



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.G. , Adresse, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 22. Februar 2002 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

H.G. wurde von der Prüfungsabteilung des Finanzamtes X am 2. August 1999 als Verdächtiger niederschriftlich vernommen. Dabei gab er folgende auszugsweise wiedergegebene

Antworten:

Frage: "Sie haben bei den bisherigen Befragungen zu Protokoll gegeben, dass Sie die o.a. Investitionen z.T. mittels eines Kredites von rd. S 6,0 Millionen von der Zentralsparkasse X finanziert haben. Wie war dieser Kredit bei der "Z" besichert?"

Antwort: "Ursprünglich hypothekarisch, später zusätzlich durch 2 Sparbücher der Bank in Innsbruck. Auf den Sparbüchern sind jeweils 2,5 Millionen Schilling. Die beiden Sparbücher gehörten meiner Großmutter (W.G.). Diese beiden Sparbücher wurden mir in der Folge geschenkt. Die Schenkung ist bisher nicht versteuert worden. Wann die Großmutter diese beiden Sparbücher angelegt hat, weiß ich nicht."

Frage: "Wie kam es zu dieser Besicherung?"

Antwort: "Aufgrund des Wunsches der verantwortlichen Kreditsachbearbeiter bei der Zentralsparkasse habe ich die 2 Sparbücher (eines im Jahr 1990 eines im Jahr 1992) als zusätzliche Besicherung in X

persönlich übergeben. Die Sparbücher wurden in der Vermögensteuererklärung nicht angeführt, weil ich sie nicht versteuert hatte. **Die Schenkung von der Großmutter erfolgte im Jahr 1990**".

Anlässlich einer neuerlichen niederschriftlichen Vernehmung am 2. Dezember 1999 bestätigte H.G. seine bisherige Aussage, dass er diese beiden Sparbücher von seiner Großmutter W.G., geb. 1914, verstorben August 1998, zuletzt wohnhaft in K, geschenkt erhalten hat.

Die am 6. August 2001 ausgefertigte Kontrollmitteilung enthielt folgende

Sachverhaltsdarstellung: "H.G. erhielt lt. eigenen niederschriftlichen Aussagen v. 2.8. u. 2.12.1999 im Jahr 1990 Sparbücher in Höhe von 5.000.000,-- öS von seiner Großmutter W.G., geb. 1914, geschenkt. Die entsprechenden Niederschriften liegen in Kopie bei." Das Finanzamt Innsbruck setzte daraufhin mit Bescheid vom 22. Februar 2002 für diese Sparbuchschenkungen ausgehend von einem steuerpflichtigen Erwerb von 4.970.000 S eine Schenkungssteuer von 65.013,12 € (Steuerklasse II, 18 %) fest.

Gegen diesen Schenkungssteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung im Wesentlichen mit dem Vorbringen, H.G. (im Folgenden kurz: Bw) habe im Jahr 1988 zur Finanzierung von Spekulationsgeschäften einen Kredit über 6 Mio S aufgenommen. Die Veranlagung habe schon nach kurzer Zeit zum Totalverlust der Einlage geführt. Per Ende 1988 habe die Überschuldung des Bw rund 5,3 Mio S betragen. In dieser Situation habe 1990 die finanzierende Bank auf zusätzliche Sicherstellung des Kredites gedrängt. Daraufhin habe sich seine Großmutter Frau W.G. bereit erklärt, ein Sparbuch über 2,5 Mio S als Besicherung zur Verfügung zu stellen (bloße Übergabe und nicht Schenkung an den Bw). Die Übergabe an die Bank sei durch den Bw erfolgt. Da infolge der Zinsbelastung der Kredit weiter anstieg, habe die Bank eine weitere Sicherstellung verlangt. Frau W.G. habe 1992 ein zweites Sparbuch über 2,5 Mio S zur Besicherung zur Verfügung gestellt. Der Bw habe gehofft, den Kredit aus Zahlungseingängen auf Grund einer von ihm gegen die deutschen Trader eingebrachten Schadenersatzklage zurückzahlen zu können. Sodann hätten die Sparbücher an Frau W.G. herausgegeben werden sollen. Im Verlauf des Verfahrens sei bald die Aussichtslosigkeit des Klagebegehrens erkennbar gewesen. Zur Beseitigung der anhaltenden Überschuldung des Bw verzichtete Frau W.G. in der Folge auf den Herausgabeanspruch hinsichtlich der Sparbücher. Ein letztinstanzliches Urteil habe 1997 dem Bw einen Schadenersatz von rd. 1,2 Mio DM plus Zinsen zugesprochen. Dieser Betrag hätte jedoch nicht einbringlich gemacht werden können, sodass die beiden Sparbücher weiterhin als Sicherheit bei der Bank hinterlegt gewesen seien. Der Bw habe zu keinem Zeitpunkt frei über die Sparbücher verfügen können. Gemäß § 15 Abs. 1 Z 3 ErbStG bleibe steuerfrei die Befreiung eines Steuerpflichtigen der Steuerklasse I, II von einer Schuld gegenüber dem Erblasser, soweit durch den Anfall lediglich die Beseitigung einer Überschuldung erreicht werde. Diese Vorschrift sei mangels einer besonderen Bestimmung gemäß § 1 Abs. 2 ErbStG auch auf

Schenkungen anzuwenden. Eine ausdrückliche Verfügung des Geschenkgebers sei dazu nicht erforderlich. Die Steuerbefreiung trete somit unabhängig vom Willen des Geschenkgebers ein. Maßgeblich sei die Überschuldung des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Anfalles. Die Worte "die Beseitigung einer Überschuldung" könne keineswegs im Sinn "die Beseitigung einer zwischen Erben und Erblasser bestehenden Überschuldung" gelesen werden (VwGH 30.6.1988, 87/16/0116 und VwGH 12.6.1990, 89/16/0176). Unter Anwendung dieser vom Bereicherungsgrundsatz getragenen Befreiungsbestimmung würde die Schenkung der beiden Sparbücher nicht der Besteuerung unterliegen.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2004 wurde auf folgende Begründung gestützt:

"Gemäß § 20 (2) gelten die infolge des Anfalles durch Vereinigung von Recht und Verbindlichkeit erloschenen Rechtsverhältnisse als nicht erloschen. Gem. § 15 (1)3 ErbStG ist davon für Steuerpflichtige der Steuerklasse I und II eine Ausnahme insoweit vorgesehen, als durch den Anfall die Beseitigung einer Überschuldung erreicht wird.

Im gegenständlichen Fall wurde im Zuge einer Niederschrift vom 2.8.1999 mit dem Berufungswerber, von diesem unmissverständlich zu Protokoll gegeben, dass die Sparbücher im Jahr 1990 und 1992 (ho. Anmerkung: lt. Niederschrift "im Jahr 1990") von der Großmutter geschenkt wurden.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass einer früher oder zeitnaher getätigten Aussage ein höherer Wahrheitsgehalt zukommt als einer späteren, abweichenden Aussage. Im Gegenstandsfalle wird unter Berücksichtigung aller Umstände mangels Deckung mit den übrigen Sachverhaltensnormen, den Behauptungen des Berufungswerbers kein Glaube geschenkt.

Abgesehen davon wäre die beantragte Befreiungsbestimmung nicht anwendbar, da die Schuld gegenüber Dritten davon nicht erfasst wird.

Die Vorschreibung der Schenkungssteuer besteht daher zu Recht und musste Ihre Berufung deshalb abgewiesen werden."

Als Replik auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde im Vorlageantrag noch auszugsweise Folgendes eingewendet:

"Die fragliche Aussage, die am 2. August 1999 zu Protokoll gegeben wurde, lautete (auf die Frage, wie dieser Kredit besichert wurde): "Ursprünglich hypothekarisch, später zusätzlich durch zwei Sparbücher der Bank in Innsbruck. Auf den Sparbüchern sind jeweils 2,5 Millionen Schilling. Die beiden Sparbücher gehörten meiner Großmutter. Diese beiden Sparbücher wurden mir in der Folge geschenkt."

Ergänzend wurde im weiteren Verlauf der Vernehmung noch zu Protokoll gegeben: "Die Schenkung von der Großmutter erfolgte 1990."

Aus der Formulierung der Hauptaussage, dass der Kredit durch zwei Sparbücher besichert wurde, die der Großmutter unseres Mandanten gehörten und unserem Mandanten erst "in der Folge" geschenkt wurden, zeigt sich deutlich, dass die ursprüngliche Überlassung der Sparbücher nur leihweise zur Besicherung des Kredites erfolgte. Erst als sich in späterer Folge herausstellte, dass der aus den Spekulationsgeschäften eingeklagte Schadenersatzbetrag nicht einbringlich war und deshalb nicht zur Tilgung des Kredites herangezogen werden konnte, verzichtete Frau W.G. in der Folge auf den Herausgabeanspruch hinsichtlich der Sparbücher. Mit der ergänzenden Aussage, dass die Schenkung 1990 erfolgte, wollte unser Mandant lediglich den Zeitpunkt angeben, an dem er das erste der beiden Sparbücher erhalten hatte (das zweite folgte ja 1992). Dass er damit eine eindeutige (aber falsche) juristische Qualifikation des Sachverhaltes abgab war ihm nicht bewusst.

Ein weiterer Hinweis auf den erst späteren Zeitpunkt der Schenkung ist darin zu sehen, dass unser Mandant als Eigentümer der Sparbücher kaum freiwillig den Zinsverlust hingenommen hätte, der sich aus der Konstruktion ergab, da die Haben- Verzinsung der Sparbücher nicht die Soll-Verzinsung des Kredites abdecken konnte. Wäre unser Mandant Eigentümer der Sparbücher gewesen, hätte er diese wohl sofort aufgelöst und den aushaftenden Kredit getilgt.

Weiters wird in der Berufungsvorentscheidung angeführt, dass die beantragte Befreiungsbestimmung Schulden gegenüber Dritten nicht erfasst.

Dazu möchten wir anführen, dass gemäß § 15 Abs. 1 Z 3 ErbStG die Befreiung eines Steuerpflichtigen der Steuerklassen I, II von der Schuld gegenüber dem Erblasser (im konkreten Fall der Verzicht auf den Herausgabeanspruch hinsichtlich der Sparbücher) befreit ist, soweit durch den Anfall lediglich die Beseitigung einer Überschuldung erreicht wird.

Dabei kommt es "lediglich" darauf an, dass durch den Anfall/die Schenkung die Beseitigung einer Überschuldung erreicht wird, die zum Zeitpunkt des Anfalls/der Schenkung bestanden haben muss. Diese Überschuldung muss gemäß VwGH im Gegensatz zur in der Berufungsvorentscheidung vom 10. März 2004 vertretenen Ansicht nicht gegenüber dem Erblasser/Zuwendenden bestehen.

"Entgegen der vom Bf vertretenen Auffassung vermag der VwGH daher die Worte "die Beseitigung einer Überschuldung" in dem § 15 Abs. 1 Z 3 ErbStG keineswegs im Sinn "die Beseitigung einer zwischen Erben und Erblasser bestehenden Überschuldung" zu lesen" (VwGH 30.6.1988, 87/16/0116; siehe auch VwGH vom 12.7.1990, 89/16/0176 und Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Tz 13 zu § 15 ErbStG).

Wir beantragen daher neuerlich, den Schenkungssteuerbescheid vom 22.2.2002 ersatzlos aufzuheben."

Mit Berufungsentscheidung vom 21. Dezember 2006, RV/0545-I/04 hat der unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Innsbruck, die Berufung gegen den Schenkungssteuerbescheid als unbegründet abgewiesen und dabei die Rechtsansicht vertreten, das Finanzamt habe schlüssig aus den Aussagen des Bw. den Zeitpunkt der beiden Schenkungen mit dem Jahr 1990 angenommen und sei des weiteren zu Recht von der Steuerpflicht der beiden Sparbuchschenkungen ausgegangen, würden doch die beiden Sparbuchschenkungen nicht nach der beantragten Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z 3 ErbStG steuerfrei bleiben. Hinsichtlich der dafür ins Treffen geführten konkreten Argumente wird auf die ausführliche Begründung der Berufungsentscheidung verwiesen.

Gegen diesen Bescheid (Berufungsentscheidung) richtete sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Der Beschwerdeführer erachtete sich durch die Nichtanwendung des § 15 Abs. 1 Z 3 ErbStG in seinem Recht verletzt. In der Gegenschrift beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde.

Mit Beschluss vom 29. März 2007, A 2007/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof im Beschwerdefall gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag, die Z 2 des § 1 Abs. 1 ErbStG 1955, mit der Wortfolge „ 2. Schenkungen unter Lebenden“ als verfassungswidrig aufzuheben.

Mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07-7 u.a. hob der Verfassungsgerichtshof auch aus Anlass des oberwähnten Beschwerdefalles § 1 Abs. 1 Z 2 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955 betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. 141 und damit den Schenkungssteuer- Grundtatbestand, als verfassungswidrig auf. Die Aufhebung tritt mit Ablauf des 31. Juli 2008 in Kraft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ist ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit aufgehoben worden oder hat der Verfassungsgerichtshof gemäß Abs. 4 ausgesprochen, dass ein Gesetz verfassungswidrig war, so sind gemäß Art. 140 Abs. 7 B-VG alle Gerichte und Verwaltungsbehörden an den Spruch des Verfassungsgerichtshofes gebunden. Auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles ist jedoch das Gesetz weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der Verfassungsgerichtshof -wie im vorliegenden Fall geschehen- in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

Die gegen die Berufungsentscheidung vom 21. Dezember 2006, Zl. RV/ 0545-I/04, betreffend Schenkungssteuer erhobene Beschwerde (der bewerdegegenständliche Besteuerungsfall) bildete einen Anlassfall für den verfassungsrechtlichen Ausspruch, dass die angewendete und vom Verwaltungsgerichtshof anzuwendende Gesetzesstelle verfassungswidrig war. Auf diesen Anlassfall ist diese Gesetzesstelle nicht mehr anzuwenden. Der Verwaltungsgerichtshof hob demzufolge mit Erkenntnis vom 28. Juni 2007, Zl. 2007/16/0108-7 diesen (Schenkungssteuer-) Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides trat die Rechtssache gemäß § 42 Abs. 3 VwGHG in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Bescheides befunden hat.

Im fortgesetzten Verfahren war bei der neuerlichen Entscheidung über die Berufung gegen den angefochtenen Schenkungsteuerbescheid an Sachverhalt davon auszugehen, dass es sich bei diesem Schenkungssteuerfall um einen Anlassfall für die verfassungsgerichtliche Aufhebung des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG handelte. Nach der eingangs dargestellten Gesetzeslage ist demzufolge auf Grund der Anlassfallwirkung diese Gesetzesbestimmung (Schenkungssteuer-Grundtatbestand) auf den gegenständlichen Schenkungsfall nicht mehr anzuwenden. Dadurch, dass das Finanzamt den Schenkungsteuerbescheid auf diese die Abgabenvorschreibung tragende Gesetzesstelle des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG gestützt hat, belastete es diesen mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Allein aus diesem Grund war wie im Spruch ausgeführt unter Aufhebung des angefochtenen Steuerbescheides der Berufung stattzugeben.

Innsbruck, am 27. Juli 2007