

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/9/22 88/14/0074

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.09.1992

## **Index**

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

33 Bewertungsrecht;

## **Norm**

ABGB §1053;

BAO §114;

BAO §115 Abs1;

BAO §167 Abs2;

BAO §21 Abs1;

BAO §22 Abs1;

BAO §23 Abs1;

BewG 1955 §2 Abs1;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des 1. F und

2. der R, beide vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in B, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg vom 5. Februar 1988, Zl. 65-2/88, betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 2 BAO (einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1982), zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Die Beschwerdeführer sind ein Ehepaar und je zur Hälfte Eigentümer von Liegenschaften, auf denen sie gemeinsam einen landwirtschaftlichen Betrieb führen. Mit Vertrag vom 10. Oktober 1977 haben sie (auch mit Wirkung für ihre Rechtsnachfolger) der Firma M. das alleinige Recht zum Abbau von Kies auf bestimmten Grundstücken eingeräumt. Soweit für den Streitfall von Bedeutung, enthält der Vertrag im wesentlichen folgende Bestimmungen:

Die jährliche Mindestabbaumenge beträgt 24.000 m<sup>3</sup>, der Preis pro m<sup>3</sup> S 20,-- wertgesichert zuzüglich Umsatzsteuer.

Die Beschwerdeführer sind berechtigt, für den Eigenbedarf unentgeltlich Kies zu beziehen.

Die Abrechnung und Bezahlung des abgebauten Kieses erfolgt monatlich.

Zur Schlägerung von Holz ist das Vorliegen einer Rodungs- oder Schlägerungsbewilligung der Forstbehörde Voraussetzung. Das gefällte Holz bleibt im Eigentum der Beschwerdeführer.

Die Firma M. verpflichtet sich, den Humus der abzubauenden Grundflächen zu entfernen, zwischenzulagern und nach erfolgtem Abbau wieder anzubringen, um möglichst bald wiederum eine landwirtschaftliche Nutzung zu ermöglichen.

Das Abbaurecht darf nur mit Zustimmung der Beschwerdeführer an Dritte abgetreten oder verpachtet werden.

Die entnommene Kiesmenge wird mit einer Waage festgestellt, für deren Kosten die Firma M. aufzukommen hat. Das Bedienungspersonal wird vom Erstbeschwerdeführer namhaft gemacht, dem auch das Recht der Kontrolle der abgebauten Kiesmenge zusteht. Die Kontrolle kann auch von einer durch den Erstbeschwerdeführer hiezu bevollmächtigten Person vorgenommen werden.

Mit Kaufvertrag vom 25. August 1982 verkauften die Beschwerdeführer die vom Kiesabbau betroffenen Liegenschaften ihrem damals 13-jährigen Sohn, vertreten durch einen gerichtlich bestellten Kollisionskurator. Der Vertrag wurde pflegschaftsgerichtlich genehmigt. Seine wesentlichsten Bestimmungen lauten:

Der Kaufpreis beträgt je m<sup>3</sup> der abzubauenden Kiesmenge

S 24,60 wertgesichert und ist entsprechend der jährlichen Abbaumenge in Teilbeträgen zu entrichten. Der Käufer verpflichtet sich, jährlich mindestens 24.000 m<sup>3</sup> Kies abzubauen. Einvernehmlich wird festgestellt, daß sich bei einer überschlägigen Berechnung des Kiesvorkommens ein Kaufpreis von mindestens S 5 Millionen ergeben wird. Zur Sicherung dieser Mindestkaufpreisforderung behalten sich die Verkäufer das grundbücherlich einzuverleibende Pfandrecht am Vertragsobjekt vor, und zwar bis zur vollständigen Erfüllung der Kaufpreisverbindlichkeit, auch wenn der Mindestkaufpreis von

S 5 Millionen bereits bezahlt sein sollte. Die Übergabe des Vertragsobjektes erfolgte bereits am 1. Jänner 1982, die Verkäufer verpflichten sich, für die Löschung der auf dem Vertragsobjekt zugunsten zweier Kreditinstitute lastenden Pfandrechte durch Abstattung der entsprechenden Verbindlichkeiten Sorge zu tragen. Zur Sicherung ihrer Rechte behalten sich die Verkäufer das lebenslange Veräußerungs- und Belastungsverbot am Vertragsobjekt vor. Weiters behalten sie sich ein Wiederkaufsrecht vor, für den Fall, daß die vereinbarten Kaufpreisraten trotz Setzung einer Nachfrist nicht entrichtet werden; die Verkäufer sind diesfalls nicht verpflichtet, bereits erhaltene Kaufpreisraten zurückzuzahlen. Der Käufer hat das Recht, das Vertragsobjekt den Verkäufern zurück zu verkaufen, wenn

1.

er unverschuldet nicht in der Lage ist, die vereinbarte Mindestmenge abzubauen oder abbauen zu lassen, und

2.

innerhalb eines Jahres nach Erreichen seiner Volljährigkeit.

Der Teil des Vertragsobjektes, der noch nicht oder nicht mehr für den Kiesabbau benötigt wird, wird durch die Verkäufer selbst oder durch Dritte im Auftrag der Verkäufer landwirtschaftlich genutzt. Der Ertrag dieser Nutzung verbleibt den Verkäufern. Der Käufer kann diese Nutzungsvereinbarung nicht widerrufen, solange ein Elternteil lebt.

Das Finanzamt erließ den Beschwerdeführern gegenüber einen erklärungsgemäßen Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 1982, wobei die Einnahmen mit S 0 und (nachträgliche) Werbungskosten mit S 109.000,-- angesetzt wurden.

Diesen Bescheid hob die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid gemäß 299 Abs. 2 BAO auf. Sie begründete die Aufhebungsmaßnahme im wesentlichen damit, daß der Kaufvertrag der Beschwerdeführer mit ihrem minderjährigen Sohn steuerlich nicht anerkannt werden könne und die Einkünfte aus dem Kiesabbau weiterhin den Beschwerdeführern zuzurechnen seien.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde verweist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach Verträge zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nur anzuerkennen sind, wenn sie

1.

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil steuerliche Folgen sonst willkürlich herbeigeführt werden könnten,

2.

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3.

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 27. April 1983, 13/2813/80, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Die zuletzt genannte Voraussetzung erfülle der Kaufvertrag zwischen den Beschwerdeführern und ihrem minderjährigen Sohn keinesfalls. Aus dem Akteninhalt könne geschlossen werden, daß die Grundstücke nach Beendigung des Kiesabbaus das Kernstück des fortzuführenden landwirtschaftlichen Betriebes bilden sollten. Im Verfahren betreffend Umsatzsteuer hatte der Steuerberater der Beschwerdeführer mitgeteilt, der Abbau des vor Jahren entdeckten Kiesvorkommens sei mit dem Nebengedanken erfolgt, durch die Kiesentnahme eine Verbesserung der landwirtschaftlichen Flächen zu erreichen. In Zusammenarbeit mit der Landwirtschaftskammer sei ein Betriebskonzept entwickelt und die optimale Geländeneigung festgestellt worden. Dadurch sollte vor allem die Sonneneinstrahlung optimiert werden.

Nach Auffassung der belangten Behörde war daher davon auszugehen, daß das Vertragsobjekt nie an einen Außenstehenden veräußert worden wäre, weil dies eine "Zerschlagung der wirtschaftlichen Einheit" zur Folge gehabt hätte.

Die Beschwerdeführer hielten diesem Argument entgegen, daß ursprünglich eine Veräußerung der Liegenschaften an die Firma M. diskutiert, aus grundverkehrsrechtlichen Erwägungen jedoch unterblieben sei. Außerdem gebiete der sogenannte Fremdvergleich keineswegs, daß die Bereitschaft hätte bestehen müssen, die Liegenschaften tatsächlich auch an einen Fremden zu verkaufen. Lediglich der Vertragsinhalt müsse so gestaltet sein, wie er auch mit einem Fremden gestaltet worden wäre. Dies treffe im Beschwerdefall zu. "Vorgriffe auf die Verteilung des Nachlasses der Eltern" würden in der Regel mit den gemeinsamen ehelichen Kindern vereinbart.

Der Gerichtshof hält diese Beschwerdeaufführungen insoweit für zutreffend, als die steuerliche Anerkennung eines Kaufvertrages zwischen nahen Angehörigen keineswegs die Bereitschaft voraussetzt, den Kaufvertrag auch mit einem Fremden abzuschließen. Gerade bei Ordnung der vermögensrechtlichen Ansprüche künftiger Erben wird eine derartige Bereitschaft regelmäßig nicht vorhanden sein.

Die belangte Behörde erblickt im niedrigen Kaufpreis und in dessen zinsenfreier Stundung einen weiteren Hinweis darauf, daß der Vertrag mit einem Fremden nicht geschlossen worden wäre.

Auch diese Überlegung vermag den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen. Wie die belangte Behörde zutreffend und von den Beschwerdeführern unwidersprochen festgestellt hat, war der minderjährige Sohn als Käufer verpflichtet, den gesamten durch den Kiesabbau erzielten Ertrag unmittelbar nach Erhalt von der Firma M. als Kaufpreisrate an die Beschwerdeführer weiterzuleiten (§ 3 Z. 3 und 4 des Kaufvertrages).

Nutzungsrechte anderer Art standen ihm nicht zu, weil sich die Beschwerdeführer das Recht der landwirtschaftlichen Nutzung auf Lebenszeit vorbehalten hatten (§ 12 des Kaufvertrages). Üblicherweise erwartet sich der Käufer eines Objektes aus dessen Erwerb einen wirtschaftlichen Nutzen, der den Kaufpreis übersteigt. Im Beschwerdefall wäre ein Nutzen erst nach Ableben beider Beschwerdeführer zu erzielen gewesen, wobei zu bedenken ist, daß die Zweitbeschwerdeführerin zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erst im 48. Lebensjahr stand. Unter diesen Umständen wäre wohl auch ein Fremder nicht bereit gewesen, einen wesentlich höheren Kaufpreis zu bezahlen, zumal es durchaus nicht unüblich ist, einen auf viele Jahre verteilt zu entrichtenden Kaufpreis zur Gänze aus dem

wirtschaftlichen Ertrag des Kaufgegenstandes zu finanzieren, wie dies z.B. häufig auf Kaufpreisrenten zutrifft. Der belannten Behörde kann daher nicht gefolgt werden, wenn sie in der Finanzierung des Kaufpreises aus Erträgen des Kaufgegenstandes eine ungewöhnliche Vorgangsweise erblickt.

Dessen ungeachtet ist der belannte Behörde im Ergebnis zuzustimmen, wenn sie den angefochtenen Bescheid damit begründet, daß der zwischen den Beschwerdeführern und ihrem minderjährigen Sohn geschlossene Kaufvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält.

Zunächst fällt auf, daß der Käufer durch den Vertrag verpflichtet wird, den Kiesabbau im bisherigen Umfang jährlich weiterzuführen (§ 8). Dessen ungeachtet fehlt es an Vereinbarungen, die diesen Kiesabbau regeln, wie sie etwa im Abbauvertrag mit der Firma M. vorgesehen sind. Obwohl der Abbauvertrag ausdrücklich auch allfällige Rechtsnachfolger der Beschwerdeführer binden sollte, kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, daß der minderjährige Sohn der Beschwerdeführer bezüglich des Abbauvertrages vollinhaltlich in die Rechtstellung seiner Eltern eingetreten ist. Es bestehen nämlich erhebliche Zweifel, ob eine derartige Rechtsnachfolge tatsächlich beabsichtigt war. Dies gilt z.B. für das Recht der Beschwerdeführer, für den Eigenbedarf unentgeltlich Kies zu beziehen (Punkt 3 lit. d des Abbauvertrages). Verblieb dieses Recht bei den Beschwerdeführern oder ging es auf deren Sohn als Rechtsnachfolger über? Die gleiche Frage stellt sich bezüglich des Eigentumsrechtes an gesägertem Holz (Punkt 5 des Abbauvertrages). Ungeklärt blieb weiters, ob allfällige Änderungen des Abbauvertrages nach wie vor der schriftlichen Zustimmung der Beschwerdeführer bedurft hätten, wie dies ausdrücklich vereinbart war (Punkt 8 und 13 des Abbauvertrages), oder ob dazu nur mehr die Zustimmung des minderjährigen Sohnes bzw. der Vormundschaftsbehörde erforderlich gewesen wäre. Ebenso ungeklärt blieb, wem gegenüber die in Punkt 6 des Abbauvertrages vereinbarte Pflicht zur Rekultivierung bestand, wer die Lagerplätze für Aushub bestimmte und wer berechtigt war, die entsprechenden Arbeiten auf Kosten der Firma M. vornehmen zu lassen, für den Fall, daß diese ihren Verpflichtungen nicht entsprochen hätte. Fraglich blieb auch, ob die ausdrücklich dem Erstbeschwerdeführer persönlich eingeräumten Kontrollrechte betreffend die Abbaumenge, die auch die Namhaftmachung von Bedienungspersonal umfaßte (Punkt 14 des Abbauvertrages), auf seinen minderjährigen Sohn bzw. dessen Kollisionskurator unter Aufsicht der Vormundschaftsbehörde übergingen.

Ein fremder Käufer der Liegenschaft, der verpflichtet worden wäre, den Abbau in bisherigem Umfang weiterzuführen, wäre zweifellos an einer vertraglichen Klärung aller dieser Fragen interessiert gewesen. Sie wäre auch notwendig gewesen, um die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten eindeutig festzulegen.

Schließlich sieht der Kaufvertrag in seinen §§ 9 und 10 ein Rückkaufsrecht und eine Rückverkaufsrecht vor, ohne daß sich irgendein Anhaltspunkt für die Höhe des Kaufpreises bzw. dessen Bestimmbarkeit finden läßt. Abgesehen davon, daß ein derartiger Mangel mit dem oben erwähnten Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhaltes nicht in Einklang zu bringen ist, wären ein fremder Käufer bzw. die Beschwerdeführer gegenüber einem solchen auf eine derart unbestimmte vertragliche Regelung nicht eingegangen.

Zu allen diesen Überlegungen kommt noch folgendes:

Die Beschwerdeführer haben sich wirtschaftlich betrachtet den gesamten Ertrag, der aus den an ihren minderjährigen Sohn verkauften Liegenschaften, sei es durch Abbau von Kies, sei es aus landwirtschaftlicher Nutzung, gewonnen werden kann, auf Lebenszeit vorbehalten und gesichert. Ihrem Inhalt nach führt die von ihnen gewählte Vertragsgestaltung zu demselben Effekt wie die Übereignung von Liegenschaften unter Vorbehalt des lebenslänglichen Fruchtgenüßrechtes - eine Maßnahme, die JEDENFALLS die Zurechnung der streitgegenständlichen Einkunftsquelle an die Beschwerdeführer zur Folge gehabt hätte. Auch dieser Aspekt ist bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) von Bedeutung.

Die Rüge der Beschwerdeführer, die belannte Behörde habe zu Unrecht einen Mißbrauchstatbestand gemäß § 22 BAO festgestellt, ist unbegründet, weil der angefochtene Bescheid eine derartige Feststellung nicht enthält.

Ebenso unbegründet ist die Behauptung von Verfahrensmängeln. Der Sachverhalt, von dem die belannte Behörde bei Erlassung des angefochtenen Bescheides ausgegangen ist, war die von den Beschwerdeführern gewählte Vertragsgestaltung; diese war den Beschwerdeführern bekannt. Es liegt demnach weder der behauptete Verstoß gegen die Pflicht zur Gewährung des Parteiengehörs noch gegen die amtsweigige Ermittlungspflicht vor. Auch trifft es nicht zu, daß sich die belannte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides auf das Zitieren von Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen beschränkt hat. Vielmehr hat sie einen sogenannten Fremdvergleich angestellt

und sich konkret mit dem Inhalt des Kaufvertrages auseinandergesetzt. Es trifft daher auch nicht zu, daß die belangte Behörde den Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte für das Jahr 1982 "ohne stichhaltige Begründung willkürlich" aufgehoben hat.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, daß die Behauptung in der Beschwerde, für die Vereinbarung seien nicht abgabenrechtliche, sondern familienrechtliche Fakten maßgebend gewesen, in deutlichem Widerspruch zu dem Vorbringen des Steuerberaters in der mündlichen Berufungsverhandlung (betreffend Umsatzsteuer 1982) vom 4. Dezember 1987 steht, wonach erreicht werden sollte, "daß der gesamte Kiesabbau ertragssteuerlich unbeachtlich bleibt". (Beim minderjährigen Sohn wären den Einnahmen aus der Kiesgewinnung gleich hohe Absetzungen für Substanzverringerung als Aufwand gegenübergestanden).

Da die belangte Behörde bei ihrer aufsichtsbehördlichen Maßnahme zu Recht davon ausgegangen ist, daß der von den Beschwerdeführern mit ihrem minderjährigen Sohn abgeschlossene Vertrag unter einander fremden Personen nicht abgeschlossen worden wäre, erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1988140074.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)