2 Mio. Schilling angespart. Die Bw. hat keinerlei schriftliche Nachweise oder Dokumentationen über die behaupteten Ersparnisse vorgelegt.

Auf ihrem Girokonto fanden die behaupteten Ansparungen jedenfalls keinen Niederschlag und liegen keine korrespondierenden Abbuchungen auf Sparbücher vor.

Die Bw. hat auch nicht, was nur ihr möglich gewesen wäre, über ihr Geldinstitut Nachweise über die behaupteten Vorgänge beschafft. Vom Girokonto der Bw. erfolgten außerdem laufend Abbuchungen für persönliche Ausgaben und laufende Aufwendungen des täglichen Bedarfs, weshalb die laufenden Einkünfte der Bw. für die behaupteten Ansparungen nicht ausgereicht haben. Im Zeitraum 1994 - 2001 bezog die Bw. laut Ermittlungen des Finanzamtes **Nettoeinkünfte in Höhe von S 1,617.069,00.**

Die Anschaffung der Wertpapiere erfolgte überdies über Bareinzahlung. Hätte die Bw. diese Anschaffung tatsächlich mit vorhandenen Sparbüchern finanziert, wären diese Geldflüsse logischerweise über eine entsprechende Abbuchung von den Sparbüchern entweder direkt auf das Wertpapierkonto erfolgt oder nach vorheriger Umbuchung auf das Girokonto, durch Abbuchung vom Girokonto erfolgt. Derartige Geldflüsse haben aber nicht stattgefunden.

Auch die Darstellung der Bw., dass die Sparguthaben auf den vorgefundenen, beschlagnahmten Sparbüchern in Höhe von 900.000,00 S aus eigenen Ersparnissen stammen würden, was von der Bw. immer wieder behauptet wurde, vor allem auch im Verfahren über die Herausgabe der Sparbücher (AB Oz 42/389), wurde schließlich völlig verworfen und wird nunmehr vorgebracht, dass hier Sparbuchschenkungen von W.T. vorliegen.

Sie hat dazu detailreich dargestellt, immer wieder nach Erreichen eines runden Betrages über neue Konditionen mit der Sparkasse verhandelt zu haben. Ohne jegliche Begründung wird diese Darstellung in weiterer Folge verworfen. Offenbar hat die Bw. erst später erkannt, dass Schenkungen unter Lebenden von Geldeinlagen bei inländischen Kreditinstituten ab dem 8. Juli 2000 (BGBL I 2000/42) steuerfrei gestellt wurden.

Nunmehr änderte die Bw. ihre Verantwortung und behauptete nicht mehr, die Guthaben über 900.000,00 S auf den vorgefundenen Sparbüchern selbst angespart zu haben (diese Sparguthaben seien ihr nunmehr von W.T. geschenkt worden), sondern habe sie im Laufe ihrer Berufstätigkeit ohne jeglichen Nachweis rund 1.740.000,00 S angespart (AB Oz 26/159). Dies obwohl sie zuvor dezidiert behauptete, außer den Einlagen auf den vorgefundenen Sparbüchern von 900.000,00 S über kein Sparvermögen zu verfügen.

Nunmehr will sie - offenbar weil keine entsprechenden Abbuchungen von ihrem Girokonto erfolgten - zu Hause immer wieder höhere Beträge in bar angesammelt haben und diese Beträge in der Folge auf Sparbücher einbezahlt haben. Dieses Verhalten widerspricht aber den früheren Darstellungen der Bw., wonach sie stets um gute Sparkonditionen bemüht war.

Im Übrigen müsste der Differenzbetrag auf 1.740.000,00 S, wenn die Bw. die strittige Wertpapieranschaffung um (AB Oz 42/389) 1 Mio. Schilling tatsächlich aus diesen Ersparnissen angeschafft hätte, noch vorhanden sein.

Nicht nachvollziehbar ist auch jener Umstand, dass die Bw. laut eigenen Angaben im Jahre 1992 einen Kredit zur Finanzierung eines Autos aufnehmen musste, wenn sie nach ihren Aussagen in den Jahren 1979 bis 1981 jährlich rund 70.000,00 S und in den Jahren von 1993 bis 2000 jährlich rund 90.000,00 S ersparen konnte.

Die Bw. hat bei ihren Ersteinnahmen eindeutig klargestellt, dass sich ihre einzigen Ersparnisse auf den vorgefundenen Sparbüchern befänden.

Auf Grund der vorliegenden Widersprüche ist daher nicht glaubwürdig, dass die Bw. im Laufe ihrer Berufstätigkeit rund 1,7 Mio. Schilling angespart hat. Diese Ersparnisse sind durch nichts erwiesen und wurde eine Aufstellung erst im Berufungsverfahren vorgelegt. Es ist nicht glaubwürdig, dass die Bw. bei unterschiedlich hohen Einkünften von 1983 bis 2000 jährlich rund 90.000,00 S gleichmäßig gespart hat. In Relation zu den behaupteten Ersparnissen sind die vom Finanzamt für den Zeitraum 1994 bis 2001 ermittelten Nettoeinkünfte der Berufungswerberin (wie bereits angeführt) mit S 1.617.069,00 festgestellt worden.

Ohne entsprechende Nachweise sind die behaupteten Ersparnisse jedoch nicht zielführend. Über das Zustandekommen dieser Ersparnisse gibt die Bw. auch unterschiedliche Erklärungen. Einmal soll es ein Mix aus laufenden Einkünften und Wirtschaftsgeld sein, dann wiederum, offensichtlich nachdem die Bw. erkannt hat, dass diese Aussage (erspartes Wirtschaftsgeld) schenkungssteuerpflichtige Vorgänge von W.T. geradezu dokumentiere, behauptet sie, die Ersparnisse würden aus laufenden Einkünften stammen. Die behaupteten Ersparnisse sind auf Grund der widersprüchlichen Verantwortung der Bw. und mangels irgendwelcher Nachweise weder glaubhaft noch erwiesen.

Die Bw. hat noch am 18. Februar 2002 (AB Oz. 40/375) ausgesagt, dass das Geld für den Ankauf der Wertpapiere von W.T. stamme. Da der Bw. ein Nachweis über die Aufbringung der Mittel für die Anschaffung der Wertpapiere aus eigenem Vermögen nicht gelungen ist, wird der Darstellung der Bw. vom 18. Februar 2002, dass die erforderlichen Mittel von W.T. stammen, gefolgt. Das Finanzamt hat daher zu Recht eine Schenkung eines Geldbetrages in Höhe von 1 Mio. Schilling von W.T. an die Bw. zum Ankauf der Wertpapiere angenommen.

Dass die erworbenen Wertpapiere in der Folge einen Kursverlust erlitten, kann nicht zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen, da für die Berechnung der Schenkungssteuer der Wert des hingegebenen Vermögens im Schenkungszeitpunkt maßgeblich ist und nachträgliche Wertänderungen nicht mehr berücksichtigt werden können.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Infolge der im § 18 ErbStG normierten Stichtagsbewertung können nach dem Stichtag liegende **Wertänderungen** nicht berücksichtigt werden (VwGH vom 30. August 1995, 95/16/0098).

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

Diese Bestimmung beruht auf dem Bereicherungsprinzip, wonach die Schenkungssteuerschuld jeweils in dem Zeitpunkt entsteht, zu dem die Bereicherung des Erwerbers tatsächlich

eingetreten ist. Im vorliegenden Fall ist mit der Übergabe des Geldes von W.T. an die Berufungswerberin die Schenkungssteuerschuld entstanden.

ad Punkt 2) Lebensversicherung

Strittig in diesem Zusammenhang ist die Frage, ob in der Hingabe eines Barbetrages in Höhe von 6 Mio. Schilling von W.T. an die Bw. ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang zu erblicken ist oder nicht.

Die Bw. hat diesen Betrag im Februar 2001 bar von W.T. erhalten und noch im Februar 2001 als Einmalerlag in Form einer Lebensversicherung bei der WS Versicherung AG veranlagt.

Die Bw. behauptet zunächst, es handle sich um ein Darlehen der Stiftung, konnte jedoch keinen entsprechenden Nachweis dafür vorlegen. Erst im Zuge der Berufung wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. August 2003 (AB Oz. 26/159) eine nicht unterfertigte Darlehensurkunde (AB Oz. 26/165) vorgelegt. Die Bw. gab wiederholt an, nicht im Besitz einer Darlehensurkunde zu sein.

Die Bw. führte dazu aus, dass ihr W.T. den Darlehensvertrag ausgehändigt habe und sie diesen nach Unterfertigung an W.T. rückausgefolgt habe. W.T. beteuerte, diese Urkunde nicht mehr zu besitzen, hat sie aber auch nicht an die Stiftung weitergeleitet. Nach seiner Ansicht sei das Original im Zuge der Hausdurchsuchung abhanden gekommen.

Dazu ist zu bemerken, dass die behauptete Vertragsunterfertigung im Februar 2001 erfolgt sei, die Hausdurchsuchung jedoch im Juni 2001 statt gefunden hat. Aus welchen Gründen W.T. eine Urkunde, die für die Stiftung bestimmt war, solange nicht weiterleitete, ist nicht nachvollziehbar.

Als Indiz gegen die Einräumung eines Darlehens von der Stiftung wird das Vorbringen, dass die Darlehensurkunde erst nachträglich unterfertigt worden sei und die Bw. diese unterfertigte Urkunde nicht direkt an die Stiftung weiterleitete, gewertet.

Dass die Stiftung der Bw. Darlehensvaluta in Höhe von 6 Mio. Schilling überlässt und erst im Nachhinein, ohne jegliche Sicherheit die Unterfertigung der Darlehensurkunde durch die Darlehensnehmerin einholt, noch dazu bei einer Darlehenssumme von 6 Mio. Schilling, widerspricht jeglichen Gepflogenheiten und allen Gesetzen der Vernunft.

Da Vertreter der Stiftung auch nie persönlich mit der Bw. in Kontakt getreten sind, das Geld von W.T. ausbezahlt wurde, bei der Geldübergabe keine Zeugen anwesend waren, die behauptete Darlehensurkunde erst nachträglich übermittelt wurde, hätte die Stiftung auch niemals einen Rückzahlungsanspruch gegenüber der Bw. erwirken können. W.T. führte in der NS vom 11. Jänner 2002 anfangs dazu aus, dass er der Bw. den Betrag über 6 Mio. Schilling kreditiert habe und ihm die Hingabe des Geldes lediglich in Form einer Empfangsbestätigung

von der Bw. quittiert worden sei, diese Empfangsbestätigung könne er aber nicht mehr finden.

Damit widersprach W.T. anfangs dezidiert der Version der Bw., dass hier ein Darlehen der Stiftung vorliege. Erst in der Niederschrift vom 21. Jänner 2002, also 10 Tage später, gab dieser an, man habe auf der Empfangsbestätigung vermerkt, dass ein Darlehensvertrag mit der Stiftung folgen werde.

In der Niederschrift vom 10. Juni 2003 behauptete W.T. schließlich, dass der Betrag von 6 Mio. S der Bw. darlehensweise überlassen worden sei und er selber die von der Bw. unterfertigte Urkunde aufbewahrt habe. Im Zuge der Hausdurchsuchung müsse diese Urkunde aber abhanden gekommen sein.

Im gegenständlichen Verfahren wurde trotz Aufforderung erstmalig im Zuge eines anderen Berufungsverfahrens im Oktober 2005 eine Kopie eines beidseitig unterfertigten Duplikates einer Darlehensurkunde mit der Stiftung (datiert mit 16. Februar 2001) der Berufungsbehörde vorgelegt. Dieses Schriftstück wurde am 21. Juni 2004 als Telefax an die Kanzlei des steuerlichen Vertreters der Bw. übermittelt. Die Faxnummer des Absenders scheint nicht auf. Diese Kopie wurde damals zwar dem Gutachter im gerichtlichen Strafverfahren vorgelegt, nicht aber der Berufungsbehörde.

Im August 2003, anlässlich der Vorhaltsbeantwortung, wurde eine unterfertigte Urkunde jedenfalls nicht vorgelegt und wurde von den Beteiligten stets vorgebracht, dass das Original abhanden gekommen sei, bzw. die Bw. ohnehin niemals über eine derartige Ausfertigung verfügt habe bzw. derzeit verfüge (siehe mündliche Verhandlung vom 21. März 2006).

Es kann daher davon ausgegangen werden, dass das nunmehr vorgelegte Duplikat erst nachträglich im Laufe des Berufungsverfahrens angefertigt wurde. An dieser Beurteilung vermögen die in der Verhandlung vor dem Senat vorgelegten Schriftstücke der Stiftung betreffend Mahnung der Darlehensrückzahlung, Androhung der Aufkündigung des Darlehens nichts zu ändern.

Aus vor- und nachstehend angeführten Gründen bietet dieses Schriftstück im Zusammenhang mit den widersprüchlichen Aussagen der Beteiligten und den behaupteten ungewöhnlichen Geschehensabläufen keinerlei Beweiskraft.

Es ist völlig unglaublich, dass bei einer Darlehenssumme über 6 Mio. Schilling keiner der Beteiligten über eine Ausfertigung der Darlehensurkunde verfügt. Die mangelnde Beweiskraft der nachträglich vorgelegten Urkunde kann darüber hinaus aus der von der Berufungswerberin am 17. Dezember 2001 getroffenen Aussage, nicht zu wissen, an wen sie zukünftige Darlehensrückzahlungen zu erbringen habe, abgeleitet werden. Es ist davon

auszugehen, dass ein Darlehensschuldner Kenntnis davon hat, an wen er Rückzahlungen in welcher Höhe und zu welchem Zeitpunkt zu leisten hat. Die diesbezüglich zum Teil auch widersprüchlichen Aussagen sind jedenfalls ein Indiz für den nur zum Schein abgeschlossenen Darlehensvertrag.

Grundsätzlich ist davon ausgehen, dass die Vertragsteile bei einem Darlehen in der besagten Höhe die darüber errichtete Urkunde sorgsam verwahren und jederzeit vorlegen können. Abgesehen davon hatte die Bw. nach eigenen Angaben niemals Kontakte zu Vertretern der Stiftung und ist eine Darlehensabwicklung ohne Mitwirkung des Darlehensgebers im Wirtschaftsleben wohl undenkbar. Die Aussagen der Beteiligten variieren ständig, sind in sich widersprüchlich und stehen auch im gegenseitigen Widerspruch.

Das plötzliche Auftauchen einer unterfertigten Darlehensurkunde (Duplikat) nach jahrelanger Verfahrensdauer und völlig divergierenden Aussagen, lässt den Schluss zu, dass ein Original nicht existierte und das nunmehrige Duplikat zum Schein ausgestellt wurde. Diese Urkunde vermag daher einen Nachweis für das Vorliegen eines Darlehensverhältnisses zwischen der Bw. und der Stiftung nicht zu begründen. Die im Schreiben der Stiftung vom 13. März 2006 erfolgte Begründung der Anlage des freigewordenen Geldes als Versicherungspolicen auf Namen der I.H. und dem der Berufungswerberin vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Mit Schreiben vom 23. Mai 2003 teilte die Stiftung dem steuerlichen Vertreter mit, dass dieser **derzeit** kein Vertrag in unterschriebener Form vorliege. Wenngleich dem Einwand, dass diese Aussage nichts darüber sagt, ob nicht vor oder nach diesem Zeitpunkt ein derartiger Vertrag zur Verfügung gestanden ist, grundsätzlich beizupflichten ist, ist im vorliegenden Fall der in Rede stehenden und erst nach mehrjähriger Verfahrensdauer in unterschriebener Form vorgelegten Darlehensurkunde jegliche Beweiskraft abzusprechen.

Unabhängig von der Frage einer beweiskräftigen Urkunde, sprechen auch die übrigen Umstände und der von der Bw. bzw. von W.T. vorgebrachte Geschehensablauf gegen das Vorliegen eines gültigen Darlehensverhältnisses.

Was die Stiftung betrifft, so ist aus der Treuhandvereinbarung zu entnehmen, dass es sich um eine reine Familienstiftung zur Anlage von Vermögen ohne Berechtigung zur Ausübung einer kaufmännischen gewerblichen Tätigkeit handelt. Nach der Treuhandvereinbarung wurde die Stiftungsgründung von W.T. in Auftrag gegeben und war laut den Beistatuten W.T. zunächst Erstbegünstigter am gesamten Ertrag und Vermögen sowie an einem allfälligen Liquidationserlös ohne Einschränkung auf Lebenszeit. Laut Treuhandvertrag hat die Stiftung eine Domizilstelle und ist dafür eine Repräsentanzgebühr zu entrichten.

Aus den dargelegten Umständen ist klar erkennbar, dass die Stiftung eine reine Domizilgesellschaft ist und deren Vermögen wirtschaftlich W.T. zuzurechnen ist. Daraus

erklärt sich auch, wie von W.T. selbst ausgeführt, dass der der Stiftung gehörende Erlös aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile von rund 50 Mio. Schilling, am 29. Dezember 2000 vom Konto der Stiftung auf das Konto des W.T. bei der CS St. G. überwiesen worden war.

W.T. hat bei der Einvernahme am 11. Jänner 2002 dazu ausgesagt, dass er sowohl der Bw. als auch I.H. jeweils 6 Mio. Schilling für die Einzahlung einer Lebensversicherung kreditiert habe und zwar aus seinen Einkünften aus der W.T. GmbH. Er sei berechtigt gewesen, diese Gelder zu entnehmen, weil sämtliche Gelder im Zusammenhang mit der Umgründung erst am 14. November 2001 in die Stiftung eingebracht worden seien.

Im Berufungsverfahren wurde schließlich behauptet, dass ihm das Geld nur zu treuen Handen bis zum Abschluss der Registrierungsvorgänge überwiesen worden sei. Um Wertverluste der veranlagten Gelder zu vermeiden, habe man sich für eine sichere Veranlagung in Form einer österreichischen Lebensversicherung entschlossen. W.T. hätte aber bereits eine Ausschüttung in Höhe von rund 13 Mio. Schilling erhalten, weshalb eine weitere Ausschüttung an ihn aus stiftungsrechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei. Man habe daher eine Lebensversicherung zu Gunsten der Bw. abgeschlossen.

Es ist vollkommen unverständlich, dass der auf dem Konto der Stiftung bereits zugeflossene Erlös aus dem Verkauf der Gesellschaftsanteile wegen noch nicht vollzogener Registrierungsvorgänge zu treuen Handen auf ein erst zu errichtendes Konto des Erstberechtigten überwiesen wird und der Erstberechtigte dieses Konto in der Folge wieder zu Gunsten der Stiftung verpfändet (wie behauptet wird), ohne dass der Erstberechtigte über diese Mittel verfügen hätte dürfen.

Dies zumal W.T. offensichtlich freien Zugriff auf das neu eingerichtete Konto bei der CS hatte und in der Folge (Anfang 2001) seinen steuerlichen Berater anwies, eine Geldsumme in Höhe von 14 oder 15 Mio. Schilling bar (siehe Vernehmung am 21. Jänner 2002) zu beheben und nach Österreich zu bringen.

Die Bw. verweist zur Untermauerung ihres Vorbringens auf eine Treuhanderklärung vom 28. Dezember 2000, unterfertigt von W.T.. Danach solle dieser von der Stiftung einen Betrag über 5,4 Mio. Schweizer Franken erhalten. Diesen Betrag erhalte W.T. aus Sicherheitsgründen an Stelle der x - Stiftung von der W.T. GmbH, da er, W.T. , bezüglich der Stiftung in Sachen Ordnungsmäßigkeit und Vollständigkeit der vorhandenen Akten Vorbehalte habe. Gleichzeitig verpfände er der Stiftung sein mit gleichem Tage zu eröffnendes Konto/Depot samt zugehörigen Wertschriften und Barschaften bei der CS St. G..

Zur Untermauerung wurde eine Kopie eines nicht unterfertigten Darlehensvertrages, ebenfalls vom 28. Dezember 2000, über einen Betrag von 4,330.000,00 Schweizer Franken zwischen der W.T. GmbH als Darlehensgeberin und der Stiftung als Darlehensnehmerin, Laufzeit bis

spätestens 31. Dezember 2001, vorgelegt. Zu diesem Zeitpunkt war die Stiftung laut Firmenbuch bereits Alleineigentümerin der Anteile an der W.T. GmbH.

Welche Sicherheitsgründe für die Zuzählung des Geldes, das bereits der Stiftung zugeflossen war bzw. deren Konto gutgeschrieben war, nunmehr für die Weiterleitung an W.T. ausschlaggebend waren, ist völlig undurchsichtig, zumal W.T. unumschränkter Begünstigter am Erlös und am Vermögen der Stiftung war.

Dass schließlich die W.T. GmbH der Stiftung ein Darlehen einräumt, über Mittel, die der Stiftung bereits zugeflossen sind, die Stiftung wiederum dieses Geld an W.T. auszahlt und dieser laut Treuhanderklärung dieses Geld an Stelle der Stiftung übernimmt, welche wiederum Darlehensnehmerin der W.T. GmbH sein soll, W.T. somit eine Doppeltreuhandschaft, einerseits für die Stiftung und anderseits für die W.T. GmbH eingehen soll, bis sämtliche Verträge betreffend Umgründung unterfertigt sind, entbehrt jeder Sinnhaftigkeit, zumal die Stiftung ohnehin Alleineigentümerin der W.T. GmbH-Anteile als auch alleinige Kommanditistin der W.T. GmbH & Co. KG war.

Wenn W.T. dieses Konto zur Sicherheit an die Stiftung verpfändet haben soll, gleichzeitig aber in der Lage war, wiederum rund 14 bis 15 Mio. Schilling abheben zu lassen (siehe Niederschrift vom 21. Jänner 2002), ist diese Verpfändung wohl bedeutungslos. Die Verpfändung eines erst zu eröffnenden Kontos, ohne Nennung dieses Kontos und ohne Verpflichtungserklärung gegenüber der Bank ist im Übrigen wirkungslos.

Es ist daher offenkundig, dass W.T. über die Mittel zur Finanzierung der Lebensversicherung, welche ihm von der Stiftung auf sein Privatkonto überwiesen worden waren, frei verfügen konnte und er dieses Geld der Bw. schenkungsweise überlassen hat.

Eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber W.T. besteht nicht und wird im Berufungsverfahren letztendlich auch nicht behauptet. Abgesehen davon wäre die Bw. auf Grund ihrer Einkommensverhältnisse dazu wohl nicht in der Lage. Im Oktober 2005 bezifferte die Berufungswerberin ihre Einkünfte mit rd. € 490 aus einer Erwerbstätigkeit als Dienstnehmerin und mit rd. € 1.816,00 aus der (zwischenzeitig aufgelösten) Lebensversicherung.

Die Behauptung, man habe diese Konstruktion wählen müssen, weil W.T. bereits einmal eine Ausschüttung von 13 Mio. Schilling erhalten habe, ist vor diesem Hintergrund nicht stichhaltig, da ansonsten dessen steuerlicher Vertreter das Geld wohl nicht beheben hätte können. Eine Ausschüttungsbeschränkung für W.T. ist auch den Statuten nicht zu entnehmen.

Dass seit dem Jahr 2003 formell nicht mehr W.T. sondern dessen beiden Kinder laut Beistatut Erstbegünstigte der Stiftung sind, ändert nichts an dieser Beurteilung, da nachträgliche

Änderungen und Ereignisse keinen Einfluss auf den bereits im Jahr 2001 bewirkten Schenkungsvorgang haben können. Der Wegfall des Begünstigtenstatus für W.T. ist auch durch die Eröffnung eines Schuldenregulierungsverfahrens über dessen Vermögen erklärbar.

W.T. war im Zeitpunkt der Abhebung des Geldes unumschränkt am Stiftungsvermögen berechtigt und waren auch die umgründungsgegenständlichen Gesellschaften mittelbar über die Stiftung W.T. zuzurechnen. W.T. hat dies auch im Prüfungsverfahren betreffend die W.T. GmbH & Co. KG außer Streit gestellt.

Wenn in weiterer Folge ausgeführt wird, man habe sich wegen bereits eingetretener Kursverluste des zu veranlagenden Vermögens zur soliden Anlage in Form einer österreichischen Lebensversicherung entschieden, so ist dem entgegenzuhalten, dass der Gewinn aus dieser Lebensversicherung nicht der Stiftung, sondern der Bw. zukommt. Laut dem Darlehensvertrag hat die Stiftung nur einen Zinsenanspruch von 3%.

Dazu wurde im Gutachten Dris. Kl. Tz. 158 ff ausführlich dargestellt, dass nach den in der Darlehensurkunde festgelegten Rückzahlungsvereinbarungen bei einer 3%igen Verzinsung eine Tilgung erst 2039 bzw. 2040 (je nach Rückzahlungsmodus) eintreten würde. Die Bw. hätte dann ein Lebensalter von 81 Jahren erreicht.

Die Bw. gab überdies zuvor am 17. Dezember 2001 dazu an, dass sie nur monatliche Raten von à 5.000,00 S und zwar erst in fünf Jahren (das heißt ab 2006) zu leisten hätte, laut der vorgelegten Darlehensurkunde beträgt die Jahresrate jedoch 270.000,00 S (monatlich 22.500,00 S), beginnend drei Jahre nach Zuzählung.

Mit dem Ablauf des Darlehens nach 321 Monaten, das wäre der 31. Dezember 2027 (widersprüchlich dazu das Ablaufdatum 31. Dezember 2026) würde nach wie vor ein unberichtigter Betrag zwischen rund 2,6 bis 2,8 Mio. Schilling (je nach Rückzahlungsart jährlich oder monatlich) aushalten. Dies unter der Voraussetzung, dass, wie im Vertrag festgehalten, die Zinsen der Jahre 2001, 2002 und 2003 laufend bezahlt worden wären, was allerdings auch nicht der Fall war.

Abgesehen davon, dass die vorgelegte Darlehensurkunde schon formal das Vorliegen eines Darlehensverhältnisses zwischen der Stiftung und der Bw. nicht zu beweisen vermag und dieses Schriftstück offenbar nur zum Schein erstellt wurde, ist die Urkunde in sich nicht schlüssig und wäre eine Rückzahlung mit den festgehaltenen Raten innerhalb der vereinbarten Laufzeit nicht möglich gewesen. Dies beweist wiederum, dass ein Darlehensverhältnis mit der Stiftung nicht vorliegt.

Es würde wohl niemand Kapital zu Veranlagungszwecken in Höhe von 6 Mio. Schilling über 40 Jahre binden, um eine Verzinsung von 3% zu erhalten. Dazu kommt noch, dass auf Grund der

langen Laufzeit und der niedrigen Verzinsung, die Geldentwertung zu einem enormen Nominalverlust führen würde.

Die Bindung in Form einer österreichischen Lebensversicherung über eine dritte Person ist keine adäquate Veranlagungsform für die Stiftung, da der Gewinn aus der Lebensversicherung ja nicht der Stiftung zufiele. Laut der Lebensversicherungspolizze gehen außerdem die offenen Ansprüche aus der Lebensversicherung im Falle des Ablebens der Bw. auf deren Rechtsnachfolger über. Es wurde weder eine Verpfändung zu Gunsten der Stiftung vorgenommen, noch hat diese irgendwelche andere Sicherheiten gegenüber der Berufungswerberin. Mit der am 18. Mai 2004 erfolgten Verpfändung der Versicherung an die Sparkasse der Stadt Kn. wurde zunächst jede weitere Zugriffsmöglichkeit der Stiftung auf das Kapital der Versicherung unmöglich gemacht.

Im Zuge eines anderen Berufungsverfahrens im Oktober 2005 wurde vorgebracht, dass durch die Verpfändung ein Kredit bei der Sparkasse Kn. über 123.000,00 € besichert worden sei. Die Bw. habe diesen Kredit für die Darlehensrückzahlung an die Stiftung aufgenommen. Auch darin zeigt sich wiederum die Absurdität der zahlreichen Erklärungen im Laufe des Berufungsverfahrens zu dieser Frage.

Einmal wird behauptet, das Darlehen wurde zum Zwecke einer soliden Veranlagung des Stiftungsvermögens eingeräumt. Dann läge aber kein Darlehens-, sondern ein Treuhandverhältnis zwischen der Bw. und der Stiftung vor.

In weiterer Folge wurde wiederum behauptet, man habe diese Vorgangsweise gewählt, weil W.T. seinen Ausschüttungsrahmen bereits ausgenutzt habe und wären die Auszahlungen demnach in Wahrheit für W.T. gedacht gewesen.

Diese Behauptung der Ausschüttungsbeschränkung deckt sich in keiner Weise mit dem Inhalt der vorgefundenen Stiftungsurkunden. Aber selbst wenn man diesen Ausführungen der Bw. folgen würde, dann läge aber gerade in der Überlassung der für W.T. gedachten Ausschüttung an die Bw. eine Schenkung von W.T. vor.

Anfänglich wurde behauptet, dass die Bw. die angebliche Tilgung des Darlehens an die Stiftung über ihre monatlichen Renteneinnahmen vornehme. In weiterer Folge wird behauptet, dass die Darlehensrückzahlung an die Stiftung ihrerseits wiederum durch ein Darlehen erfolge. Dieser Behauptung steht die Einkommenssituation der Berufungswerberin entgegen, zumal sie mit dem im Jahr 2005 nach ihren eigenen Angaben bezogenen Einkünften nicht in der Lage ist, einen Kredit in Höhe von € 123.000,00 zu tilgen. Eine Rentenversicherung abzuschließen, um in der Folge den Großteil der zugeflossenen Rente (Zufluss rund 300.000,00 S, Abfluss 270.000,00 S) zur (fremdfinanzierten) Darlehensrückzahlung zu verwenden erscheint nicht plausibel. Für eine Rendite von 30.000,00

S jährlich, ist der gesamte Vorgang wohl zu aufwändig und würde auch diese Rendite durch die Fremdfinanzierung der Darlehensrückzahlungen noch gekürzt bzw. aufgebraucht werden.

Es ist gänzlich unverständlich, aus welchem Grund eine Liechtensteinische Stiftung einer Privatperson in Österreich ohne jegliche Sicherheit bzw. ohne Kontaktaufnahme von Seiten der Darlehensgeberin mit der Darlehensschuldnerin ein Darlehen über 6 Mio. Schilling zur Verfügung stellen sollte und die Darlehensgeberin nicht einmal eine von der Darlehensnehmerin unterfertigte Urkunde besitzt.

Die Darlehensversion entbehrt somit jeder Grundlage. Es ist demnach offensichtlich, dass die behaupteten Darlehensrückzahlungen an die Stiftung nur zum Schein erfolgen. Dazu kommt noch, dass die Darlehenssumme im Vertrag in Schilling ausgewiesen ist, obwohl die Stiftung ihren Sitz in Liechtenstein hat, was auch eher ungewöhnlich ist.

Das nachträglich vorgelegte unterfertigte Duplikat der Darlehensurkunde, wurde nach Ansicht des erkennenden Senates nachträglich zum Schein erstellt und hat keinerlei Beweiskraft für das Vorliegen eines Darlehensverhältnisses.

Auch die behaupteten Darlehensrückzahlungen in den Jahren 2004 -2006 (für 2005 wurde im Übrigen kein Zahlungsbeleg vorgelegt) können im Lichte der o.a. Ausführungen nur zum Schein erfolgt sein. Auch der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebrachte Umstand, dass am 1. Dezember 2005 ein Rückkauf der Lebensversicherung erfolgte und die Berufungswerberin aus diesem Erlös eine Rückzahlung in Höhe von € 293.059,42 an die Stiftung tätigen konnte, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Ungewöhnlich erscheint in diesem Zusammenhang, dass das Kündigungsschreiben der Stiftung vom 2. Oktober 2005 den zum Stichtag aushaltenden Darlehensbetrag unerwähnt lässt. Sind doch nach der in diesem Schreiben zitierten Ziffer 6 bei Verzug auf Verlangen der Darlehensgeberin das gesamte noch ausstehende Darlehen zuzüglich Zinsen/Verzugszinsen sofort zur Zahlung fällig. Grundsätzlich wird man wohl davon ausgehen können, dass bei Darlehensaufkündigungen der gesamte zum jeweiligen Stichtag zu entrichtende Betrag angeführt wird.

Die Bw. übergeht auch den Umstand, dass sie bei diversen Vernehmungen - befragt zu ihren Vermögensverhältnissen - weder Darlehensverbindlichkeiten gegenüber der Stiftung noch gegenüber W.T. angeführt hat. Vielmehr rechtfertigte sie sich, auf das Darlehen vergessen zu haben. Auch diese Aussage lässt darauf schließen, dass die Bw. auch nach eigener Sicht nie ernstlich eine Verbindlichkeit gegenüber der Stiftung eingegangen ist.

Dazu kommt, dass die Bw. in der Einvernahme am 18. Februar 2002 vor der Untersuchungsrichterin (AB Oz. 40/361) dezidiert zum Ausdruck brachte, dass W.T. ihr das

Geld für die Lebensversicherung überlassen habe und sie W.T. mit den vorhergehenden Aussagen, wonach ein Darlehensverhältnis mit der Stiftung vorliege, habe helfen wollen.

Sie sagte wörtlich, dass "**sie schön blöd gewesen wäre, wenn sie das Geld nicht genommen hätte**". Diese Aussage ist derartig eindeutig und bewusst formuliert, dass ein Irrtum der Bw. über den Inhalt ihrer Aussage ausgeschlossen ist. Dass die Bw. ihren Lebensgefährten W.T. mit ihren anders lautenden früheren Aussagen schützen wollte ist durchaus glaubwürdig. Nicht unberücksichtigt bleiben darf dabei allerdings, dass selbst W.T. anfangs dezidiert die Darlehensversion mit der Stiftung bestritten hat. Dass sich die Aussagen der Beteiligten bei den ersten Einvernahmen widersprachen, lässt sich auch mit der zu dieser Zeit über W.T. verhängten Untersuchungshaft erklären, zumal in dieser Zeit Absprachen nicht wahrscheinlich waren.

Es ist daher offenkundig, dass W.T. der Bw. den strittigen Betrag in Höhe von 6 Mio. Schilling unentgeltlich überlassen hat. Er ließ unbestritten, dass das Geld in Liechtenstein vom Konto des W.T. in seinem Auftrag behoben wurde und in der Folge von W.T. bar an die Bw. überlassen wurde. Eine Rückzahlungsvereinbarung mit W.T. konnte nicht nachgewiesen werden.

Zum Vorbringen der Bw., wonach der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 2. März 2005, G 104/04-6, die Wortfolge "eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" im § 33 lit. a ErbStG 1955 aufgehoben hat und es daher klar sei, dass die Erbschaftssteuer zu erstatten sei, insoweit ein Geschenk herausgegeben werden musste, ist folgendes auszuführen:

Im Berufungsfall kann von einer Rückgängigmachung einer Schenkung von der Stiftung deshalb nicht die Rede sein, da seitens der Stiftung keine Schenkung erfolgte. Die vorgegebenen Darlehensrückzahlungen im Jahr 2004 und 2006 erfolgten jedoch an die Stiftung und nicht an W.T. und kann daher ein Erstattungsanspruch, wie die Bw. vermeint, nicht erwirkt werden.

Außerdem regelt § 33 lit. a ErbStG 1955 nur den Erstattungsanspruch für bereits angefallene, entrichtete Schenkungssteuer, keinesfalls normiert diese Gesetzesstelle die Nichtfestsetzung der Schenkungssteuer für einen bereits verwirklichten Schenkungsvorgang.

Sollte die Bw. in diesem Zusammenhang vermeinen, auch in einem Rückfluss des Geldes an die Stiftung über Veranlassung des W.T. sei eine erstattungsfähige Rückgängigmachung zu erblicken, so übersieht sie, dass mit diesem Erkenntnis nur die ursprüngliche Wortfolge "insoweit eine Schenkung widerrufen wurde und deshalb" das Geschenk herausgegeben werden musste; als verfassungswidrig erachtet wurde.

Die nunmehrige verfassungskonforme Fassung dieser Gesetzesstelle lautet:

§ 33) Die Steuer ist zu erstatte,

- a) wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste;
- b) wenn und insoweit ein Erwerb von Todes wegen herausgegeben werden musste, eine Änderung der Steuer nicht mehr möglich ist und das herausgegebene Vermögen beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Der Verfassungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis die Beschränkung der Erstattung von Schenkungssteuer auf Widerrufsfälle nach dem ABGB als verfassungswidrig erachtet. Die einvernehmliche Auflösung einer Schenkung kann aber nach wie vor nicht zu einer Erstattung führen (siehe auch ÖSTZ 11/2005, Seite 244f).

Im Berufungsfall liegt eine Schenkung von W.T. an die Bw. vor, eine Rückzahlung an W.T. erfolgte jedoch nicht. Eine Rückzahlungsverpflichtung an W.T. wurde im Übrigen von der Bw. nicht dargetan. Abgesehen davon, wurde die behauptete Darlehensrückzahlung nach Ansicht des erkennenden Senates nur vorgetäuscht.

Auch die Vorlage des Sicherungsbotes des Fürstlichen Landgerichts in Vaduz kann das Bestehen eines Darlehensverhältnisses zwischen der Berufungswerberin und der Stiftung nicht beweisen. Nach dem Inhalt dieses Sicherungsbotes wird es W.T. lediglich verboten, bis zu einem Betrag von 1 Mio. Euro über sein Guthaben und Ansprüche gegenüber der Sw Bank (Liechtenstein) zu verfügen und wird es gleichzeitig der Sw Bank, als Drittgeschuldnerin untersagt, irgendwelche Zahlungen oder Vermögensverfügungen bis zum Gegenwert von 1 Mio. Euro an W.T. zu leisten. Sicherungswerberin, die dieses Sicherungsbote erwirkt hat, ist die Stiftung, Sicherungsgegner W.T.. Dieses Sicherungsbote beruht lediglich auf einem Rechtsverhältnis zwischen der Stiftung und W.T., die Rechtssphäre der Bw. wird davon aber nicht berührt.

Ohne Relevanz für die Beurteilung des Schenkungsvorganges zwischen W.T. und der Bw. ist die Behauptung, dass dieser über die strittigen 6 Mio. Schilling nicht verfügen durfte. Beim vorgelegten Sicherungsbote handelt es sich um eine zivilrechtliche Maßnahme, die nicht maßgeblich für steuerlich relevante Rechtsverhältnisse ist, da W.T. als Sicherungsgegner am Tag der Erlassung dieses Sicherungsbotes, das war der 31. März 2003, jedenfalls noch unumschränkt am Stiftungsvermögen berechtigt war, und ihm die Stiftung wirtschaftlich im Sinne des § 21 BAO zuzurechnen war.

Es darf dabei nicht übersehen werden, dass das Zivilverfahren vom Parteienvorbringen ausgeht und kann daher, wenn wie im gegenständlichen Fall W.T. als Sicherungsgegner de facto den Willen der Sicherungswerberin steuern konnte, durch gezieltes Parteienvorbringen

einem für die Parteien nützlichen rechtlichen Konstrukt Gestalt verliehen werden.

Irgendwelche Verpflichtungen der Bw. sind daraus jedoch nicht ableitbar.

Selbst wenn - wovon allerdings nicht ausgegangen wird - , W.T. über die von ihm behobenen Mittel als Treuhänder nicht frei verfügen hätte können, und er demnach zur Überlassung der strittigen 6 Mio. Schilling an die Bw. nicht befugt gewesen wäre, ändert dies nichts an dem mit der Übergabe des Geldbetrages bewirkten Schenkungsvorgang zwischen W.T. und der Bw. Für das Vorliegen einer Schenkung ist es nämlich unbedeutlich, ob der Geschenkgeber redlich über den Schenkungsbetrag verfügt.

W.T. hat nämlich de facto über das auf seinem Konto bei der CS liegende Geld verfügt und konnte das Geld offensichtlich auch ungehindert beheben, um in der Folge der Bw. im Februar 2001 einen Betrag von 6 Mio. Schilling zur Einzahlung in eine Lebensversicherung zu überlassen. Nach dem Gesamtbild der Geschehnisse wurde im konkreten Fall nie ein ernstliches Darlehensverhältnis zwischen der Stiftung und der Bw. begründet und deuten die Verfahrensergebnisse gewichtig auf das Vorliegen einer Schenkung von W.T. an die Berufungswerberin hin.

Im Lichte dieser Ausführungen kann die Bw. mit ihrem Verweis auf die zeugenschaftlichen Einvernahmen von Mag. Z. und M., wonach W.T. die strittigen Mittel nur treuhändig für die Stiftung gehalten habe, für ihren Standpunkt nicht gewinnen.

Zu den in der mündlichen Berufungsverhandlung begehrten Einvernahmen des W.T., Mag. Z. und MS wird ausgeführt, dass der Berufung kein Vorbringen zu entnehmen ist, das durch die Vernehmung der angeführten Personen erwiesen der Berufung zum Erfolg helfen könnte. In diesem Zusammenhang ist auf die während des Verfahrens bereits mehrfach erfolgten Vernehmungen des W.T. zu verweisen. Rundete nicht zuletzt die von W.T. am 11. Jänner 2002 vor dem Landesgericht getätigte Aussage, dass er (Anm: daher also nicht die Stiftung) der Berufungswerberin im Februar 2001 aus seinen Einkünften einen Geldbetrag in Höhe von 6 Mio. S kreditiert habe und die Berufungswerberin keinen schriftlichen Kreditvertrag mit der Stiftung abgeschlossen hätte, das Gesamtbild ab.

Die Befragung der weiteren Zeugen erübrigts sich, da die Frage, ob W.T. über die von der Stiftung an ihn überwiesenen Mittel verfügen durfte, für die Frage des Rechtsverhältnisses zwischen der W.T. und der Bw. nicht maßgeblich ist.

Darüber spielt die Frage, ob es sich um Stiftungsvermögen handelte oder nicht, insoweit keine Rolle, als W.T. unumschränkt am Stiftungsvermögen berechtigt und ihm in Folge dessen das Stiftungsvermögen wirtschaftlich zuzurechnen war. In jedem Fall liegt eine Zuwendung von W.T. an die Bw. vor.

Das Finanzamt ist daher zu Recht von einer Schenkung in Höhe von 6.000.000,00 S von W.T. an die Bw. zum Einmalerlag in eine Lebensversicherung ausgegangen.

Es waren somit die beiden Schenkungen gemäß § 11 ErbstG bescheidgemäß zusammenzufassen und gemeinsam der Schenkungsteuer zu unterwerfen.

Was nun die ausführlichen Ausführungen der Bw. zur Anwendung der Steuerklasse V und der geltend gemachten EU-Widrigkeit betrifft, so wird dem entgegengehalten:

Die Bw. hat nicht aufgezeigt, gegen welche EU-Norm die Vorschreibung verstoßen würde und ist eine solche nach den Grundsätzen und Normen der EU auch nicht verifizierbar.

Nach § 7 Abs. 1 Z V ErbstG fallen Lebensgefährten mangels Verwandtschaftsverhältnis unter die Steuerklasse V, also in die höchste Steuerklasse. Im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht sind Lebensgemeinschaften den Ehegemeinschaften nicht gleichgestellt. Mit Ehegatten sind nur die Partner einer Ehe iSd bürgerlichen Rechtes, nicht aber die Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft gemeint (vgl BFH vom 25. April 2001, II R 72/00). Es handelt sich hier um innerösterreichisches Recht, das keinen EU-Vorgaben unterliegt.

So besteht etwa für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern zur Zeit keine sekundärrechtliche Regelung. Dies liegt daran, dass für die direkten Steuern keine für indirekte Steuern vergleichbare Harmonisierungskompetenz (Art 93 EG) besteht. Derzeit fällt der Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern somit nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft und sind die Mitgliedstaaten in der Ausgestaltung dieses Rechtsbereiches weitgehend frei. Die Feststellung, ob diese Gesetzesstelle allenfalls eine verfassungswidrige Ungleichstellung bewirkt, ist dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Jedenfalls ist die gesetzliche Regelung nicht so weit gefasst, dass den anzuwendenden Verwaltungsbehörden ein Spielraum im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation eingeräumt ist.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

Graz, am 21. März 2006