jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1991/10/31 89/16/0082

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.10.1991

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

ABGB §696;
ABGB §881;
AVG §38;
BAO §116;
BAO §21 Abs1;
BAO §21 Abs2;
BAO §24;
BAO §93 Abs3 lita;
ErbStG §1;
ErbStG §13 Abs1;
ErbStG §3 Abs1 Z1;
ErbStG §3 Abs1 Z3;
ErbStG §3;
GrEStG 1955 §1;
GrEStG 1987 §1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Mag. Meinl, Dr. Kramer und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Ladislav, über die Beschwerde des D in W, vertreten durch Dr. X, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13.April 1988, Zl. GA 11-274/42/88, betreffend Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.480,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Nach der von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Darstellung in der Berufung des Beschwerdeführers gegen den erstinstanzlichen Bescheid (die Bescheide der Abgabenbehörde erster und zweiter Instanz lassen solche klaren und zusammenfassenden Darstellungen vermissen) liegt dem Abgabenfall folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Schwiegervater des Beschwerdeführers, S, bemühte sich, aus Anlaß des Erwerbs der Liegenschaft EZ nn KG. W bei der B-Bank W ("B") ein Darlehen zu erhalten, das für nahestehende Personen (S war Bediensteter der X-Versicherungsanstalt) zu günstigen Bedingungen aus einem Fonds vergeben wird. Er konnte ein solches nicht erlangen, weil der dafür eingerichtete Fonds zur damaligen Zeit erschöpft war. S wandte sich daraufhin an die Y-Versicherungs-AG ("Y"), zu deren Vorstand er gehörte und welche "helfend" einspringen wollte. Diese Versicherungsgesellschaft schlug der "B" ein Geschäft des Inhalts vor, daß die "B" im Rahmen ihres Schalterdienstes Versicherungsverträge für die "Y" akquirierte, die hiefür Provisionszahlung an die "B" zusicherte. Zugleich veranlaßte die "Y" ihre Tochterunternehmung, den "A-Verein", dessen Aufsichtsrat S ebenfalls angehörte, zu einer Festgeldeinlage bei der "B" zu einer niedrigen Verzinsung. Auf Grund beider Umstände wurde dem Kreditkonto des S bei der "B" nnn 076 905 in den Jahren 1975 bis 1980 ein Bonus in der Gesamthöhe von S 598.960,- gutgebracht.

In einer Vorhaltbeantwortung vom 6. Februar 1987 brachte der Beschwerdeführer unter anderem vor, er habe an S für die Nutzung der genannten Liegenschaft monatlich einen Betrag von S 40.000,-- überwiesen. In diesem Pauschalbetrag seien die Betriebskosten und allfällige Reparaturkosten enthalten, der Rest für die Abstattung der Kreditzinsen gedacht gewesen. Der Beschwerdeführer habe daher mit seinen Zahlungen die Abstattung der Zinsen durch S ermöglicht, gegenüber der Bank jedoch keine Schuldnerstellung gehabt.

Mit Bescheid vom 20. März 1987 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien gegenüber dem Beschwerdeführer für die "Einräumung eines Zinsenbonus auf dem Kreditkonto der B-Bank Nr. nnn 076 905 im Zeitraum 9/75 - 9/80 zugunsten D", ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 597.460,-, 20 Prozent Schenkungssteuer in Höhe von S 119.492,- fest. In der Begründung dieses Bescheides wird nach Hinweis auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG im wesentlichen ausgeführt, unter Bedingung im Sinne des Gesetzes sei nicht nur die echte Bedingung im Sinne des ABGB zu verstehen, sondern jeder bedungene, also vereinbarte Vertragspunkt. Begünstigter und Zuwendungsempfänger sei der, der die Begünstigung tatsächlich erlange. Im gegenständlichen Fall bestehe das Rechtsgeschäft in den Vereinbarungen zur Geschäftserweiterung zwischen der Y-Versicherungs-AG und der B-Bank W. Der Bonus habe sich auf Grundlage eines sogenannten Spannengeschäftes ergeben. Es habe die Hingabe einer Festgeldeinlage bei der "B" beinhaltet, wobei eine niedrige Verzinsung angesetzt worden sei. Der auf Grund der niedrigen Verzinsung der Einlage der "Y" sich ergebende Vorteil sei dem Kreditkonto nnn 076 905 weitergegeben worden. Dies sei von der Dauer der Festgeldeinlage abhängig gewesen. Auch die Einlage des "A-Vereins" sei auf Vermittlung der "Y" zustandegekommen; der "A-Verein" sei von der "Y" zur Veranlagung des Festgeldes veranlaßt worden. Diese zusätzliche Festgeldeinlage habe zu einer noch günstigeren Verzinsung geführt. Die Verhandlungen hätten direkt zwischen der "B" und der "Y" stattgefunden. S habe sich nur eingeschaltet, um die Verhandlungen aufrecht zu erhalten und die Verhandlungstermine zu koordinieren. An den Verhandlungen habe auch der Beschwerdeführer teilgenommen. Es habe kein Dienstnehmerdarlehen von der X-Versicherungsanstalt an S in Erwägung gezogen werden können, da dieser Fonds erschöpft gewesen sei. S habe sich daher an die "Y" und E (nach den unbestrittenen Angaben in der Beschwerdeergänzung Generaldirektor-Stellvertreter der X-Versicherungsanstalt) an die "B" gewandt. Die Initiative sei daher von der "Y" ausgegangen. Gleichzeitig sei damit klargestellt, daß dieser Bonus in keinerlei Zusammenhang mit einer Gegenleistung S an die "Y" stehe. Er stelle auch keine Abgeltung für frühere an die "Y" von S erbrachte Dienstleistungen dar. Die Vereinbarungen zwischen der "Y" und der "B" seien unter anderem (Erweiterung der Geschäftsbeziehungen) deswegen zustande gekommen, weil die "Y" infolge Erschöpfung des Darlehensfonds bei der X-Versicherung dennoch habe helfen wollen. Nur der unmittelbare Einfluß der "Y" auf die tatsächliche Höhe des Bonus werde von E verneint. Die Vereinbarung über die Verzinsung der Einlagen sei im Rahmen der gleichzeitig abgeschlossenen Geschäftserweiterung (insbesondere Versicherungsabschlüsse direkt am "B"-Schalter) zustande gekommen. Die "Y" habe zumindest einen Teil des gewählten Ausmaßes der neuen Geschäftsbeziehungen mit der "B" davon abhängig gemacht, daß dem Kreditkonto nnn 076 905 ein Bonus gewährt werde. Die Höhe des Bonus sei zwar von der Kalkulation der "B" abhängig gewesen. Dem Grunde nach jedoch

resultiere er aus der Vereinbarung des Spannengeschäftes, der Erweiterung der Geschäftsbeziehungen und dem Willen der "Y", die Kreditkonditionen zu verbessern. Zur Beurteilung, wer Geschenkgeber im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG sei, sei zu prüfen, von wem die Zuwendung ausgehe. Würden also die begünstigenden Vertragsbedingungen auf Verlangen eines Vertragspartners vereinbart, so sei dies auch derjenige, der als Zuwendender anzusehen sei. Dies sei die "Y". Begünstigte Person aus all diesen Vereinbarungen sei der Beschwerdeführer gewesen. Dies werde wie folgt begründet:

Die Gesamtsumme der Zinsenzahlungen habe laut Tilgungsplan S 5,515.631,82 betragen. Das ergebe für die 15-jährige Laufzeit eine jährliche durchschnittliche (ständig sinkende) Zinsenbelastung von S 367.708,79. Dem gegenüber stehe die jährliche Leistung des Beschwerdeführers von S 480.000,-

(40.000 x 12). Im Jahre 1975/76 habe dies für die vier Quartale laut Kontoentwicklung eine Gesamtbelastung von S 535.912,- ohne Bonus ergeben. Der gutgeschriebene Bonus habe S 97.775,-

ergeben. Die Zinsenbelastung von S 535.912,- abzüglich des Bonus von S 97.775,- habe daher für 1975/76 eine tatsächliche Zinsenbelastung von S 438.137,- ergeben. Sie sei daher zur Gänze vom Beschwerdeführer abgedeckt worden. Wenn der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 1987 angebe, daß die Dauer dieses Zinsendienstes unbestimmt gewesen sei und er "sie" sogar im Juli 1980 eingestellt habe, so sei dem zu entgegnen, daß laut Ermittlungen der Betriebsprüfung diese Zahlungen nur von August bis Dezember 1980 eingestellt gewesen seien. S habe also mit der Abdeckung der Zinsen durch den Beschwerdeführer gerechnet und vor der Wirtschaftspolizei ausgesagt, den Zinsendienst leiste der Beschwerdeführer.

Vorfrage für die Beurteilung, wer Begünstigter dieser Zuwendung sei, sei die Frage, wem der Kredit wirtschaftlich zuzurechnen sei. Bei Anwendung des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG trete die wirtschaftliche Betrachtungsweise in den Vordergrund. Das Gesetz spreche auch von dem, der "erlange". Das könne nur diejenige Person sein, die letztlich wirtschaftlich den Nutzen ziehe. Die Lösung dieser angesprochenen Vorfrage sei in der "Begründung zum Erwerb über die wirtschaftliche Verfügungsmacht" hinsichtlich der EZ nn KG W dargelegt. Auch im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG könne, wirtschaftlich betrachtet, nur der Begünstigter sein, dem die Finanzierung, die ja durch den Kredit erfolgt sei, zugerechnet werden müsse. Zum Einwand in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. Februar 1987, wonach der Beschwerdeführer der Bank gegenüber keine Schuldnerstellung gehabt habe, müsse ebenfalls in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auf die "unter 3)" genannte Begründung verwiesen werden. Das gelte ebenso für die Behauptung, daß ein Bestandvertrag vorgelegen sei, und das Vorbringen, S habe ab Juli 1980 sämtliche Belastungen bis zum Verkauf der Liegenschaft selbst getragen. Auf Grund des oben dargestellten Sachverhaltes komme das Finanzamt "in freier Beweiswürdigung" zur Auffassung, daß bezüglich des dem Kreditkonto "nnn 076 905" gewährten Zinsenbonus eine Schenkung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG von der "Y" an den Beschwerdeführer vorliege.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer im wesentlichen vor, bei den Vertragspartnern ("Y" und "B") handle es sich um Kaufleute. Im kaufmännischen Leben spreche die Vermutung gegen die Freigiebigkeit einer Zuwendung. Deshalb werde die Freigebigkeit des Zinsenbonus bestritten, weil sich jedenfalls die "Y" aus der Vereinbarung mit der "B" einen kommerziellen Vorteil erwartet habe. Wenn überhaupt, könne von einer freigebigen Zuwendung nur seitens der "B" an S die Rede sein. Aber selbst aus dem Umstand, daß die "B" ihr nahestehenden Personen usueller Weise zinsenbegünstigte Darlehen gegeben habe, lasse sich eine Freigebigkeit nicht ableiten, weil auch die "B" durch ihre Kulanz Geschäftsinteressen verfolgt habe, die eine Freigebigkeit ausschlössen. Der Beschwerdeführer bestreite auch, daß objektiv eine Bereicherung durch den Zinsenbonus vorliege. Weiters sei Träger des Kreditkontos "nnn 076 905" nicht der Beschwerdeführer, sondern sein Schwiegervater gewesen, der die Darlehen für den Erwerb der Liegenschaft in W sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich zu seinen Zwecken und nicht zu jenen des Beschwerdeführers aufgenommen habe. ER sei zur Rückzahlung verpflichtet gewesen, daher wäre auch nur er, wenn überhaupt, begünstigt worden. Der Beschwerdeführer könne daher im gegebenen Zusammenhang nicht als Geschenknehmer herangezogen werden. Auch die Annahme, daß der Beschwerdeführer den Zinsendienst für den von seinem Schwiegervater aufgenommenen Kredit übernommen hätte, sei unrichtig. Der Beschwerdeführer habe sich seinem Schwiegervater gegenüber verpflichtet, für die Benützung der Villa in W Mietzins zu bezahlen; daß dieser Mietzins nach Abzug des Bonus etwa die Zinsenlast im ersten Darlehensjahr erreicht habe, sei zufälliger Natur. Weiters werde Verjährung eingewendet. Schließlich habe S den auf den ihm gewährten Bonus entfallenden Betrag gemäß § 1425 ABGB zugunsten des A-Vereins und der "Y" bei Gericht hinterlegt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland die Berufung als unbegründet ab und führte hiezu im wesentlichen aus, nach Ansicht der belangten Behörde setze § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG weder Freigebigkeit noch Bereichungsabsicht voraus. Es genüge, daß der Dritte tatsächlich bereichert werde. Wer Geschenkgeber beim Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG sei, richte sich danach, von wem die Zuwendung ausgehe. Werde eine Bereicherung auf Verlangen eines Vertragspartners vereinbart, dann sei für die Schenkungssteuer das persönliche Naheverhältnis dieser Person zum Bereicherten maßgebend. Daß S nicht der Empfänger des Vorteiles und somit nicht Geschenknehmer gewesen sei, ergebe sich daraus, daß er beim Erwerb der Liegenschaft, zu dessen Finanzierung das Kreditkonto gedient habe, nur Treuhänder gewesen sei. Die Frage der Zuordnung des Zinsenbonus sei untrennbar mit der Frage verbunden, ob S Treuhänder für den Beschwerdeführer gewesen sei. Letzteres sei somit Vorfrage. Die Begründung zum Bescheid Zl. BRP 46 236/87 (ergänze: des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien vom 20. März 1987 betreffend Grunderwerbssteuer), welcher an den Beschwerdeführer ergangen sei und in dem nachgewiesen sei, daß S nur Treuhänder gewesen sei, werde daher zum integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Begründung erklärt. Fraglich könnte lediglich sein, ob der Erhalt des Zinsenbonus allein dem Beschwerdeführer oder dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin zu gleichen Teilen zurechenbar sei, weil nach Auffassung der belangten Behörde beide Ehegatten Treugeber von S gewesen seien. In diesem Zusammenhang vertrete die belangte Behörde die Auffassung, daß der Beschwerdeführer bis zum Jahre 1980 allein die Zinszahlungen für den Kredit geleistet habe und er daher allein als Begünstigter des Bonus anzusehen sei. S sei kein Dienstnehmer der "B" gewesen; die Ausführungen über Dienstnehmerdarlehen gingen somit ins Leere. Gemäß § 208 Abs. 2 BAO sei Verjährung nicht gegeben. Eine Erstattung der Steuer bei Wegfall der Bereicherung sehe das Gesetz nur in den Fällen des § 33 ErbStG vor.

Diesen Bescheid bekämpfte der Beschwerdeführer zunächst vor dem Verfassungsgerichtshof, der jedoch mit Beschluß vom 28. Februar 1989, B 1066/88-10, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten hat.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich der Beschwerdeführer nach seinem gesamten Vorbringen in seinem Recht verletzt, daß ihm auf Grund des genannten Zinsenbonus Schenkungssteuer nicht vorgeschrieben werde. Er beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Beschwerdeführer replizierte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG gilt als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes unter anderem, was infolge Vollziehung einer von dem Geschenkgeber angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird, es sei denn, daß eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt.

Die zuletzt genannte Ausnahme liegt unbestrittenermaßen nicht vor. Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht den zweiten Fall der genannten Gesetzesstelle auf den vorliegenden Sachverhalt angewendet hat oder nicht; denn auch der erste Fall dieser Gesetzesstelle kommt hier unbestrittenermaßen nicht in Betracht.

§ 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG will (wie auch andere Regelungen des § 3) als Ersatztatbestand andere Vorgänge zur Schenkungssteuer heranziehen, die gleich bürgerlich-rechtlichen Schenkungen unentgeltliche Vermögensvermehrungen herbeiführen, ohne aber bürgerlich-rechtliche Schenkungen zu sein. Die genannte Bestimmung erfaßt unter anderem den Vertrag zugunsten Dritter (§ 881 ABGB), wenn der Dritte die zu seinen Gunsten bedungene Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt. Hiebei ist unter "Bedingung" im Sinne der genannten Gesetzesstelle nicht bloß die echte Bedingung im Sinne des § 696 ABGB zu verstehen, sondern jeder bedungene, also vereinbarte Vertragspunkt (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 7. März 1956, Slg. Nr. 1377/F, vom 23. Dezember 1963, Slg. Nr. 3000/F, und vom 30. Juni 1983, Zl. 83/15/0071, weiters Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz3, Seite 151, 154; Fellner, Stempel- und Rechtsgebühren, Grunderwerbssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Band III, Stand Jänner 1988, 58 K).

Der Beschwerdeführer wendet im Einklang mit seinem Vorbringen auf Verwaltungsebene unter anderem ein, nicht er, sondern sein Schwiegervater sei Kreditnehmer gewesen; durch den Zinsenbonus sei daher auch nicht er, sondern allenfalls sein Schwiegervater bereichert worden.

Bereits diese Einwendung muß die Beschwerde zum Erfolg führen. Unbestritten steht fest, daß der Schwiegervater des Beschwerdeführers S Kreditnehmer betreffend des bei der "B" aufgenommenen, hier gegenständlichen Kredites war. Daß dessen ungeachtet nicht S, sondern der Beschwerdeführer "Empfänger des Vorteiles" (Begünstigter des Zinsenbonus) und somit Geschenknehmer gewesen sei, leitet die belangte Behörde daraus ab, daß S beim Erwerb der Liegenschaft, zu dessen Finanzierung "das Kreditkonto" (der Kredit) diente, nur Treuhänder gewesen sei. Diese Auffassung ist in mehrfacher Hinsicht nicht ausreichend belegt:

Zunächst ist die Begründung des angefochtenen Bescheides in diesem Punkt schon insofern widersprüchlich, als sie - in an sich zulässiger Weise (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 25. Mai 1982, Zl. 82/11/0030, vom 24. Oktober 1986, Zl. 84/17/0218, und vom 26. Mai 1988, Zl. 87/09/0293) - die Begründung des Bescheides des Finanzamtes für Gebühren- und Verkehrssteuern vom 20. März 1987, Zl. BRP 46 236/87 zum integrierenden Bestandteil der gegenständlichen Begründung erklärte. Dort wird jedoch ausgeführt, weshalb das Finanzamt zur Auffassung gelangte, S sei beim Erwerb des Grundstücks (ZUR GÄNZE) Treuhänder des Beschwerdeführers gewesen, während die belangte Behörde erklärtermaßen davon ausgeht, daß S hiebei hinsichtlich je einer LiegenschaftsHÄLFTE Treuhänder des Beschwerdeführers und seiner Gattin war.

Aber auch wenn man annehmen wollte, daß die belangte Behörde die Begründung des erwähnten Bescheides des Finanzamtes nur mit der erwähnten Modifikation zur Begründung ihres Bescheides erheben wollte, ergibt sich ein weiterer Widerspruch daraus, daß die belangte Behörde annimmt, die Entscheidung über die Treuhandschaft S sei "Vorfrage" für die Frage, wem der Zinsenbonus zugeflossen sei. Eine Vorfrage ist ein vorweg zu klärendes rechtliches Element des zur Entscheidung stehenden Rechtsfalles dergestalt, daß der Spruch der erkennenden Behörde in der Hauptfrage nur nach Klärung einer in den Wirkungsbereich einer anderen Behörde (eines Gerichts) fallenden Frage gefällt werden kann (vgl. Stoll, BAO-Handbuch, S. 275). Unter einer Vorfrage ist - mit anderen Worten - eine für die Entscheidung der Verwaltungsbehörde präjudizielle RECHTSFRAGE zu verstehen, über die als Hauptfrage von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden ist. Präjudiziell ist nur eine Entscheidung, die

1. eine Rechtsfrage betrifft, deren Beantwortung für die Hauptfragenentscheidung eine notwendige Grundlage bildet und

2. die diese in einer die Verwaltungsbehörde bindenden Weise regelt. Eine Vorfrage liegt also dann vor, wenn der relevante Tatbestand ein Element enthält, das für sich allein Gegenstand der bindenden Entscheidungen der anderen Behörde ist (vgl. Walter-Mayer, Grundriß des österreichischen Verwaltungsverfahrensrechts5, Seite 116 f, und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Tatsächlich handelt es sich jedoch nicht um eine Vorfrage im Rechtssinn. Die Frage der Grunderwerbssteuerpflicht des Beschwerdeführers zufolge seiner Eigenschaft als Treugeber beim Erwerb der erwähnten Liegenschaft stellt nämlich keineswegs ein Tatbestandsmerkmal seiner allenfalls bestehenden Schenkungssteuerpflicht betreffend den Zinsenbonus dar.

Aber auch in rein tatsächlicher Hinsicht besteht kein zwingender Konnex zwischen den beiden Sachverhaltskomplexen:

Der Umstand, daß S beim Erwerb der Liegenschaft Treuhänder des Beschwerdeführers und/oder seiner Gattin war, bedingte noch nicht ohne weiteres, daß er auch den zur Finanzierung erforderlichen Kredit zwar im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des Beschwerdeführers aufnahm, weil durchaus auch andere Möglichkeiten einer allenfalls gewünschten Refundierung des Kaufpreises seitens des Beschwerdeführers an S denkbar gewesen wären. Ob S bei der Aufnahme des Kredites Treuhänder des Beschwerdeführers war, kann jedoch im vorliegenden Fall dahinstehen. Denn auch eine in diesem Sinn getroffene Feststellung könnte eine Schenkungssteuerpflicht des Beschwerdeführers nicht begründen. Wie bereits erwähnt, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinen beiden zitierten Erkenntnissen vom 7. März 1956, Slg. Nr. 1377/F, und vom 30. Juni 1983, Zl. 83/15/0071, dargetan, ein steuerpflichtiger Schenkungsvorgang könne auch in einem Vertrag zugunsten Dritter liegen, wenn der Dritte DIE ZU SEINEN GUNSTEN BEDUNGENE Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt. Der Verwaltungsgerichtshof ist also davon ausgegangen, daß in einem nach § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG zu beurteilenden Fall als Geschenknehmer der im Vertrag begünstigte Dritte und nicht etwa auch jemand anzusehen ist, dem die Begünstigung letzten Endes wirtschaftlich zugute kommt. Der Verwaltungsgerichtshof

hält auch im Beschwerdefall daran fest, daß die Worte "was infolge Erfüllung einer einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beigefügten Bedingung ohne entsprechende Gegenleistung erlangt wird" - trotz der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung, die bei isolierter Betrachtung nichts über die Person des Begünstigten aussagt - nur so verstanden werden kann, daß als Geschenknehmer (nur) der in der dem Rechtsgeschäft beigefügten Bedingung genannte Begünstigte gemeint sein kann. Nur er ist somit auch der im § 13 Abs. 1 leg. cit. genannte "Erwerber", der bei einer Schenkung neben dem Geschenkgeber Steuerschuldner ist, nicht jedoch auch jener, dem der so verstandene Erwerber allenfalls den erlangten Vorteil weitergibt.

Anders könnte es sich im Beschwerdefall allenfalls dann verhalten, wenn dem Zuwendenden - mochte es sich nun um die "Y", die "B", den "A-Verein" oder um mehrere von ihnen handeln - bei Abschluß der Vereinbarung über den Zinsenbonus bekanntgewesen wäre, wem der besagte Bonus zufließen sollte, und wenn dieser Umstand auch vom Vertragswillen umfaßt gewesen wäre. Derartige Feststellungen wurden im VORLIEGENDEN Verfahren nicht getroffen; sie können auch nicht durch die Feststellung der Abgabenbehörde erster Instanz ersetzt werden, daß der Beschwerdeführer an den diesbezüglichen Verhandlungen teilgenommen habe.

An diesem Ergebnis vermag auch die von der Abgabenbehörde erster Instanz ins Treffen geführte wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO nichts zu ändern. Die Vorschrift des § 21 BAO stellt keine Regel zur Auslegung von Steuergesetzen, sondern eine Richtlinie zur Beurteilung abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte dar (hg. Erkenntnis vom 26. Jänner 1989, Zl. 88/16/0049). Soweit besondere abgabenrechtliche Vorschriften Grundsätze enthalten, die auf die formelle Rechtsgestaltung abstellen, gehen mit Rücksicht auf § 21 Abs. 2 BAO diese Sonderbestimmungen der Generalklausel des Abs. 1 vor (Erkenntnis vom 3. März 1966, Slg. Nr. 3424/F). Dies trifft für die meisten Tatbestände des ErbStG

- ausgenommen etwa jenen des § 3 Abs. 1 Z. 2 leg. cit. (Erkenntnisse vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0140, und vom 30. Juni 1988, Zl. 87/16/0026) - zu; so insbesondere für den Tatbestand des § 3 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. (Erkenntnisse vom 21. Oktober 1982, Zlen. 81/15/0059, 0060, 0061, und vom 15. November 1990, Zlen. 90/16/0192, AW 90/16/0032, 90/16/0193, AW 90/16/0033).

Auch die Vorschrift des § 3 Abs. 1 Z. 3 zweiter Fall ErbStG knüpft jedoch an die formale Gestaltung eines Tatbestandes (Vertrag zugunsten Dritter) an; in seinem mehrfach erwähnten Erkenntnis vom 30. Juni 1983, Zl. 83/15/0071, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits darauf verwiesen, daß es damals nicht um die Frage eines Mißbrauches rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten oder um die wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern einfach um die Anwendung des Sondertatbestandes des § 3 Abs. 1 Z. 3 ErbStG ging.

Schließlich vermag auch der in der Gegenschrift enthaltene Hinweis auf die Bestimmung des § 24 Abs. 1 lit. c BAO den angefochtenen Bescheid nicht vor dessen Aufhebung zu bewahren. Die Zurechnungsvorschrift des § 24 BAO ist auf Tatbestände des Abgabenrechtes ausgerichtet, bei deren Anwendung der Sachverhalt in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist; sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn den Einzelvorschriften zufolge Rechtsfolgen mit Rechtsgeschäften und Rechtsstellungen verbunden sind, die erkennbar bloß formal erfüllt sein müssen, um dem entsprechenden Tatbestand genüge zu tun (vgl. hiezu auch das hg. Erkenntnis vom 27. Juni 1991, Zl. 90/16/0019; weiters Reeger-Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Seite 132; Stoll, BAO Handbuch, Seite 63; für den deutschen Rechtsbereich auch Kapp, Kommentar zum Erbschaftssteuer- und Schenkungssteuergesetz10, RZ 14 zu § 12). Wenn daher Dorazil, Kommentar zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz3, S. 22, meint, bei einem Erwerb durch einen Treuhänder sei "ggf. auf die Zurechnungsvorschr. des § 24

Abs. 1 BAO ... gehörig Bedacht zu nehmen", so kann dem

jedenfalls für den Beschwerdefall nicht gefolgt werden.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, daß der von der belangten Behörde angenommene Sachverhalt die Rechtsfolge der Festsetzung von Schenkungssteuer nach der wiederholt genannten Gesetzesstelle gegenüber dem Beschwerdeführer nicht zu rechtfertigen vermag. Für die Annahme eines - zumindest im Ergebnis subjektiv-öffentliche Rechte des Beschwerdeführers nicht verletzenden - anderen Tatbestandes, etwa des § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG, fehlen im vorliegenden Fall die dafür erforderlichen Feststellungen, sei es unmittelbar im angefochtenen Bescheid, sei es durch

ausdrückliche Verweisung auf die Begründung des Bescheides des Finanzamtes vom 20. März 1987. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben, ohne daß auf das weitere Vorbringen der Streitteile einzugehen war.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere auch auf deren Artikel III Abs. 2. Stempelgebühren waren nur insoweit zuzusprechen, als sie im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu entrichten waren (§ 48 Abs. 1 Z. 1 vwGG).

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7Rechtsgrundsätze Auflagen und Bedingungen VwRallg6/4Auslegung Diverses VwRallg3/5

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1989160082.X00

Im RIS seit

20.09.2001

Zuletzt aktualisiert am

15.03.2016

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at