

TE Vwgh Erkenntnis 1996/9/17 92/14/0054

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 17.09.1996

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §509;

BAO §24 Abs1 litd;

BAO §78 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der R und des A, beide in O, beide vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 26. November 1990, 396-3/88, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführer betreiben in Form einer GesBR ua ein Hotel. Am 28. Februar 1978 kaufte der damals noch Rechtswissenschaften studierende Sohn der Beschwerdeführer (in der Folge: Sohn) das im gleichen Ort wie das eben erwähnte Hotel gelegene Hotel "P" um 1 Mio S unter Anrechnung einer Schuldübernahme von 400.000 S. Gleichzeitig übernahm der Sohn ohne Anrechnung auf den Kaufpreis eine wertgesicherte Leibrentenverpflichtung von monatlich rund 6.000 S. Ebenfalls am 28. Februar 1978 kauften die Beschwerdeführer vom Verkäufer des Hotels "P" dessen Einrichtung um 750.000 S. Die Beschwerdeführer stellten dem Sohn das Barerfordernis von 600.000 S für den Kauf des Hotels "P" zur Verfügung und übernahmen die Bedienung der dem Sohn aus dem Kauf des Hotels "P" entstandenen Verbindlichkeiten (Kredit und Leibrente). Vereinbarungen über die Rückzahlung der dem Sohn insgesamt zur Verfügung gestellten Mittel wurden nicht getroffen.

Die Beschwerdeführer bewirtschafteten sodann das Hotel "P" auf Grund eines ihnen vom Sohn auf Lebenszeit

unentgeltlich eingeräumten Fruchtgenußrechtes. In den Folgejahren investierten die Beschwerdeführer in das Hotel "P" rund 900.000 S (1978: Restaurierung des Gebäudes, 1979: Ausbau des Dachgeschosses, 1982: Einbau einer Blitzschutzanlage), wobei sie jedoch mit dem Sohn keine Vereinbarungen über eine eventuelle Abgeltung dieser Investitionen trafen.

Am 10. Mai 1985 verkaufte der Sohn das Hotel "P" um 3,33 Mio S unter Anrechnung einer Schuldübernahme von rund 266.000 S. Ebenfalls am 10. Mai 1985 verkauften die Beschwerdeführer dem Verkäufer des Hotels "P" dessen Einrichtung und verzichteten gleichzeitig auf ihr Fruchtgenußrecht. Der Sohn überwies den Beschwerdeführern 3 Mio S, wobei er diesen Betrag im Hinblick auf eine im Gespräch gewesene Gesellschaftsgründung als Gesellschaftereinlage bezeichnete. Zu dieser Gesellschaftsgründung kam es jedoch nicht. Der Sohn überließ den Beschwerdeführern diesen Betrag jedoch als Darlehen, wobei weder Vereinbarungen über eventuell zu zahlende Zinsen oder die Rückzahlung getroffen wurden, noch eine Aufrechnung mit jenem Betrag erfolgte, den die Beschwerdeführer dem Sohn im Jahr 1978 für den Kauf des Hotels "P" zur Verfügung gestellt hatten. Auch die von den Beschwerdeführern für die Bedienung der dem Sohn anlässlich des Kaufes des Hotels "P" entstandenen Verbindlichkeiten aufgewandten Mittel wurden nicht aufgerechnet.

Das Finanzamt vertrat im Gefolge einer abgabenrechtlichen Prüfung im wiederaufgenommenen Verfahren die Ansicht, als wirtschaftliche Eigentümer des Hotels "P" seien die Beschwerdeführer anzusehen und erließ dementsprechende Bescheide.

Die Beschwerdeführer erläuterten im Rechtsmittelverfahren ihre Beweggründe zur Wahl des beschriebenen Weges im wesentlichen dahingehend, es sei ihre Absicht gewesen, dem Sohn eine Starthilfe zur Vermögensbildung zu geben. Das Fruchtgenußrecht habe zur Absicherung ihrer wirtschaftlichen Interessen gedient. Mit dem Kauf des Hotels "P" sollte es dem Sohn primär ermöglicht werden, eine Existenzgrundlage zu schaffen. An einen späteren Verkauf des Hotels "P" habe damals niemand gedacht. Daß der Sohn in der Folge Rechtsanwalt geworden sei, sei nicht vorhersehbar gewesen. Die Gewährung von zinsenlosen Darlehen innerhalb einer Familie sei überdies nichts Ungewöhnliches.

In einer Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt den Beschwerdeführern vor, im Abgabenrecht sei für die Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgebend. Der Sohn als zivilrechtlicher Eigentümer des Hotels "P" habe kein wirtschaftliches Eigentum erlangt. Er sei durch den Kauf des Hotels "P" auch nicht "belastet worden". Wie sich aus dem unbestrittenen Sachverhalt ergebe, seien alle Zahlungen durch die Beschwerdeführer bewirkt worden. Die von ihnen aufgewandten Mittel seien ihnen beim Verkauf des Hotels wieder zugeflossen. Überdies tilgten die Beschwerdeführer auch jetzt noch, somit lange Zeit nach dem Verkauf des Hotels "P", die einen Teil des (ehemaligen) Kaufpreises bildende Leibrente.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz nahmen die Beschwerdeführer zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht Stellung.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid gelangte die belangte Behörde - den Ausführungen des Finanzamtes folgend - unter Berücksichtigung des unbestrittenen Sachverhaltes zur Ansicht, auf Grund des Gesamtbildes des Verhältnisses und der rechtsgeschäftlichen Gestaltung seien die Beschwerdeführer als wirtschaftliche Eigentümer des Hotels "P" anzusehen.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 25. Februar 1992, B 93/91-7, ab und trat sie antragsgemäß nach Art 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof ab.

Im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof erachten sich die Beschwerdeführer in ihrem Recht auf rechtsrichtige Anwendung der §§ 21 und 24 BAO, insbesondere auf Nichtzurechnung des Hotels "P" als wirtschaftliche Eigentümer verletzt, wobei sie sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften des angefochtenen Bescheides geltend machen.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Die Beschwerdeführer erstatteten eine Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat ihre Entscheidung insbesondere auf

die Umstände gestützt, daß

a)

die Mittel zum Kauf des Hotels "P" zur Gänze von den Beschwerdeführern stammten,

b)

die Darlehensvereinbarung über diese Mittel einem Fremdvergleich nicht standhält, weil - selbst für den Zeitraum nach Beendigung des Studiums des Sohnes - weder Vereinbarungen über zu zahlende Zinsen noch die Rückzahlung des Darlehens getroffen wurden,

c)

die mit dem Hotel "P" verbundenen laufenden Belastungen ausschließlich die Beschwerdeführer trugen,

d)

der Sohn durch das den Beschwerdeführern auf Lebenszeit unentgeltlich eingeräumte Fruchtgenußrecht auf unabsehbare Zeit keine Möglichkeit hatte, Einkünfte aus dem Hotel "P" zu erzielen,

e)

keine Vorsorge für die Abgeltung der ausschließlich von den Beschwerdeführern getätigten umfangreichen Investitionen in das Hotel "P" getroffen wurden,

f)

die Rücknahme des Fruchtgenußrechtes anstandslos vonstatten ging,

g)

der Verkaufserlös aus dem Hotel "P" nahezu zur Gänze an die Beschwerdeführer überwiesen und ihnen als Darlehen zur Verfügung gestellt wurde, wobei abermals weder Vereinbarungen über zu zahlende Zinsen oder die Rückzahlung getroffen wurden, noch eine Aufrechnung mit jenen Mitteln (Barerfordernis, Bedienung der übernommenen Verbindlichkeiten) erfolgte, die die Beschwerdeführer dem Sohn im Endeffekt für den Kauf des Hotels "P" zur Verfügung gestellten hatten, womit auch diese Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhält, und schließlich

h)

nicht erkennbar sei, warum eine erst geplante Gesellschaftsgründung bereits die Zurverfügungstellung der Gesellschaftereinlage erforderlich mache, insbesondere wenn dem Sohn zu dieser Zeit ohnehin kaum eigene Mittel zur Verfügung standen.

Die belangte Behörde konnte daher auf eine Willensübereinstimmung zwischen den Beschwerdeführern und dem Sohn schließen, wonach die für das Eigentum typischen Befugnisse bei den Beschwerdeführern lagen. Es kann ihr daher nicht entgegengetreten werden, wenn sie das Wirtschaftsgut Hotel "P" den Beschwerdeführern zugerechnet hat.

Die Beschwerdeführer meinen zunächst, ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes liege nicht vor. Bei der Annahme von Mißbrauch sei überdies auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der jeweiligen Vertragserrichtung abzustellen. Dieses Vorbringen ist schon deshalb nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen, weil die belangte Behörde keinen Mißbrauch iSd § 22 BAO angenommen hat.

Die Beschwerdeführer behaupten, es entspreche keineswegs den Tatsachen, daß sie alle Mittel für den Kauf des Hotels "P" zur Verfügung gestellt hätten. Vielmehr werde der Sohn insofern nach wie vor belastet, als er für die von ihm eingegangene Leibrentenverpflichtung hafte. Es mag dahingestellt bleiben, ob der Sohn für die Leibrente, die anlässlich des Kaufes des Hotels "P" übernommen worden ist, haftet. Entscheidend ist, daß die Beschwerdeführer diese Leibrente auch noch nach dem Verkauf des Hotels "P" bedient haben, weswegen sich diese Verpflichtung nur im Vermögen der Beschwerdeführer ausgewirkt hat. Ob die von den Beschwerdeführern geleisteten Zahlungen als Privat- oder Betriebsausgaben zu qualifizieren sind, ist nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens.

Mit dem Vorbringen der Beschwerdeführer, im Vordergrund sei die Schaffung einer Existenzgrundlage für den Sohn

gestanden, wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt. Denn von der Schaffung einer Existenzgrundlage kann keine Rede sein, wenn durch ein eingeräumtes Fruchtgenußrecht auf unabsehbare Zeit keine Möglichkeit besteht, Einkünfte aus einem Betrieb zu erzielen.

Die Behauptung der Beschwerdeführer, sie hätten beabsichtigt, bei Übergabe des Betriebes an den Sohn auf das ihnen eingeräumte Fruchtgenußrecht zu verzichten, stellt eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dar.

Richtig ist, daß aus einer mangelnden Vereinbarung über das Schicksal der von Fruchtgenußberechtigten getätigten Investitionen allein der Schluß unzulässig ist, Fruchtgenußberechtigte seien wirtschaftliche Eigentümer. Die belangte Behörde hat jedoch ihre Ansicht nicht allein auf die Tatsache gestützt, daß die Beschwerdeführer umfangreiche Investitionen in das Hotel "P" getätigt haben. Vielmehr hat die belangte Behörde die mangelnde Vorsorge für die Abgeltung dieser Investitionen als weiteres Indiz für das Vorliegen der oben erwähnten Willensübereinstimmung angesehen.

Der belangten Behörde kann schließlich nicht entgegengetreten werden, wenn sie insbesondere in Anbetracht des Umstandes, daß der beim Verkauf des Hotels "P" erzielte Erlös unter Anrechnung der Schuldübernahme und geringfügiger Zinsen zur Gänze den Beschwerdeführern zugekommen ist, zur Ansicht gelangt ist, Kauf und Verkauf des Hotels "P" hätten sich ausschließlich in der Vermögenssphäre der Beschwerdeführer ausgewirkt.

Nach § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Die Beweiswürdigung muß den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl beispielsweise das Erkenntnis vom 28. November 1991, 89/16/0023, mwA).

Die Auffassung der belangten Behörde, das Hotel "P" sei den Beschwerdeführern zuzurechnen, kann unter Berücksichtigung der im angefochtenen Bescheid dargelegten unbestrittenen Tatsachen, ungeachtet des Beschwerdevorbringens nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Soweit die Beschwerdeführer eine Verletzung von Verfahrensvorschriften insofern erblicken, als dem Sohn keine Parteistellung bzw Gehör eingeräumt worden sei, obwohl der angefochtene Bescheid in seine Rechte eingreife, ist dem - abgesehen davon, daß sich in den vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens eine umfangreiche Stellungnahme des Sohnes befindet - entgegenzuhalten, daß der Sohn weder Partei im Abgabenverfahren gewesen ist, noch der angefochtene Bescheid in dessen Rechte eingreift. Weder rechtliche noch wirtschaftliche Beziehungen zwischen verschiedenen Steuersubjekten führen dazu, ihnen im Abgabenverfahren des jeweils anderen Steuersubjektes Parteistellung zu gewähren. Daran ändert auch der Umstand nichts, daß ein und derselbe Sachverhalt bei zwei oder mehreren Steuersubjekten abgabenrechtliche Bedeutung haben kann, weil dies noch zu keiner wechselseitigen Bindungswirkung führt. Auch ein allfälliges zusätzliches Naheverhältnis, wie es zwischen Angehörigen bestehen kann, ist für die Parteistellung im Abgabenverfahren ohne Bedeutung (vgl das hg Erkenntnis vom 20. April 1995, 92/13/0112).

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992140054.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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