

TE Vwgh Erkenntnis 1999/9/30 97/15/0075

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.09.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §23 Abs1;

EStG 1988 §30 Abs1 Z1 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des H in L, vertreten durch Dr. Maximilian Sampl, Rechtsanwalt in Schladming, Martin-Luther-Straße 154, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 5. Februar 1997, Zl. B 41-3a/93, betreffend Einkommensteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist der Ansatz von Einkünften aus Spekulationsgeschäften nach§ 30 EStG 1988 beim Beschwerdeführer strittig. Es handelt sich um einen Betrag von S 816.090,--, der aus dem Verkauf einer Eigentumswohnung im Jahr 1989 resultierte.

Im angefochtenen Bescheid wird zum Sachverhalt ausgeführt, die Ehegattin des Beschwerdeführers habe mit Kaufvertrag vom 7. Juli 1983 eine Eigentumswohnung erworben. Der Kaufpreis von S 500.000,-- sei nach den Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung nahezu ausschließlich vom Beschwerdeführer finanziert worden. Die Mittelbeistellung sei als Hingabe eines mündlich vereinbarten Darlehens in Höhe von S 450.000,-- erklärt worden, das in 15 Ratenzahlungen jeweils im Monat Dezember jeden Jahres, beginnend ab 1984, rückzuerstatten sei. Anstelle einer Verzinsung sei eine Wertsicherung vereinbart worden. Mit Notariatsakt vom 29. Dezember 1988 sei die Wohnung von der Ehegattin um S 1,300.000,-- (einschließlich des miterworbenen Inventars) an den Beschwerdeführer veräußert worden, wobei eine grundbücherliche Eintragung dieses Kaufvertrages nicht erfolgt sei. Zum Kaufpreis sei angemerkt worden, dass dieser schon vor der Errichtung des Notariatsaktes einvernehmlich berichtet worden sei. Mit Kaufvertrag

vom 8. Juli 1989, abgeschlossenen zwischen dem Beschwerdeführer und der M GmbH, sei die Wohnung (einschließlich Einrichtung) um einen Kaufpreis von insgesamt S 1,350.000,- verkauft worden. Am 19. Dezember 1989 hätten die Ehegatten gemeinsam einen in unmittelbarer Nähe der veräußerten Wohnung gelegenen Bungalow erworben. Zu diesem Erwerb sei mit einer Eingabe vom 26. Juni 1992 als Verrechnung angegeben worden: Anspruch der Ehegattin aus dem Wohnungsverkauf S 1,300.000,- abzüglich Darlehensabdeckung von S 450.000,- ergibt einen "verfügbaren Rest" von S 850.000,-; Kaufpreis Bungalow insgesamt S 1,700.000,- "davon 1/2 = S 850.000,-".

Der Betriebsprüfer, und ihm folgend das Finanzamt, - so die belangte Behörde weiter im angefochtenen Bescheid - hätten die Auffassung vertreten, dass die Darlehenseinräumung durch den Beschwerdeführer aus der Sicht der "Angehörigenjurisdikatur" fragwürdig erscheine und bereits der Erwerb der Eigentumswohnung im Jahr 1983, bei dem die Gattin nur scheinbar als Eigentümerin aufgetreten sei, dem Beschwerdeführer als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sei. Auch die nachfolgende "Zwischenveräußerung" an den Beschwerdeführer sei als Scheingeschäft zu beurteilen, das lediglich zur Umgehung der Spekulationsgewinnbesteuerung nach § 30 EStG 1988 gedient habe. Demgegenüber sei im erstinstanzlichen Berufungsverfahren vorgebracht worden, wirtschaftliches Eigentum im Sinne des § 24 Abs. 1 lit d BAO könne nicht unterstellt werden, weil der Beschwerdeführer weder die positiven noch die negativen Befugnisse eines Eigentümers hinsichtlich der Eigentumswohnung habe ausüben können. Er habe lediglich als Bevollmächtigter die gegenständliche Wohnung für seine Ehegattin verwaltet. Zur "Frage des Scheingeschäftes" im Zusammenhang mit dem Kaufvertrag über die Eigentumswohnung vom 29. Dezember 1988 sei vorgebracht worden, dass der Steuerberater angesichts der Änderung der Rechtslage betreffend Spekulationsgewinne ab 1. Jänner 1989 lediglich den Rat erteilt habe, die im September 1988 (im Zuge von Scheidungsüberlegungen) hierüber zustandgekommene Willensübereinstimmung der Ehepartner ausreichend (mittels Notariatsaktes) nach außen zu dokumentieren. Der Bungalow sei deshalb später gemeinsam erworben worden, weil "die ehelichen Zerwürfnisse" schließlich hätten beigelegt werden können.

Zur Darlehenseinräumung an die Gattin im Zuge des Wohnungserwerbes im Jahr 1983 - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - sei festzuhalten, dass es entgegen der behaupteten Abrede nie zu einer effektiven Darlehensrückzahlung gekommen sei, sondern erst bei dem gemeinsamen Bungalowwerb im Jahr 1989 ein Ausgleich stattgefunden haben soll (auch auf die Verrechnung einer Wertsicherung sei zur Gänze verzichtet worden). Daraus ergebe sich, dass die Mittelbeistellung für den Wohnungskauf durch die Gattin im Jahr 1983 - "welche Vereinbarung dem immer zugrunde gelegen haben mochte" - auf der persönlichen Kostentragung des Beschwerdeführers beruht habe. Bei dieser Sachlage erscheine es ungewöhnlich, dass der Beschwerdeführer die seinerseits fremdfinanzierte Wohnung von der Ehegattin fünf Jahre später um S 1,3 Mio. nur zum Zweck einer nahe bevorstehenden Weiterveräußerung kaufen sollte. Gerade im Fall einer eskalierenden Ehekrise - dass die Eheprobleme auch zu Jahresende 1988 noch bestanden und deshalb "eine präzise Ordnung vermögensrechtlicher Verhältnisse" gewollt gewesen sei, sei aktenkundig - wäre zu erwarten gewesen, dass der Beschwerdeführer die in ungekürzter Höhe aushaftenden Geldmittel zurückgefordert hätte, anstatt zum Kauf einer Wohnung zu schreiten, die er nach der erwarteten Scheidung ohnedies nicht mehr habe benützen wollen. Für diesen Kauf habe es auch deshalb keinen vernünftigen Grund gegeben, weil der Rückerhalt des hingegebenen Geldbetrages von S 450.000,- "erklärtermaßen immer möglich gewesen wäre", und dieser Vorgang für den Beschwerdeführer "in Ansehung des weit höheren Kaufpreises nur eine wirtschaftliche Zusatzbelastung neben der Bedienung des aufgenommenen Fremddarlehens bedeuten konnte". Außerdem habe der Beschwerdeführer mit weiteren hohen Kosten aus dem Ankauf des Bungalows rechnen müssen, dessen Erwerb er bereits im Umfeld der dauernden Ehekrise (für sich persönlich) angestrebt habe (im Schreiben des Realitätenbüros vom 20. Dezember 1988 sei der Kauf noch für dasselbe Kalenderjahr empfohlen worden).

Aus der zum gemeinsamen Bungalowkauf im Jahr 1989 angegebenen Gegenverrechnung der Darlehensforderung von S 450.000,- mit der Kaufpreisforderung von S 1,300.000,- gehe hervor, dass die am 29. Dezember 1988 dokumentierte Wohnungsübertragung an den Beschwerdeführer ohne Zahlung, d.h. ohne Entrichtung des Differenzbetrages von S 850.000,- stattgefunden habe. Eine "kompensationsweise Berichtigung" des Kaufpreises sei - entgegen damaliger Bekanntgabe - ebenfalls nicht vorgelegen, weil die Ehegattin dazu ausdrücklich befragt (Niederschrift vom 5. Februar 1992) nur angegeben habe, ihr sei nicht bekannt, "wie hier etwas berichtigt wurde", und dass es auch sonst keine mündlichen oder schriftlichen Vereinbarungen über die Entrichtung bzw. Begleichung des Kaufpreises gebe (die Nichtdurchführung einer Verrechnung sei auch daraus erkennbar, dass der Kaufpreis von S 1,3 Mio. lt. Punkt 6 des

Notariatsaktes in Höhe des gemeinen Wertes des Kaufobjektes und nicht darunter angesetzt worden sei). Das Fehlen eines Zahlungsvorganges bei diesem Rechtsgeschäft, das nach einhelliger Willensübereinstimmung nur auf die Wohnungsveräußerung (zwecks Ordnung der Vermögenssituation) gerichtet gewesen sei, sei mit dem betraglich dargestellten Forderungsausgleich beim Gemeinschaftserwerb im Jahre 1989 nicht "aus dem Weg zu räumen", zumal dieser Umstand zur Zeit der Vertragserrichtung 1988 schon wegen der anstehenden Eheprobleme nicht vorhersehbar gewesen sei. Gehe man davon aus, dass der Erwerb des Bungalows (auch durch den Beschwerdeführer allein) entgegen den Maklerankündigungen ungewiss gewesen wäre, hätte die im Notariatsakt 1988 zum Ausdruck gekommene Wohnungsübertragung im Spannungsfeld einer Ehekrise bzw. bei ernst gemeinter Entgeltlichkeit umso eher zu einem entsprechenden Geldfluss an die Gattin führen müssen. Der spätere Kauf des Bungalows durch beide Ehegatten stehe mit der rechtsförmlichen Wohnungsübertragung im Jahr 1988 somit in keiner Beziehung, sondern stelle ein eigenständiges Rechtsgeschäft dar. Damit sei beim so genannten Kaufvertrag vom 29. Dezember 1988 keine entgeltliche Wohnungsveräußerung erkennbar, sondern bestehe "der wirtschaftliche Gehalt" vielmehr in der bloßen Übertragung der "Miteigentumsanteile dieser Wohnung in das zivilrechtliche Eigentum des Bw., welche die körperliche Übergabe der Wohnung sowie die Bewilligung zur Intabulation zum Gegenstand hatte und keine Vertragserfüllung der oben genannten Art vorsah" (der Kaufpreis sei im Notariatsakt nur als "eilvernehmlich berichtet" festgehalten worden). Der Schlussfolgerung des Finanzamtes, es habe sich bei diesem Vorgang um ein Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO gehandelt, sei demnach zuzustimmen. Das nach außen getretene Geschäft (Kauf) sei dabei als relatives Scheingeschäft anzusehen, welches lediglich die formelle Änderung der zivilrechtlichen Eigentümerstellung (ohne Kaufpreisentrichtung) bezweckt habe. Wegen der Mittelbereitstellung durch den Beschwerdeführer für den Wohnungskauf im Jahr 1983 entspräche diese Vorgangsweise "auch den Erfahrungen des Lebens, wonach ein Vertragspartner nicht bereit sein wird, für die (mit seinen Mitteln) gekaufte Wohnung einen Kaufpreis zweimal zu erlegen, während der andere Vertragsteil aus der Nichtberücksichtigung der dafür verwendeten Geldmittel sowie über einen höheren Abverkaufspreis bereichert wird". Eine andere Betrachtung wäre nach der bekundeten Absicht der "präzisen Ordnung vermögensrechtlicher Verhältnisse" auch dahingehend möglich, dass die Wohnungsübertragung an den Beschwerdeführer im Jahr 1988 "faktisch klarstellen sollte, dass es sich aufgrund der effektiven Kaufpreisstragung hier immer schon um 'seine' Wohnung gehandelt habe". "Aus der Unentgeltlichkeit des Erwerbes der Miteigentumsanteile ändert sich für die Spekulationsbesteuerung" beim Beschwerdeführer nichts, weil auch Fälle der Schenkung (oder Erwerbe mit überwiegendem Schenkungscharakter) Gegenstand eines Spekulationstatbestandes sein könnten. Es komme in diesen Fällen nur zu einer Durchrechnung der (ab dem Jahr 1989 von fünf auf zehn Jahre verlängerten) Spekulationsfrist beim Rechtsvorgänger und dem unentgeltlichen Erwerber. Die unter dem Gesichtspunkt der Ehekrise gewürdigte Wohnungsübertragung führe somit gegenüber der erstinstanzlichen Beurteilung zu keinem anderen Ergebnis. Da die Innehabung wirtschaftlichen Eigentums beim Beschwerdeführer ab dem Erwerb jedenfalls feststehe - nach den Berufungsausführungen habe er sich ab September 1988 als "außerbüchlicher Eigentümer" gefühlt und sich auch im Auftrag an den Realitätenvermittler vom 25. November 1988 über die Wohnung als Verfügungsberechtigter erklärt - , sei eine Erörterung der Frage, ob und in welchem Umfang dem Beschwerdeführer eine wirtschaftliche Verfügungsmacht schon in der Vergangenheit zugestanden sei, entbehrlich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Spekulationsgeschäfte sind in Bezug auf Grundstücke und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nach § 30 Abs. 1 Z.1 lit. a EStG 1988 Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Wurde das Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, so ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

Nach § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Die belangte Behörde gelangte deshalb zum Ansatz der strittigen Spekulationseinkünfte, weil sie den zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin mit Notariatsakt vom 29. November 1988 festgehaltenen Kaufvertrag über die Eigentumswohnung als Scheingeschäft nach § 23 Abs. 1 BAO beurteilte und demgegenüber von einem unentgeltlichen Erwerb durch den Beschwerdeführer ausging. Ausdrücklich ging die belangte Behörde dabei nicht vom Vorliegen eines

absoluten Scheingeschäftes, sondern eines relativen Scheingeschäftes im Sinne des § 23 Abs. 1 zweiter Satz BAO aus. Wird das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung als maßgebend erachtet, erfordert dies aber jedenfalls nachvollziehbare Feststellungen welcher Rechtsnatur dieses verdeckte Rechtsgeschäft sein soll.

Zu Recht wirft die Beschwerde der belangten Behörde vor, dass mit der im angefochtenen Bescheid enthaltenen Aussage, die Vertragspartner hätten lediglich "die formelle Änderung der zivilrechtlichen Eigentümerstellung (ohne Kaufpreientrichtung)" bezweckt, eine Begründung für die Annahme etwa einer Schenkung (mit der dazu notwendigen Schenkungsabsicht) nicht gegeben ist. Der Hinweis auf eine "formelle Änderung der zivilrechtlichen Eigentümerstellung" deutet außerdem eher auf schon früher gegebenes wirtschaftliches Eigentum des Beschwerdeführers an der Eigentumswohnung hin, ohne dass dafür im angefochtenen Bescheid ein konkreter Zeitpunkt oder Erwerbsvorgang genannt würde; vielmehr ist die belangte Behörde von der noch von der Behörde erster Instanz vertretenen Ansicht des wirtschaftlichen Eigentums des Beschwerdeführers bereits seit Erwerb der Eigentumswohnung durch die Ehegattin im Jahr 1983 erkennbar abgerückt.

Soweit in der Gegenschrift seitens der belangten Behörde versucht wird, das verdeckte Rechtsgeschäft als Schenkung darzustellen, ist darauf hinzuweisen, dass eine fehlende Bescheidbegründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann. Wenn außerdem in der Gegenschrift zum Vorliegen einer Schenkungsabsicht der Ehegattin in Erwiderung des Beschwerdevorbringens, wonach "mit Scheidungsgedanken beschäftigte Ehepartner nicht daran denken, den anderen zu beschenken", die Meinung vertreten wird, die belangte Behörde habe den Angaben über die behauptete Ehekrise nicht jenen Glauben geschenkt, "den ihr der Beschwerdeführer offenbar unterstellt", ist auf doch eindeutig auf der Annahme einer eskalierenden Ehekrise gestützte Begründungspassagen aufmerksam zu machen (so etwa im Zusammenhang mit dem Fehlen eines vernünftigen Grundes für den Wohnungskauf, des wegen der "anstehenden Eheprobleme" nicht vorhersehbaren gemeinsamen Erwerbs des Bungalows im Jahr 1989, oder allgemein der "unter dem Gesichtspunkt der eingewendeten Ehekrise" gewürdigten Wohnungsübertragung).

Insgesamt wurde somit im angefochtenen Bescheid nicht in schlüssiger Weise begründet, warum unter Anwendung der Bestimmung des § 23 Abs. 1 BAO von einem (verdeckten) unentgeltlichen Erwerb der Eigentumswohnung im Jahr 1988 ausgegangen und damit die vorgenommene Zurechnung des Spekulationsgewinnes an den Beschwerdeführer gerechtfertigt werden könnte. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft Stempelgebühren in Höhe von S 240,--, weil der angefochtene Bescheid nur in einfacher Ausfertigung vorzulegen war.

Wien, am 30. September 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150075.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at