

TE Vwgh Erkenntnis 2011/5/26 2009/16/0322

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.05.2011

Index

32/06 Verkehrssteuern;

Norm

ErbStG §2 Abs1 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde der Mag. C in W, vertreten durch die Gruber & Partner Rechtsanwalts KEG in 1010 Wien, Wipplingerstraße 20, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 21. Oktober 2009, Zl. RV/1208- W/08, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 28. Dezember 1994 gründete die Beschwerdeführerin mit CL die V GmbH. Beide Gesellschafter hatten deren Geschäftsführung inne.

Nach dem Ableben von CL am 20. Juli 2006 gelangten durch nachstehend angeführte Versicherungsunternehmen folgende Beträge zur Auszahlung an die Beschwerdeführerin:

Versicherungsunternehmen

Abschluss

Auszahlungsbetrag

1

G Lebensversicherung AG

April 2004

EUR 32.050,94

2

A Lebensversicherung AG

29. Juni 2000

EUR 145.345,67

3

U Personenversicherung AG

2. Mai 2000

EUR 145.346,00

4

G Lebensversicherung AG

März 1997

EUR 11.371,22

Summe

EUR 334.113,83

Mit Bescheid vom 20. Februar 2008 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin dafür Erbschaftssteuer von EUR 140.281,26 vor.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die (nach Auskunft des Finanzamtes der Abgabenvorschreibung zugrunde gelegte) Bestimmung des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG verlange einen Vermögensvorteil aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages. Der Erblasser CL habe aber selbst keinen der Versicherungsverträge abgeschlossen. Vertragspartnerin, Versicherungsnehmerin und Prämienzahlerin sei stets die V GmbH gewesen. Eine Abgabenschuld nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG liege folglich nicht vor. In ihrer dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die (nach Auskunft des Finanzamtes der Abgabenvorschreibung zugrunde gelegte) Bestimmung des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG verlange einen Vermögensvorteil aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages. Der Erblasser CL habe aber selbst keinen der Versicherungsverträge abgeschlossen. Vertragspartnerin, Versicherungsnehmerin und Prämienzahlerin sei stets die V GmbH gewesen. Eine Abgabenschuld nach Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG liege folglich nicht vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Eine Abgabenschuld nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG entstehe auch dann, wenn der begünstigende Versicherungsvertrag nicht vom Erblasser selbst, sondern von einem Dritten geschlossen werde. Es sei davon auszugehen, dass die Versicherungsverträge eine Nebenleistung des Dienstgebers (der V GmbH) aus dem mit dem Erblasser CL geschlossenen Dienstvertrag gewesen sei. Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. März 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Eine Abgabenschuld nach Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG entstehe auch dann, wenn der begünstigende Versicherungsvertrag nicht vom Erblasser selbst, sondern von einem Dritten geschlossen werde. Es sei davon auszugehen, dass die Versicherungsverträge eine Nebenleistung des Dienstgebers (der V GmbH) aus dem mit dem Erblasser CL geschlossenen Dienstvertrag gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin stellte einen Vorlageantrag.

Mit Schreiben vom 1. April 2008 führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, die Lebensversicherung mit der Versicherungssumme von EUR 32.056,00 sei an die Beschwerdeführerin verpfändet gewesen. Dieser Betrag sei von der V GmbH als Versicherungsnehmerin und Prämienzahlerin in der Bilanz 2006 als Erlös zu

führen und für die Rückzahlung von Verbindlichkeiten der V GmbH bei der Beschwerdeführerin zu verwenden gewesen. Er unterliege daher nicht der Besteuerung nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG. Mit Schreiben vom 1. April 2008 führte die Beschwerdeführerin ergänzend aus, die Lebensversicherung mit der Versicherungssumme von EUR 32.056,00 sei an die Beschwerdeführerin verpfändet gewesen. Dieser Betrag sei von der V GmbH als Versicherungsnehmerin und Prämienzahlerin in der Bilanz 2006 als Erlös zu führen und für die Rückzahlung von Verbindlichkeiten der V GmbH bei der Beschwerdeführerin zu verwenden gewesen. Er unterliege daher nicht der Besteuerung nach Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG.

Für die übrigen drei Versicherungsverträge sei nicht der Dienstvertrag des Erblassers CL heranzuziehen, sondern der Dienstvertrag der Beschwerdeführerin. CL habe keine persönlichen Gründe gehabt, der Beschwerdeführerin Geld zu vererben. Es liege weder ein Verwandtschaftsverhältnis noch eine Lebensgemeinschaft oder Partnerschaft vor. Die Beschwerdeführerin sei als Begünstigte eingesetzt worden, um als Gesellschafter-Geschäftsführerin der V GmbH im Falle des Todes des CL finanziell abgesichert zu sein und die allfälligen Verpflichtungen aus dem Gesellschaftsverhältnis mit der V GmbH bedienen zu können. Die Prämienzahlungen der V GmbH seien ertragsteuerlich als verdeckte Ausschüttung an die Beschwerdeführerin anzusehen. Es hätte dieselbe Wirkung, hätte die Beschwerdeführerin die Prämienzahlung bar als Geschäftsführerbezug entnommen. Es wäre eine systemwidrige Doppelbesteuerung, müsste die Beschwerdeführerin dafür nicht nur Ertragsteuer, sondern auch Erbschaftssteuer entrichten.

Bei der ergänzenden Einvernahme am 12. Juni 2008 gab die Beschwerdeführerin an, die Versicherungsverträge seien eine Art "Teilhaberversicherung" gewesen, weil im Gründungsvertrag keine Vorsorge für den Fall des Ablebens einer der beiden Gesellschafter-Geschäftsführer vorgesehen gewesen sei. Es sei angenommen worden, es könnten im Falle des Ablebens des CL Verpflichtungen entstehen, sodass an dessen Erben finanzielle Leistungen zu erbringen seien. Mit den Versicherungsverträgen habe der Fortbestand des Unternehmens gesichert und der Beschwerdeführerin die Fortführung der Geschäfte ermöglicht werden sollen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich des Versicherungsvertrages mit der G Lebensversicherung AG Folge, weil in diesem die Beschwerdeführerin nicht als Begünstigte angeführt sei, sondern die Zahlung von EUR 32.050,94 als Verpfändungsgläubigerin erhalten habe. Im Übrigen wurde die Berufung abgewiesen. Das Finanzamt habe der Abgabenvorschreibung zu Recht den Dienstvertrag des Erblassers CL zugrunde gelegt. Die Beschwerdeführerin habe mit Abtretungsvertrag vom 5. April 1995 ihre Anteile an der V GmbH an CL abgetreten. Sie sei zwar weiterhin Geschäftsführerin geblieben, aber erst 2001 wieder Gesellschafterin geworden. Vor der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin ausgesagt, dass der Grund für den Abschluss der Versicherungsverträge darin gelegen gewesen sei, dass es weder für sie noch für CL eine betriebliche Altersvorsorge gegeben habe. Durch die Auszahlung der Versicherungssumme habe die Beschwerdeführerin als Begünstigte zweifellos einen Vermögensvorteil erlangt.

Mangels Verwandtschaftsverhältnis oder Lebenspartnerschaft könne eine moralische Verpflichtung des Erblassers, der Beschwerdeführerin einen standesgemäßen Unterhalt zu sichern, ausgeschlossen werden. Der Behauptung der Beschwerdeführerin, dass sie durch den Abschluss der Versicherungen in die Lage hätte versetzt werden sollen, fällige Verpflichtungen aus dem Gesellschaftsverhältnis mit der V GmbH zu bedienen, könne nicht gefolgt werden, weil die Beschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Abschlusses der Versicherungsverträge nicht Gesellschafterin gewesen sei. Unerheblich sei, ob der Erblasser persönliche Gründe gehabt habe, der Beschwerdeführerin Geld zu vererben, weil dessen Motivation für das Vorliegen des Bereicherungswillens nicht weiter von Bedeutung sei. Bei einer Gesamtbetrachtung der Umstände bestehe für die belangte Behörde kein Zweifel daran, dass der Erblasser eine Bereicherung der Beschwerdeführerin bejaht oder zumindest in Kauf genommen habe, sodass die Abgabenfestsetzung hinsichtlich dreier Versicherungsverträge zu Recht erfolgt sei. Ob die Prämienzahlungen der V GmbH als Bezug oder verdeckte Ausschüttungen an die Beschwerdeführerin anzusehen seien, bleibe ohne Einfluss auf die abgabenrechtliche Würdigung, weil es bei dieser nur darauf ankomme, dass mit Eintritt des Versicherungsfalles der Beschwerdeführerin als Begünstigter ein Anspruch auf Zahlung der Versicherungssummen gegen die Versicherungsunternehmen zustehe.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid zunächst Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte deren Behandlung mit Beschluss vom 16. Dezember 2009, B 1467/09-3, ab und trat die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab. Der Beschwerdeführer erhob gegen diesen Bescheid zunächst Beschwerde vor dem Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte deren Behandlung mit Beschluss vom 16. Dezember 2009, B 1467/09-3, ab und trat die Beschwerde gemäß Artikel 144, Absatz 3, B-VG an den Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

In ihrer vor dem Verwaltungsgerichtshof ergänzten Beschwerde macht die Beschwerdeführerin Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie erachtet sich in ihrem Recht verletzt, dass die Auszahlungen aus den drei näher bezeichneten Lebensversicherungen nicht der Erbschaftssteuer unterliegen.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen: Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer 2, VwGG gebildeten Senat erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) idF vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093, unterlag der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz. Gemäß Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) in der Fassung vor der Aufhebung durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 7. März 2007, G 54/06 u. a., VfSlg. 18.093, unterlag der Erwerb von Todes wegen der Steuer nach diesem Bundesgesetz.

Nach § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tod des Erblassers unmittelbar gemacht wird. Nach Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb von Vermögensvorteilen, der aufgrund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tod des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

Die zuletzt genannte Gesetzesstelle umschreibt den Begriff "Erwerb von Todes wegen" (des § 1 Abs. 1 Z. 1 leg. cit.) und nimmt über die in § 2 Abs. 1 Z. 1 genannten bürgerlich-rechtlichen Fälle eines Erwerbes von Todes wegen hinaus wesentliche Erweiterungen vor, so insbesondere durch die Einbeziehung des Erwerbes von Vermögensvorteilen auf Grund von Verträgen zugunsten Dritter, die der spätere Erblasser schon zu Lebzeiten geschlossen hat. Insbesondere Lebensversicherungsverträge zugunsten eines Dritten begründen diesen Steuertatbestand. Die Versicherungssumme einer Lebensversicherung zugunsten eines im Versicherungsvertrag benannten Bezugsberechtigten gewährt der berechtigten Person einen unmittelbaren Anspruch gegen den Versicherer und fällt nicht in den Nachlass (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 2001, 2000/16/0602, mwN). Die zuletzt genannte Gesetzesstelle umschreibt den Begriff "Erwerb von Todes wegen" (des Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer eins, leg. cit.) und nimmt über die in Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer eins, genannten bürgerlich-rechtlichen Fälle eines Erwerbes von Todes wegen hinaus wesentliche Erweiterungen vor, so insbesondere durch die Einbeziehung des Erwerbes von Vermögensvorteilen auf Grund von Verträgen zugunsten Dritter, die der spätere Erblasser schon zu Lebzeiten geschlossen hat. Insbesondere Lebensversicherungsverträge zugunsten eines Dritten begründen diesen Steuertatbestand. Die Versicherungssumme einer Lebensversicherung zugunsten eines im Versicherungsvertrag benannten Bezugsberechtigten gewährt der berechtigten Person einen unmittelbaren Anspruch gegen den Versicherer und fällt nicht in den Nachlass vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 17. Mai 2001, 2000/16/0602, mwN).

Unter den Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG kann auch der Erwerb eines Vermögensvorteils fallen, dessen Grundlage nicht ein Vertrag, sondern zwei oder mehrere (einander ergänzende) Verträge bilden (vgl. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. III, Rz 49 zu § 2 ErbStG genannte hg. Rechtsprechung). Unter den Tatbestand des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG kann auch der Erwerb eines Vermögensvorteils

fallen, dessen Grundlage nicht ein Vertrag, sondern zwei oder mehrere (einander ergänzende) Verträge bilden vergleiche , die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Bd. römisch drei, Rz 49 zu Paragraph 2, ErbStG genannte hg. Rechtsprechung).

Voraussetzung für die Annahme eines Erwerbes von Todes wegen durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter ist die Erlangung eines Vermögensvorteils; wie bei Zuwendungen unter Lebenden ist daher Voraussetzung eine objektive Bereicherung. Mit Rücksicht darauf, dass es sich bei einer Zuwendung im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG um einen Erwerb von Todes wegen handelt, der auf einem vom Erblasser zu seinen Lebzeiten mit einem Dritten geschlossenen Rechtsgeschäft beruht, ist überdies zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. September 2006, Zl. 2006/16/0055). Voraussetzung für die Annahme eines Erwerbes von Todes wegen durch einen Vertrag zu Gunsten Dritter ist die Erlangung eines Vermögensvorteils; wie bei Zuwendungen unter Lebenden ist daher Voraussetzung eine objektive Bereicherung. Mit Rücksicht darauf, dass es sich bei einer Zuwendung im Sinne des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG um einen Erwerb von Todes wegen handelt, der auf einem vom Erblasser zu seinen Lebzeiten mit einem Dritten geschlossenen Rechtsgeschäft beruht, ist überdies zu prüfen, ob beim Erblasser ein Bereicherungswille bestanden hat vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 26. September 2006, Zl. 2006/16/0055).

Die belangte Behörde hat ihrer Entscheidung die Feststellung zugrunde gelegt, dass die gegenständlichen Versicherungsverträge auf einer Vereinbarung der V GmbH mit dem CL beruhten. Sie begründete dies damit, dass solches schon in der Berufungsvorentscheidung festgestellt worden sei und die Beschwerdeführerin dies nicht ausdrücklich in Abrede gestellt habe.

Die Beschwerdeführerin hat aber bereits im Schreiben vom 1. April 2008 vorgebracht, dass die V GmbH die Versicherungsverträge, die zu den gegenständlichen Zahlungen geführt haben, nicht aufgrund des Dienstvertrages mit CL, sondern zur Absicherung der Beschwerdeführerin als Gesellschafter-Geschäftsführerin der V GmbH abgeschlossen habe. Die Prämienzahlungen für die verfahrensgegenständlichen Lebensversicherungen seien daher auch ertragsteuerlich als Bezug oder verdeckte Ausschüttung an die Beschwerdeführerin zu beurteilen.

Mit diesem Vorbringen hat sich die belangte Behörde nicht auseinandergesetzt. Dies wäre aber zum Zwecke der nachprüfenden Kontrolle des angefochtenen Bescheides durch den Verwaltungsgerichtshof erforderlich gewesen.

Der Tatbestand des § 2 Abs. 1 Z 3 ErbStG würde nämlich nicht zur Anwendung gelangen, wenn der Erwerb der Vermögensvorteile (in Form der Versicherungsleistungen an die Beschwerdeführerin) nicht auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages, sondern aufgrund des Dienstvertrages der Beschwerdeführerin mit der V GmbH oder ihrer Gesellschafterstellung erfolgt wäre. Dass mit dem Ableben des CL der Versicherungsfall eingetreten ist und die Beschwerdeführerin als Begünstigte anzusehen ist, vermag entsprechende Feststellungen nicht zu ersetzen. Der Tatbestand des Paragraph 2, Absatz eins, Ziffer 3, ErbStG würde nämlich nicht zur Anwendung gelangen, wenn der Erwerb der Vermögensvorteile (in Form der Versicherungsleistungen an die Beschwerdeführerin) nicht auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages, sondern aufgrund des Dienstvertrages der Beschwerdeführerin mit der V GmbH oder ihrer Gesellschafterstellung erfolgt wäre. Dass mit dem Ableben des CL der Versicherungsfall eingetreten ist und die Beschwerdeführerin als Begünstigte anzusehen ist, vermag entsprechende Feststellungen nicht zu ersetzen.

Die belangte Behörde wird daher im fortgesetzten Verfahren Feststellungen zum Vorbringen der Beschwerdeführerin hinsichtlich des Rechtsgrundes der Versicherungsverträge (nämlich ihre Stellung als Geschäftsführerin und Gesellschafterin) zu treffen haben. Im Rahmen des Ermittlungsverfahrens wird die Beschwerdeführerin allenfalls zur Vorlage entsprechender Beweismittel aufzufordern sein. Entgegen der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht der belangten Behörde wird dabei der erfolgten ertragsteuerlichen Behandlung der Prämienzahlung durch die V GmbH eine Indizwirkung nicht abgesprochen werden können. Die belangte Behörde wird sich auch mit dem Beschwerdevorbringen, wonach die Beschwerdeführerin - entgegen den Feststellungen der belangten Behörde - auch im Zeitpunkt des

Abschlusses der gegenständlichen Versicherungsverträge Gesellschafterin der V GmbH gewesen sei, auseinandersetzen müssen. Die Beschwerdeführerin hat in diesem Zusammenhang dem Verwaltungsgerichtshof eine Treuhandvereinbarung vom 10. Mai 1995 vorgelegt, wonach CL sich verpflichtet habe, die ihm übergebenen Anteile (gemeint wohl: der Beschwerdeführerin) bis zur Beendigung des Studiums der Beschwerdeführerin zu treuen Händen zu halten.

Da die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit dem dargestellten Begründungsmangel belastet hat, war dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Da die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit dem dargestellten Begründungsmangel belastet hat, war dieser gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer 3, Litera c, VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Wien, am 26. Mai 2011

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2011:2009160322.X00

Im RIS seit

24.06.2011

Zuletzt aktualisiert am

25.10.2011

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at