

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CH, vertreten durch UA, vom 5. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 3. September 2004 betreffend Körperschaftsteuer 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde vom 17. Februar 2003 bis zum 30. Juli 2004 (mit Unterbrechungen) eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte Folgendes fest:

Punkt 8, Schenkungssteuer bei Gewinnspielen: Im Zusammenhang mit vom geprüften Unternehmen organisierten Gewinnspielen sei die (grundsätzlich für die jeweilige Gewinnerin) anfallende Schenkungssteuer vom Unternehmen getragen und aufwandswirksam verbucht worden.

Da die Schenkungssteuer unter den Begriff „Personensteuern“ zu subsumieren sei und gemäß § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern steuerrechtlich nicht abzugsfähig seien, führe dies zu folgenden Zurechnungen:

Zurechnung 1999 gesamt 198.853,00 S.

Zurechnung 2000 gesamt 168.811,00 S.

Zurechnung 2001 gesamt 161.865,00 S.

2. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2001 vom 3. September 2004 wurde mit Schreiben vom 5. Oktober 2004 Berufung eingelebt:

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung von Betriebsausgaben entsprechend Punkt 8 der Niederschrift über die Schlussbesprechung und zwar wegen der Einordnung unter die Personensteuern gemäß § 20 EStG 1988.

(a) Tatsächlich seien aber in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 jene Personensteuern gemeint, die wirtschaftlich vom Unternehmer oder für die Einkommensquelle des Unternehmers zu tragen seien. Im Bereich Erbschafts- und Schenkungssteuer wären das Abgaben für den Erwerb eines im Erbweg oder durch Schenkung erworbenen Betriebes. Keinesfalls unter § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 würden jene Personensteuern fallen, die sich auf die Person des Empfängers der Betriebsausgabe beziehen würden. Obwohl für die Schenkungssteuer aus Gewinnspielen sowohl Geschenkgeber wie auch Geschenknehmer heranzuziehen seien, ergebe sich doch aus § 10 Abs. 2 Erbschaftsteuergesetz klar, dass der Geschenknehmer wirtschaftlich belastet sein solle, weil nur so erklärt werden könne, warum eine vom Geschenkgeber übernommene Schenkungssteuer zusätzlich in die Schenkungssteuerbasis miteinzubeziehen sei.

(b) Wolle man die Argumentation des Finanzamtes gelten lassen, wonach auch Betriebsausgaben, die später für wirtschaftlich vom Empfänger zu tragende Personensteuern verwendet würden, unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fielen, so wären auch jene Lohn- und Gehaltsbestandteile, die der Dienstgeber als Abfuhrverpflichteter für die Lohnsteuer seiner Dienstnehmer verwende, vom selben Abzugsverbot betroffen. Denn auch die Lohnsteuer sei eine wirtschaftlich vom Empfänger (nämlich dem Dienstnehmer) zu tragende Personensteuer. Diese Ansicht werde von niemandem ernsthaft vertreten.

(c) Da im Bereich der Abziehbarkeit zur Körperschaftsteuerbasis die wirtschaftliche Betrachtungsweise als unterstützende Auslegungshilfe heranzuziehen sei, habe man der Großbetriebsprüfung mit Schreiben vom 28. Mai 2003 ein Beispiel übergeben, mit dem man habe zeigen können, dass ein Betriebsausgabenabzug der Schenkungssteuer beim Geschenkgeber zu einem nahezu völlig gleichen Ergebnis führe, wie die kostenneutrale Erhöhung des Schenkungsbetrages um jene Summe, die der Geschenknehmer bei Selbstabfuhr der Schenkungssteuer zu zahlen gehabt hätte. Die Versagung der Betriebsausgabenqualität führe hingegen zu einem deutlich abweichenden Körperschaftsteueraufkommen, was bei gleichen Bruttokosten des Geschenkgebers (Leistungsfähigkeitsprinzip) keinesfalls eintreten dürfe. Auf diese Argumentation sei das Finanzamt bisher noch in keiner Weise eingegangen.

(d) Es werde daher der Antrag gestellt, die bezeichneten Schenkungssteuerbeträge als Betriebsausgaben zuzulassen, da es sich hierbei nicht um Personensteuern des

Unternehmers oder mit Bezug auf das Unternehmen, sondern um wirtschaftlich vom Ausgabenempfänger zu tragende Personensteuern handle.

3. Die Betriebsprüfung nahm am 12. November 2004 zur Berufung wie folgt Stellung:

Die Nichtanerkennung der Schenkungssteuern als Betriebsausgabe stütze sich auf das im § 20 EStG 1988 normierte Abzugsverbot von Personensteuern. Diesbezüglich sei auf die Rz 4848 der Einkommensteuerrichtlinien hinzuweisen.

Das in der Berufung angeführte Beispiel des Bw. (Schreiben vom 28. Mai 2003) versuche die steuerliche Abzugsfähigkeit mit folgender wirtschaftlicher Betrachtung zu widerlegen: Die Schenkungssteuer werde vom Beschenkten selbst abgeführt und ihm dann anschließend vom Unternehmen ersetzt. Auf diese Argumentation im Detail einzugehen erübrige sich insoweit, als im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung der tatsächliche Sachverhalt zu beurteilen sei, aber nicht ob sich bei geänderten Abwicklungsmodalitäten die steuerrechtliche Beurteilung ändere. Die in der Berufung eingeforderte „wirtschaftliche Betrachtung“ erscheine im konkreten Fall überzogen.

4. Mit Schreiben vom 22. November 2004 brachte die Bw. ergänzende Ausführungen zur Berufung vom 5. Oktober 2004 vor:

In der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004 sei auch eine Änderung von § 15 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz durch Anfügung einer neuen Ziffer 6 vorgesehen. In den Erläuternden Bemerkungen zu dieser Ziffer 6 heiße es wörtlich: „Dies manifestiere sich auch darin, dass die Aufwendungen einer Ausspielung und die darauf entfallende Schenkungssteuer im Ertragsteuerrecht abzugsfähige Aufwendungen seien.“ Da man davon ausgehen könne, dass die Erläuternden Bemerkungen zu dieser Regierungsvorlage entweder vom Bundesministerium für Finanzen selbst stammten oder zumindest mit dessen ausdrücklicher Zustimmung verfasst worden seien, ergebe sich, dass auch das BMF die Ansicht vertrete, dass das in § 20 EStG 1988 bezeichnete Abzugsverbot für Personensteuern sich nicht auch auf eine Schenkungssteuer erstrecken könne, die der Geschenkgeber für den Geschenknehmer übernommen habe. Eine Kopie der entsprechenden Passage sei der Berufungsergänzung angeschlossen.

5. Mit Schreiben vom 25. November 2004 übermittelte die Bw. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP:

Die Groß-BP interpretiere § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 anscheinend so, dass unter das Abzugsverbot alle Steuern fallen müssten, bei denen Steuergegenstand und Steuerhöhe durch personenbezogene Merkmale bestimmt seien. Das entspreche einer reinen Wortinterpretation, so als würde § 21 BAO nicht existieren. Demnach wären alle Personensteuern, egal von wem oder für wen sie bezahlt würden, als Betriebsausgabe ausgeschlossen. Diese formalrechtliche Anknüpfung würde also auch zu dem eigenartigen

Ergebnis führen, dass die vom Dienstgeber abgeführte Lohnsteuer, obwohl sie Bestandteil des Bruttolohnes sei, keine Betriebsausgabe sein könne, weil Lohnsteuer als eine Erhebungsform der Einkommensteuer eben eine Personensteuer sei.

Hinter dem äußereren Erscheinungsbild des Vorganges, nach dem die Bw. eine Personensteuer bezahlt habe, zeige sich, dass der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes darin liege, dass den Gewinnern von unternehmerisch durchgeföhrten Gewinnspielen erspart werden solle, ihre eigene Schenkungssteuermanipulation vornehmen zu müssen. Dass es sich dabei immer um die Schenkungssteuer des Gewinners handeln müsse, sei in der Berufung bereits dargelegt worden. Wenn also der wahre wirtschaftliche Gehalt in der Abwicklung einer Steuerverpflichtung des Gewinners liege, so sei er letztlich nicht anders zu beurteilen, als die Bezahlung der Schenkungssteuer durch den Gewinner selbst, nachdem zuvor der Preis durch eine Zuzahlung so weit erhöht worden sei, dass dem Gewinner nach Schenkungssteuer derselbe Betrag übrig bleibe. Zwei Durchführungsvarianten mit gleichem wirtschaftlichem Ergebnis, nämlich dass einem Gewinner ein bestimmter Nettogewinn übrig bleibe, könne je nach gewählter Abwicklungsform zu keinem anderen ertragsteuerlichen Ergebnis für den Geschenkgeber führen.

Der ihnen am 22. November zugesendete Auszug aus den erläuternden Bemerkungen zum Abgabenänderungsgesetz 2004 zeige, dass auch das BMF als anzunehmender Autor der Erläuternden Bemerkungen diese Ansicht vertrete, weil sonst eine Schenkungssteuer als „Personensteuer“ niemals als „im Ertragsteuerrecht abzugsfähige Aufwendung“ bezeichnet werden könne.

Unter diesen Umständen sei es nicht nachvollziehbar, warum die in § 21 BAO vorgeschriebene wirtschaftliche Betrachtungsweise in Form der Ermittlung eines wahren wirtschaftlichen Gehaltes des vorliegenden Sachverhaltes „überzogen“ sein solle, wie dies von der Groß-BP offenbar gesehen werde.

6. Mit Schreiben vom 3. Dezember 2004 erfolgte eine neuerliche Stellungnahme der BP zur Berufung:

Obwohl die vom Berufungswerber zitierte Aussage aus der Regierungsvorlage zum Abgabenänderungsgesetz 2004 dessen Position stärke, stehe dem noch immer die Randziffer 4848 der EStR 2000 sowie die Rechtsmeinung des bundesweiten Fachbereiches entgegen. Im Rahmen des ÖGWD-Steuerfachtages am 1. Dezember 2004 sei von MR Dr. Quantschnigg in seinem Referat zwar auf die gebührenrechtliche Änderung ab 2003 hingewiesen worden und man habe auch erwähnt, dass damit die Frage der Abzugsfähigkeit der Schenkungssteuer obsolet sei. Es sei aber nicht dezidiert deren Abzugsfähigkeit in den Jahren bis 2002 bestätigt worden. Abschließend sei auf den Artikel von Dr. Blazina (SWK Nr. 34 vom 1. Dezember 2004) hinzuweisen. Den diesbezüglichen Ausführungen werde vollinhaltlich zugestimmt.

7. Am 14. Dezember 2004 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Mit Schreiben vom 12. Januar 2005 übersandte die Berufungsbehörde an die Bw. eine Information zur Entscheidungspraxis des UFS in Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Schenkungssteuer.

8. Folgende Informationen und Unterlagen sind in die rechtliche Würdigung miteinzubeziehen:

Schreiben der Bw. vom 28. Mai 2003 an die BP:

Man versuche, die Frage der Schenkungssteuer auf Gewinnspiele aus der wirtschaftlichen Betrachtungsweise heraus zu beantworten. Unterstellt werde ein Modellfall, in dem ein Beschenkter eine Reise mit einem Wert von 10.000,00 € nach Abzug des Schenkungssteuerfreibetrages gewinne und dazu ein Taschengeld von 1.905,00 € erhalte. Er bezahle seine Schenkungssteuer in Höhe von 1.905,00 € (16% von 11.905,00 €) selbst und diese Steuer habe, wie der Prüfer richtig eingewendet habe, in diesem Fall keinerlei Zusammenhang mit irgendwelchen Betriebsausgaben. Die Betriebsausgaben des Veranstalters des Gewinnspiels würden nur dem Wert der Reise und des Taschengeldes entsprechen.

Wolle man nun zu einem wirtschaftlich völlig gleichen Ergebnis kommen, nämlich, dass dem Beschenkten nach Abzug aller Belastungen ein Netto-Geschenk im Wert von 10.000,00 € und der Schenkungssteuerfreibetrag übrigbleibe, ohne dass er dabei mit der Schenkungssteuerabwicklung konfrontiert werde, so werde die bei der Bw. übliche, in der linken Zahlenspalte der „Beilage Schenkungssteuer“ dargestellte Vorgangsweise gewählt. Der Beschenkte erhalte ein Geschenk im Wert von 10.000,00 € (nach Abzug des Schenkungssteuerfreibetrages), die vom Unternehmen getragene Schenkungssteuer werde als weiteres Geschenk hinzugerechnet und erst auf die sich daraus ergebende Summe sei dann die tatsächlich abzuführende Schenkungssteuer zu bezahlen. Letztere und die Kosten des Netto geschenkes ergäben in der zur Diskussion stehenden Vorgangsweise die Summe der Betriebsausgaben. Sehe man sich im Vergleich die beiden Auswirkungen auf das Körperschaftsteueraufkommen an, so ergebe sich eine Differenz von nur 17 €. Würde man dagegen die Schenkungssteuer nicht als Betriebsausgabe anerkennen, so würde das schenkende Unternehmen bei gleichem wirtschaftlichen Ergebnis, nämlich dem Gewinner eines Gewinnspiels netto 10.000,00 € zukommen zu lassen, 648 € Körperschaftsteuer mehr zu bezahlen haben.

Wenn man es als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise akzeptiere, dass gleiche wirtschaftliche Vorgänge (unabhängig von der konkreten Gestaltung) zu gleichem Körperschaftsteueraufwand führen sollten, werde wohl eine Differenz von 17 € zu einem richtigeren Ergebnis führen, als eine Differenz von 648 €. Anders formuliert: Würde man den

Gewinn um ein als Betriebsausgabe völlig unbedenkliches Taschengeld erhöhen und den Beschenkten seinem verkehrssteuerlichen Schicksal überlassen, käme sogar ein um 17 € geringerer Körperschaftsteueraufwand heraus, obwohl sich für den Beschenkten der Wert des Geschenks nicht ändere.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Die Abzugsverbote im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sind wie folgt geregelt:

§ 20 EStG 1988 bestimmt jene Aufwendungen und Ausgaben, die bei den Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. In § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 ist normiert: "Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer, soweit der Eigenverbrauch eine Entnahme darstellt oder in einer nichtabzugsfähigen Aufwendung oder Ausgabe besteht."

§ 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 übernimmt die obgenannte Bestimmung fast wortident: Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden..."Die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern und die Umsatzsteuer, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen entfällt."

2. Die Stellung des Geschenkgebers im ErbStG ist wie nachstehend angeführt ausgestaltet:

(a) § 13 ErbStG:

1) Nach § 13 Abs. 1 ErbStG ist grundsätzlich der Erwerber Steuerschuldner, bei einer Schenkung auch der Geschenkgeber.

2) Während Haftungsverpflichtungen in den weiteren Absätzen des § 13 ErbStG geregelt sind und Haftende mit dem Vermögen oder Vermögensteilen für Abgabenschulden anderer in Anspruch genommen werden, entsteht die Steuerschuld primär und ist die Leistung einer eigenen Verpflichtung (Geldleistung kraft behördlichen Leistungsgebotes). Der Geschenkgeber ist dabei Steuerschuldner und nicht bloß Haftender (s. VwGH 23.11.1955, 1718/53), die Schuldnerstellung als solche wird vom VfGH offenkundig auch nicht als gleichheitswidrig angesehen (ableitbar zB. aus VfGH 26.11.2002, G 182/02: Individualantrag einer Geschenkgeberin - Privatradio mit Gewinnspielen - zur Frage der Befreiung öffentlich-rechtlicher Körperschaften). Der Abgabenschuldner ist Abgabepflichtiger im Sinne der BAO, hat auferlegte Verpflichtungen zu erfüllen (VwGH 8.6.1967, 441/66) und genießt auch entsprechende Rechte (zB. das Einbringen einer Berufung).

Juristische Personen sind den physischen Personen gemäß § 6 Abs. 2 Z 3 ErbStG gleichgestellt, auch GmbH und Aktiengesellschaft können Steuerschuldner sein.

3) Erwerber und Geschenkgeber sind Gesamtschuldner nach § 6 Abs. 1 BAO. Das Gesamtschuldverhältnis entsteht schon durch Verwirklichung des abgabenrechtlichen

Tatbestandes. Nach Ansicht von Teilen der Lehre (so Ritz, ÖStZ 1991, 93 ff.) ist primär der Geschenknehmer in Anspruch zu nehmen, außer der Zuwendende hat die Zahlung übernommen. War die Übernahme gewollt, so kann in der Inanspruchnahme des Geschenkgebers keine Rechtswidrigkeit mehr erblickt werden (VwGH 27.9.1990, 89/16/0214). Dagegen wird von Fellner, ErbStG-Kommentar, § 13, Tz 27, bezweifelt, dass die primäre Inanspruchnahme des Geschenknehmers dem Gesetz zu entnehmen ist.

Die Schuld erlischt, wenn einer der Gesamtschuldner die Schuld zahlt. Durch privatrechtliche Vereinbarungen kann das abgabenrechtliche Gesamtschuldverhältnis nicht ausgeschlossen werden (VfGH 26.9.1969, B 213/68).

(b) § 10 ErbStG:

§ 10 ErbStG lautet: Hat der Erblasser die Entrichtung der von dem Erwerber geschuldeten Steuer einem anderen auferlegt, so ist die Steuer so zu berechnen, wie wenn die Auflage nicht erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Schenkungen, bei denen der Geschenkgeber die Zahlung der Steuer übernimmt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ergibt sich aus der Ausnahmebestimmung des § 10 zweiter Satz ErbStG, dass die Übernahme der Schenkungssteuer durch den Geschenkgeber als weitere Schenkung gilt und daher in diesem Fall die Schenkungssteuer zuzüglich der geschenkten Schenkungssteuer zu erheben ist (Fellner, aaO, Rz 3 zu § 10 ErbStG).

3. Zu den einzelnen Argumenten der Bw.:

(a) Nach § 1 Abs. 1 Z 2 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG) unterliegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz unter anderem Schenkungen unter Lebenden. Als Schenkung im Sinne des Gesetzes gilt nach § 3 Abs. 1 Z 2 (neben der Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes nach § 3 Abs. 1 Z 1) jede andere freigiebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Daher unterliegen auch Gewinnspiele, bei denen eine Bereicherung der Gewinner in Kauf genommen wird, der Schenkungssteuer (VwGH 15.3.2001, 98/16/0205 zu Gewinnen aus Preisausschreiben). Dass eine durch Unternehmer veranstaltete Aktion der Förderung geschäftlicher Interessen dient, ändert daran nichts.

Die Schenkungssteuerpflicht der Gewinnspiele der Bw. ist nach der vorliegenden Judikatur daher eindeutig und wurde im gegenständlichen Verfahren auch nicht bezweifelt.

(b) Die Bw. hat in der Folge die Schenkungssteuer für die von ihr veranstalteten Gewinnspiele übernommen und wurde demgemäß zum Steuerschuldner. Ein Abzug dieser Steuer bei der Bw. als Betriebsausgabe käme nur dann in Betracht, wenn es sich entweder nicht um eine

Personensteuer handeln würde oder die im EStG und KStG normierten Abzugsverbote bestimmte Personensteuern nicht erfassen würden, das heißt, die Bestimmungen einschränkend auszulegen wären.

(1) Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Judikatur (zur Erbschaftssteuer VwGH 15.6.1977, 2481/76) zählen Erbschafts- und Schenkungssteuern zu den Personensteuern. Diese Ansicht findet sich sowohl bei Doralt, EStG, § 20, Tz 139, als auch bei Quatschnigg, ESt-Handbuch, § 20, Tz 37: Das Wesen der betreffenden Steuer und nicht deren Auswirkungen im Einzelfall sind maßgeblich. So verliert die Einkommensteuer ihren Personensteuercharakter auch nicht dadurch, dass aus einer Quelle Einkünfte zufließen (VwGH 15.10.1954, 2475/52; zur Erbschaftsteuer BFH BStBl. 1984, 27). Ebenso gehen Hermann/Heuer/Rauppach im ESt-Kommentar zu § 12 Rz 100 bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer von sonstigen Personensteuern aus (mit Verweis auf BFH VIII R 35/80 vom 9.8.1983, BStBl. 1984, 27; BFH vom 7.12.1990, X R 72/89, BFHE 163, 137, BStBl. II 1991, 350; BFH vom 23.2.1994, X R 123/92, BFHE 174, 73, BStBl. II 1994, 690 und weiteren Literurnachweisen). Nach dem BFH ergibt sich der Personensteuercharakter daraus, dass bei der Steuerbemessung an persönliche Verhältnisse (Steuerklassen, Freibeträge usw.) angeknüpft wird.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Bw. eine Kapitalgesellschaft ist, da selbst im deutschen Rechtsbereich am Personensteuercharakter der Erbschafts- und Schenkungssteuer festgehalten wird, obwohl dort die Möglichkeit eines außerbetrieblichen Bereiches bei buchführungspflichtigen Körperschaften von der Judikatur verneint wurde (BFH vom 4.12.1996 I R 54/95, BFHE 182, 123).

Der Berufungssenat zweifelt daher nicht am Personensteuercharakter der vorgeschriebenen Schenkungssteuer, sodass das erste mögliche Gegenargument nicht greift.

(2) Die Bw. führt folgendes aus: In § 20 EStG 1988 seien nur Personensteuern erfasst, die wirtschaftlich vom Unternehmer oder für die Einkommensquelle des Unternehmers zu tragen seien, nicht aber solche, die sich auf die Person des Empfängers der Betriebsausgaben beziehen würden (wirtschaftlich zu belasten sei der Geschenknehmer). Auch abziehbare Lohn- und Gehaltsbestandteile seien nämlich sonst Personensteuern, die man nicht abziehen dürfe. Zudem müssten die Unternehmer im Falle von Gewinnspielen wirtschaftlich bei einer solchen (unrichtigen) Betrachtungsweise die Schenkungssteuer (über die Körperschaftsteuer) tragen.

Überdies weist die Bw. auf die erläuternden Bemerkungen zur Neufassung des § 15 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz hin, wo angeführt wird: "Dies manifestiert sich auch darin, dass die Aufwendungen einer Ausspielung und die darauf entfallende Schenkungssteuer im Ertragsteuerrecht abzugsfähige Aufwendungen sind."

a. Tatsächlich ist die Steuerschuldnerschaft des Geschenkgebers keine "Schuldübernahme für einen anderen", der Geschenkgeber ist vielmehr selbst Steuerschuldner. § 13 Abs. 1 ErbStG regelt ein Eigenschuldverhältnis des Geschenkgebers (Ritz, ÖStZ 1991, 95).

Für den Berufungssenat besteht daher kein Zweifel, dass es sich im gegenständlichen Fall (bei Zahlung der Schenkungssteuer aus dem Gewinnspiel) um die Steuerschuld des Geschenkgebers handelt und nicht um eine Schuld, die dieser für andere übernimmt. Nur Haftungsverpflichtete übernehmen Schulden anderer.

b. Die im EStG und KStG normierten Abzugsverbote schließen auch keine bestimmten Personensteuern oder Steuern in einem bestimmten Umfang aus:

Der Begriff "sonstige Personensteuern" besteht bereits seit langer Zeit und ist offenkundig der deutschen Regelung des KSt-Reformgesetzes vom 31.8.1976 (dKStG 1977, BGBl. I, 2597, BStBl. 445) entnommen (diese wiederum entspricht der Regelung des § 17 Nr. 3 dKStG 1925).

Im Urteil vom 14.9.1994 IR 78/94, BStBl. II 207 ff., führt der BFH zur Frage einer in 30 (Teil-) Jahresbeträgen bezahlten Erbschaftssteuer - mit einem (gedanklich) enthaltenen Zinsanteil - folgendes aus: Nach § 10 Abs. 2 KStG 1984 in der in den Streitjahren geltenden Fassung sind die sonstigen Personensteuern ohne Einschränkung nicht abziehbar. Daraus kann nur geschlossen werden, dass jeder Aufwand, der sich als Personensteuer im Sinne der Vorschrift darstellt, bei der Einkünfte- und Einkommensermittlung nicht abgesetzt werden darf. Entsprechend hat der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 154, 552, BStBl. II 1989, 116 darauf abgestellt, dass Stundungszinsen iS. des § 234 AO keine Personensteuern iS. des § 10 Abs. 2 KStG, sondern steuerliche Nebenleistungen sind. Nur deshalb stand § 10 Abs. 2 KStG 1984 dem Abzug der Stundungszinsen nicht entgegen. Mag (im gegenständlichen Fall der Zahlung in Teilbeträgen) auch eine gedankliche Verzinsung zugrundeliegen, so ist die Verzinsung doch nur ein Berechnungselement für die festzusetzende Steuer. Dies zwingt dazu, auch die Jahresbeträge als Steuerschuld und nicht als eine eigenständige Zinsschuld zu verstehen und auf sie § 10 Abs. 2 KStG 1984 anzuwenden.

Der BFH stellt in seinem Urteil damit klar, dass Personensteuern ohne Einschränkung nicht abziehbar sind. Ausnahmen bestehen nur dort, wo die betreffende (strittige) Steuer nicht den Personensteuern zugerechnet werden kann und damit vom Abzugsverbot des § 10 Abs. 2 KStG gar nicht erfasst ist.

Die Abzugsverbote in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 lehnen sich in Formulierung und Gesetzeszweck an die deutsche Regelung an. Zudem ist in diesem Bereich kein wesentlicher Unterschied in den beiden Gesetzeslagen auszumachen. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass auch bei den obigen Abzugsverboten

nach dem Willen des Gesetzgebers grundsätzlich die gesamte Personensteuer ohne Einschränkung nicht abzugsfähig sein soll.

c. Insoweit die Bw. eine "wirtschaftliche Betrachtungsweise" einfordert und dabei auf § 21 BAO verweist, geht ihre Interpretation fehl:

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist (sofern man nicht überhaupt die Position des VwGH übernimmt, wonach § 21 BAO nur eine Beweiswürdigungsregel darstellt) nur dann anwendbar, wenn der auszulegende Begriff des materiellen Steuerrechtes zur Umschreibung eines umfassender verstandenen wirtschaftlichen Verstehens verwendet wird (Methode der indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist ein Instrument der teleologischen Auslegung (Ritz, BAO-Kommentar, § 21, Rz 6 ff.). Die Bw. verlangt somit eine teleologische Reduktion des § 20 Abs. 1 Z 6 EStG bzw. des § 12 Abs. 1 Z 6 KStG.

In § 6 ABGB sind die Kriterien für die Auslegung von Gesetzen (und damit auch von steuerlichen Vorschriften) enthalten, nämlich die Auslegung nach dem Wortsinn, dem Bedeutungszusammenhang (systematisch-logische Auslegung), der Absicht des Gesetzgebers und dem objektiven Gesetzeszweck (teleologische Auslegung). Ergibt schon die Prüfung des Wortsinnes, dass eine inhaltlich eindeutige gesetzliche Regelung vorliegt, so bedarf es keiner Auslegung nach anderen Kriterien mehr (Schwimann, ABGB-Kommentar, § 6, Rz 8). Erst wenn die Anwendung der Regeln der Auslegung im engeren Sinn in Bezug auf einen konkreten Sachverhalt ohne Ergebnis bleibt, kann dies auf rechtliche Irrelevanz oder das Bestehen einer Lücke nach § 7 ABGB hinweisen, die vom Rechtsanwender zu füllen ist (Schwimann, ABGB-Kommentar, § 7, Rz 1). Ein Anwendungsfall dieser rechtsfortbildenden Norm ist die teleologische Reduktion, bei der ein vom Gesetzgeber zu weit gefasstes Gesetz unter Berufung auf den Gesetzeszweck auf einen engeren Anwendungsbereich eingeschränkt wird. Diese ist dann am Platz, wenn bei einer vom Zweck des Gesetzes her erfolgten Beurteilung evident wird, dass der Wortlaut einer Bestimmung auch Fälle mit einbezieht, die nach dem erkennbaren Sinn und Zweck des Gesetzes von der Norm nicht erfasst werden sollen (Schwimann, ABGB-Kommentar, § 7, Rz 20). Die (von § 7 ABGB geforderte) Lücke besteht im Fehlen einer nach der "ratio" logischen Ausnahme. Vorausgesetzt ist der Nachweis, dass eine umschreibbare Fallgruppe von Zwecken des Gesetzes nicht getroffen wird und die Gleichbehandlung mit den getroffenen Fallgruppen sachlich ungerechtfertigt wäre. Der Nachweis ist mit Hilfe der Auslegungskriterien zu führen (s. dazu Rummel, ABGB-Kommentar, § 7, Rz 7; für den steuerlichen Bereich VfGH 19.6.2002, G 7/02, betreffend § 12 a FLAG).

Vorangehend ist zu § 7 ABGB festzuhalten, dass schon vom Grundsatz her die Zulässigkeit einer teleologischen Reduktion oder Extension eines eindeutigen Normbefehls in der Lehre nicht unumstritten ist, weil diese als gesetzeskorrigierende Rechtsfortbildung anzusehen ist,

wenn sie die Wortlautgrenze der Auslegung übersteigt (s. dazu ausführlich JRP 2001, 281 – Richterliche Rechtsfortbildung, demokratische und rechtsstaatliche Bedenken gegen eine scheinbare Selbstverständlichkeit).

Selbst wenn man sich der Ansicht anschließt, wonach nicht nur die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts, sondern auch die Gerichte Rechtsfortbildung dort betreiben sollen (oder müssen), wo der Gesetzgeber „versagt“ hat, wenn auch nur hinsichtlich der richtigen Wortwahl oder bezüglich einer fehlenden Ausnahmeregelung, wäre eine teleologische Reduktion nur im Ausnahmefall und unter bestimmten Bedingungen vorzunehmen, nämlich dann, wenn eine eindeutig überschießende Regelung – entgegen dem klar erkennbaren Gesetzeszweck – vorliegt und die Einbeziehung bestimmter Fallgruppen unter die Regelung sinnstörend und gleichheitswidrig (verfassungswidrig) wäre.

Der Bw. ist aber der Nachweis einer ohne jeden Zweifel vorzunehmenden teleologischen Reduktion nicht gelungen:

Im vorliegenden Fall lässt bereits der Wortlaut der Regelung ... „sonstige Personensteuern“ ... grundsätzlich keine Zweifel offen. Steuerzahlungen mit Personensteuercharakter sollen vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sein. Eine unklare Formulierung, die zu weiteren Differenzierungen nach der Art des Zustandekommens der Personensteuerbelastung geradezu „einladen“ würde, liegt nicht vor. Äußerst zweifelhaft ist nach dem vorab Gesagten daher schon die Notwendigkeit der Heranziehung weiterer Auslegungsmethoden (eine „verfassungskonforme Auslegung“ ist bei eindeutigem Wortlaut ausgeschlossen: Kotschnigg, ÖStZ 1997, 37, Pkt 1.3.a).

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher nicht davon aus, dass eine überschießende Regelung vorliegt, sondern nimmt an, dass der Gesetzgeber mit den in § 20 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 und § 12 Abs. 1 Z 6 KStG verwendeten Formulierungen genau das geregelt hat, was er (nach dem Wortlaut) regeln wollte. Die Notwendigkeit einer teleologischen Auslegung (als Voraussetzung für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise) ergibt sich für den Rechtsanwender daher gar nicht, weil er mit der Wortauslegung das Auslangen findet.

d. Wenn die Bw. auf Lohn-und Gehaltsbestandteile als zulässige Abzugsposten verweist, so ist ihr zu entgegnen, dass diese Aufwendungen gemäß § 4 EStG 1988 abzugsfähig sind. Es handelt sich dabei nämlich um Aufwendungen die aus der laufenden Betriebsführung kraft Gesetzes (Sozialversicherungsbeiträge, Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag, Lohnsummensteuer und Dienstgeberabgaben der Länder) erwachsen (Quatschnigg/Schuch, EStG-Kommentar, § 4, Rz 36.2). Die strittige Schenkungssteuer erwächst dagegen nicht kraft Gesetzes, vielmehr wurde diese von der Bw. freiwillig übernommen.

e. Soweit die Bw. mit Rechenbeispielen die Richtigkeit ihrer Rechtsansicht darstellen will, ist festzuhalten, dass Ausgangspunkt der Berechnung die (wirtschaftlich gleich hohe) Schenkung

beim Beschenkten ist. Damit ist das Argument schon vom Ansatz her nicht zielführend, weil es um Betriebsausgaben des Geschenkgebers geht. Dass dann, wenn der Geschenkgeber eine Personensteuer übernimmt, die Körperschaftsteuerbelastung höher ist als in den Fällen, in denen lediglich die Schenkung vollzogen wird (weil derartige Steuern eben nicht abzugsfähig sind), ist logische Folge der freiwilligen Handlung der Bw. Andernfalls könnten Unternehmer jederzeit durch Inkaufnahme einer Personensteuerzahlung nicht abziehbare Lasten in den Unternehmensbereich verschieben.

f. Der von der Bw. zitierte Satz in den erläuternden Bemerkungen zu § 15 Abs. 1 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes stellt eine Rechtsmeinung des BMF dar. Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dieser Rechtsmeinung nicht an.

Einerseits ist ein Abstellen auf ein (alles andere überlagernde) "Betriebsbewußtsein" (als Ausgangsbasis für diese "Manifestation") für eine steuerliche Gestaltung mehr als bedenklich und mit der Gesetzeslage nicht vereinbar, da einem Steuergesetz damit ein zur Verfassungswidrigkeit führender Unbestimmtheitsgrad zugemessen werden würde. Diese in den EB ausgedrückte Rechtsmeinung ist durch keinerlei Rechtsprechung gestützt. Sie kann daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die von der Bw. gewünschten Rechtsfolgen im Bereich der Schenkungssteuer nicht bewirken.

Andererseits ist zur Frage des (damit aufgeworfenen) "betrieblichen Zusammenhangs" festzuhalten, dass die Abzugsfähigkeit von Personensteuern nicht mit argumentativen Umwegen – entgegen dem gesetzlichen Auftrag – eingeführt werden kann. Die Frage der Betrieblichkeit oder Nichtbetrieblichkeit von Aufwendungen kann erst dann Gegenstand der rechtlichen Würdigung sein, wenn die bezeichnete Zahlung nicht dem Kreis der Personensteuern zuzurechnen ist. Die gesetzlichen Abzugsverbote lassen den Betriebsausgabenabzug von vorneherein nicht zu, unabhängig davon, ob eine (wie immer geartete) betriebliche Veranlassung oder ein mittelbarer oder unmittelbarer betrieblicher Zusammenhang besteht. Letztendlich hängt nämlich selbst die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) – als Musterbeispiel einer Personensteuer – mit dem Einkommen zusammen. Ohne einen Betrieb, der entsprechende Einkünfte abwirft, wäre auch die nachfolgende Einkommensteuer nicht denkbar. Dieser unbestrittene Zusammenhang führt dennoch nicht zur Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe, weil das Abzugsverbot im EStG (KStG) dies verhindert. In diesem Sinne argumentieren auch Hermann/Heuer/Rauppach im Kommentar zur Körperschaftsteuer, § 10, Rz 54 ff.: Zwar habe das Urteil des BFH (vom 14.9.1994 I R 78/94, BStBl. II 1995, 207) die Frage nach der betrieblichen Veranlassung der Erbschaftssteuer offengelassen, deren Nichtabziehbarkeit (auch bei Qualifikation als Betriebsausgabe) ergebe sich aber schon aus § 10 Nr. 2 dKStG (dem Pendant zum Abzugsverbot in § 12 Abs. 1 Z 6 KStG 1988). Im Urteil vom 23.11.1988 I R 180/85, BGBl. II 1989, 116 ff., hatte der BFH die Abzugsfähigkeit von Stundungszinsen für die

Körperschaftsteuer zu beurteilen. Der erste Teil der anzustellenden Prüfung bezog sich darauf, ob diese Zinsen als Nebenleistungen anzusehen sind und damit von § 10 Abs. 2 dKStG (nämlich dem Abzugsverbot für Personensteuern) gar nicht erfasst werden. Erst nach Bejahung der Nichterfassung durch diese Regelung beschäftigte sich der Gerichtshof mit der Frage der Betriebsausgabeneigenschaft der Stundungszinsen, die er ebenfalls bejahte (zur Rechtslage in Österreich s. Doralt, ESt-Kommentar, § 20, Rz 141).

Die Qualifizierung als Personensteuer geht demnach der Frage der betrieblichen Veranlassung voran.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Linz, am 27. Jänner 2005