

TE Vwgh Erkenntnis 1998/7/21 93/14/0149

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 21.07.1998

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

EStG 1972 §2 Abs2;

EStG 1972 §2 Abs3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Dr. Fellner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des N G in K, vertreten durch Dr. Grosch & Partner, Rechtsanwälte in Kitzbühel, Rathausplatz 2/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 12. Juli 1993, ZI 30.255-3/93, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist grundbücherlicher Alleineigentümer eines geschlossenen Hofes in einer Gemeinde Tirols. Als geschlossener Hof gilt gemäß § 1 des Tiroler Höfegesetzes vom 12. Juni 1900, LGBl für Tirol Nr 47, jede landwirtschaftliche mit einem Wohnhaus versehene Besetzung, deren Grundbuchseinlage sich in der Höfeabteilung des Hauptbuches befindet. Gemäß § 2 dieses Bundesgesetzes bedürfen alle Veränderungen an dem Bestand und Umfang der geschlossenen Höfe, die weder durch Enteignung noch durch eine im Gesetz näher definierte zulässige Zwangsversteigerung bewirkt werden, der Bewilligung der Höfebehörde.

Mit Anbot vom 20. August 1985 hat der Beschwerdeführer dem Fremdenverkehrsverband (in der Folge: FVV) der Gemeinde zur Errichtung eines Golfplatzes Teile dieser Liegenschaft ua zur Bestandgabe auf 30 Jahre angeboten. Mit Schreiben des FVV vom 15. Juli 1986 wurde dieses Anbot angenommen. Am 30. September 1986 wurde diesbezüglich ein Bestandvertrag errichtet, nach dessen Punkt 3) dieser als verbücherungsfähige Urkunde der Zusammenfassung und Konkretisierung der bereits getroffenen Vereinbarungen gedient hat. Als Bestandgeber scheinen darin neben dem Beschwerdeführer auch seine Ehefrau und deren zwei gemeinsame minderjährige (acht bzw sechs Jahre alten) Kinder,

diese vertreten durch die Eltern, auf. Unter Punkt 1) wird unter Bezugnahme darauf festgehalten, daß der Beschwerdeführer die Gegenstand des Bestandvertrages bildenden Liegenschaftsteile "außerbücherlich zu je einem ideellen Viertel" an seine Ehefrau und die zwei minderjährigen Kinder "übereignet" habe, sodaß der Beschwerdeführer zwar "bücherlicher Alleineigentümer ist, nach den tatsächlichen außerbücherlichen Rechtsverhältnissen" aber je zu einem Viertelanteil er, seine Ehefrau und die zwei gemeinsamen Kinder Miteigentümer seien. "Allerdings hat sich ... (der Beschwerdeführer) in dem erwähnten nicht verbücherten Übereignungsvertrag die treuhändige Verwaltung und Verfügung auch über diese Flächen vorbehalten, ist also nach außen darüber frei Verfügungsberechtigt, im Innenverhältnis liege die Zustimmung der außerbücherlichen Miteigentümer vor, Vertragspartner des ... (FVV) ist und bleibt somit ... (der Beschwerdeführer), jedoch unterschreibt auch dessen Ehegattin zum Zeichen ihres Einverständnisses für sich und die beiden minderjährigen Kinder diese Urkunde." In der Folge scheint als Bestandgeber ausschließlich der Beschwerdeführer auf.

Im Dezember 1986 wurde zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehefrau (für sich und ihre Kinder) ein "Schenkungs- und Treuhandvertrag" abgeschlossen, wonach der Beschwerdeführer seiner Ehefrau und seinen beiden Kindern die dem FVV in Bestand gegebenen Liegenschaftsteile je zu einem ideellen Viertelanteil "schenkt und übergibt". Diese "nehmen die Schenkung an". Unter Punkt 3) des Vertrages wird festgehalten, daß die tatsächliche Übergabe der Vertragsgrundstücke an die Geschenknehmer bereits vor Unterfertigung dieser Urkunde stattgefunden habe. Punkt 4) des Vertrages lautet:

"Eine Verbücherung dieses Vertrages ist vorerst nicht vorgesehen, sondern wird der Geschenkgeber die Schenkungsgrundstücke bis auf weiteres im bücherlichen Eigentum behalten und als Bucheigentümer treuhändig für die nun gegebene außerbücherliche Eigentumsgemeinschaft verwalten. Nach außen wird also ausschließlich der Geschenkgeber als Eigentümer und Verfügungsberechtigt auftreten, im Innenverhältnis ist er selbstverständlich den Geschenknehmern zur Rechnungslegung und anteiligen Herausgabe erzielter Nutzungen verpflichtet, wie auch die Geschenknehmer als außerbücherliche Miteigentümer aliquot an den Lasten mitzutragen haben."

Für das Jahr 1988 wurde im Zusammenhang mit dem Bestandvertrag eine Steuererklärung für Personengesellschaften eingereicht, in welcher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 524.592,-- ausgewiesen sind und welche zu je einem Viertel dem Beschwerdeführer, seiner Ehefrau und den beiden Kindern zugewiesen wurden.

Das Finanzamt nahm eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht vor, sondern rechnete die erklärten Einkünfte aus dem Bestandvertrag zur Gänze dem Beschwerdeführer zu. Begründend vertrat das Finanzamt die Ansicht, daß die gewählte rechtliche Vorgangsweise einen Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts darstelle, weshalb die Abgaben so zu erheben gewesen seien, wie sie bei einer angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

In einer dagegen eingebrachten Berufung führte der Beschwerdeführer insbesondere die Gründe für die gewählte Gestaltung an: Bei der Liegenschaft des Berufungswerbers handle es sich um einen geschlossenen Hof nach den Bestimmungen des Tiroler Höfegesetzes. Daß nach diesen Bestimmungen die Abtrennung der zur Verpachtung an den FVV vorgesehenen Bestandflächen aus dem Hofverband nicht möglich gewesen sei, liege auf der Hand. "Wollte" an diesen Bestandflächen aber Miteigentum im Sinne der Formerfordernisse des bürgerlichen Rechts begründet werden, hätten die genannten Grundflächen aus dem Gutsbestand des geschlossenen Hofes losgelöst und in walzende Liegenschaften umgewandelt werden müssen. Dies sei der Grund, warum die Verbücherung der Miteigentumsgemeinschaft bisher unterbleiben habe müssen. Es sei evident, daß das Tiroler Höfegesetz nur die Intention habe, gesunde landwirtschaftliche Betriebe zu erhalten, in der Regel nur einen Hofübernehmer, den "Anerben" kenne, dem das gesamte wirtschaftliche Vermögen zuzufallen habe. Dieser Intention opfere der Gesetzgeber die Abfertigungs- und Erbansprüche derjenigen Rechtsnachfolger des (derzeitigen) Hofinhabers, denen die Anerbeneigenschaft nicht zukomme, die gemeinlich eben als "walzende" Erben bezeichnet würden. Sie würden, damit der Hof ungeschmälert wirtschaftlich weiter bestehen bleiben könne, mit einem Bruchteil dessen abgefertigt, was ihrer Quote an und für sich entspreche. Um dem vorzubeugen und auch den notwendigerweise einmal "weichenden" Erben (wirtschaftliche) Gerechtigkeit zukommen zu lassen, hätten der Beschwerdeführer, seine Ehegattin und seine Kinder die vorliegende Vertragsform gewählt. Dadurch sei sichergestellt, daß allen Familienmitgliedern jedenfalls aus der derzeitig wichtigsten Einnahmsquelle des gesamten Familienvermögens gleichteilige Erträge, aber auch gleichteilige Lasten zufließen, womit der Vermögensgerechtigkeit entsprochen sei. Komme es dann - was früher oder später der Fall sein müsse - zur Rechtsnachfolge, werde zwar der "Anerbe" noch

immer besser gestellt sein, die weichenden Erben würden aber ein Vielfaches dessen erhalten haben, was ihnen zukommen könnte, würde man sich auf die gesetzliche Regelung des Tiroler Höfegesetzes verlassen und beschränken.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers ab. Darin führte die belangte Behörde nach Darstellung des Sachverhaltes begründend an, daß die Frage, wem Einkünfte zuzurechnen seien, in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden sei. Maßgeblich sei die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Die Einkünfte seien demjenigen zuzurechnen, der sie beziehe, dh der den einkommensteuerlichen Tatbestand erfülle. Die Tatbestände des Einkommensteuergesetzes stellten nun - von wenigen Ausnahmen abgesehen - auf marktmäßig erzielte Einkünfte ab. Einkünfte würden aus dem Umsatz von Leistungen am Markt bezogen. Zurechnungssubjekt sei daher derjenige, der die zu Einkünften führenden Leistungen erbringe. Im Zweifelsfall sei darauf abzustellen, wer über die den Tatbestand entsprechenden Leistungen verfügen könne, dh vor allem die Möglichkeit besitze, Marktchancen zu nutzen oder die Leistung zu verweigern. Nicht entscheidend sei hingegen, wem die ertragbringenden Wirtschaftsgüter zuzurechnen seien oder wer letztlich die Verfügungsmacht über die Einkünfte erlange. Die Überlassung erwirtschafteter Einkünfte an Dritte sei eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung. Der Bestandvertrag mit dem FVV sei mit Annahmeschreiben vom 15. Juli 1986 rechtsgültig zustande gekommen. Es sei also der Beschwerdeführer gewesen, der die Vertragsverhandlung geführt, das Vertragsangebot erstellt habe und dem die Vertragsannahme zugegangen sei. Der Bestandvertrag sei zu einem Zeitpunkt zustande gekommen, als eine Vereinbarung, der Ehefrau und den Kindern wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaften zu übertragen, noch nicht vorhanden gewesen sei. Es müsse daher im Sachverhaltsbereich davon ausgegangen werden, daß die Bestandvereinbarungen rechtsgültig und bindend vorgelegen hätten, bevor der Beschwerdeführer wirtschaftliches Eigentum an Liegenschaftsanteilen übertragen habe. Laut "Schenkungs- und Treuhandvertrag" vom Dezember 1986 sei der Besitz überhaupt erst mit Unterzeichnung dieser Urkunde übergegangen. Wenn nun laut Punkt 5) des "Schenkungs- und Treuhandvertrages" der Genuß an den Schenkungsliegenschaftsteilen mit Unterfertigung dieser Urkunde auf die Familienmitglieder übergegangen sei, habe es für diese keine Möglichkeit gegeben, auf den Bestandvertrag einzuwirken. Es sei ausschließlich der Beschwerdeführer gewesen, der die Marktchancen habe nutzen können, indem er die Bestandflächen zur Verpachtung angeboten habe. Die Ehefrau und die Kinder des Beschwerdeführers seien an den auf 30 Jahre abgeschlossenen Bestandvertrag gebunden und hätten somit nicht die geringste Möglichkeit, auf das - im übrigen auch verbücherte - Bestandverhältnis einzuwirken. Auch nach Ablauf der 30-jährigen Bestanddauer sei aber die Einflußmöglichkeit von Ehefrau und Kindern äußerst gering, weil sich der Beschwerdeführer im Treuhandvertrag unwiderruflich die Treuhänderstellung eingeräumt habe und gegenüber den Treugebern nur verpflichtet habe, Rechnung zu legen und die Nutzungen herauszugeben. Der Beschwerdeführer lasse in seiner Berufungsschrift auch keinen Zweifel aufkommen, daß eine Eigentumsübertragung wegen der öffentlich-rechtlichen Beschränkungen im Grundverkehr nicht durchführbar sei. Daraus folge, daß die aus dem Schenkungs- und Treuhandvertrag vom Dezember 1986 Berechtigten keinen tatsächlich durchsetzbaren Rechtsanspruch erhalten hätten. Nach dem Ableben des Beschwerdeführers werde die Anerbenregelung des Tiroler Höfegesetzes zur Anwendung kommen. Der Schenkungs- und Treuhandvertrag könne darauf nicht den geringsten Einfluß nehmen. Mangels derzeitigen und künftigen Einflusses auf die Nutzung der Liegenschaft könnten die Mieteinnahmen der Ehefrau und den Kindern nicht zugerechnet werden. Abschließend verwies die belangte Behörde noch auf einige Indizien, die darauf schließen ließen, daß die Vertragsparteien den Schenkungs- und Treuhandvertrag selbst nicht ernstgenommen hätten. Es seien keine Vereinbarungen über die im Grundbuch eingetragenen Belastungen getroffen worden; dies sei für ernstgemeinte Grundstücksübertragungen völlig unüblich. Weiters habe der Beschwerdeführer behauptet, über die laufenden, zur Gänze auf sein Konto fließenden Einnahmen aus dem Bestandvertrag streng Rechnung zu führen; es hätten aber über Vorhalt entsprechende Abrechnungen nicht vorgelegt werden können. Auch habe sich die Behauptung des Beschwerdeführers, die Abrechnungen betreffend die Kinder dem Vormundschaftsgericht zur Bestätigung vorzulegen, nicht bewahrheitet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunutzen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Maßgeblich ist die tatsächliche, nach außen in Erscheinung tretende Gestaltung der Dinge. Für die Zurechnung von Einkünften kommt es entscheidend darauf an, wer

wirtschaftlich über die Einkunftsquelle und so über die Art der Erzielung der Einkünfte und damit über die Einkünfte disponieren kann. Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (vgl etwa die hg Erkenntnisse vom 29. Mai 1990, 90/14/0002, oder vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176).

Vor diesem Hintergrund kann im Beschwerdefall aber kein Zweifel bestehen, daß nach der nach außen in Erscheinung tretenden Gestaltung der Dinge hinsichtlich der bezug habenden Liegenschaftsteile nur der Beschwerdeführer die Möglichkeit hatte, die sich bietenden Marktchancen zu nützen. Dabei kann völlig dahingestellt bleiben, ob die Annahme der belangten Behörde richtig ist, daß die Vertragsparteien - in Kenntnis des Umstandes, daß eine Eigentumsübertragung in der vereinbarten Form wegen der gesetzlichen Beschränkungen nicht durchführbar sei - den Schenkungs- und Treuhandvertrag selbst nicht ernstgenommen hätten, zutrifft. Geht man nämlich davon aus, daß der Schenkungs- und Treuhandvertrag ernstgemeint war, wie dies der Beschwerdeführer meint, so räumt dem Beschwerdeführer die Vereinbarung des Schenkungs- und Treuhandvertrages, daß "nach außen ausschließlich der Geschenkgeber", somit der Beschwerdeführer "als Eigentümer und Verfügungsberechtigter" auftreten wird, die Möglichkeit entsprechend zu disponieren ein. Dies wird auch aus dem mit dem FVV abgeschlossenen Bestandvertrag deutlich, wonach Bestandgeber hinsichtlich der vertragsgegenständlichen Liegenschaftsteile der Beschwerdeführer ist und bleibt. Es kann daher die Frage, ob der "Schenkungs- und Treuhandvertrag" - wie in der Beschwerde behauptet wird - vor Wirksamkeit des Bestandvertrages abgeschlossen wurde, ebenso dahingestellt bleiben wie die Frage, welche Ziele der Beschwerdeführer mit den Vereinbarungen im Innenverhältnis verfolgte.

Hinzukommt, daß der Beschwerdeführer weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde selbst vorgetragen hat, seine Ehefrau sei in irgendeiner Weise in den Entscheidungsprozeß zur Frage, ob und zu welchem Preis die bezug habenden Liegenschaftsteile in Bestand gegeben werden sollen, eingebunden gewesen; gleiches gilt schon im Hinblick auf das jeweilige Lebensalter der Kinder für diese.

Es erübrigt sich aber auch ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, insoweit sich der Beschwerdeführer dabei in Darlegung seiner Absichten, rechtliche und wirtschaftliche Ziele abseits eines abgabenrechtlichen Erfolges zu suchen und - ohne Rücksicht auf deren Erreichbarkeit - zu verfolgen, gegen die Qualifikation als Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes wendet, weil eine solche Qualifikation von der belangten Behörde nicht vorgenommen worden ist.

Da sich die Beschwerde somit in ihrer Gesamtheit als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1993140149.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