

TE Vwgh Erkenntnis 1992/2/17 90/15/0117

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 17.02.1992

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

33 Bewertungsrecht;

Norm

ABGB §509;

BAO §186 Abs3;

BAO §24 Abs1 litd;

BAO §24 Abs1;

BAO §24 Abs2;

BewG 1955 §21 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der GR in V, vertreten durch Dr. Siegfried R, Rechtsanwalt in V, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 19. Juli 1990, Zl. 125-5/90, betreffend Zurechnungsfortschreibung zum 1. Jänner 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin und Dr. Siegfried R. (der Ehegatte der Beschwerdeführerin) waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ 39 KG V. Durch Benützungsregelung zwischen den Miteigentümern war der Beschwerdeführerin die alleinige Benützung der im Erdgeschoß und im ersten Stock gelegenen Räumlichkeiten des auf der Liegenschaft befindlichen Hauses überlassen worden. Mit einer am 28. Dezember 1983 abgeschlossenen Vereinbarung räumte die Beschwerdeführerin ihren (beim Vertragsabschluß durch den ehelichen Vater Dr. Siegfried R. vertretenen) minderjährigen Kindern für die Zeit vom 1. Jänner 1984 bis 1. Jänner 1987 ein "Fruchtgenußrecht" an den ihr zur alleinigen Benützung überlassenen Räumlichkeiten ein. Die Fruchtgenußnehmer verpflichteten sich, den

Vertragsgegenstand zu erhalten, die darauf entfallenden Lasten zu tragen und den Erlös aus dem Rechtsgeschäft für die Anschaffung einer "Studienwohnung" zu verwenden. Am 1. Februar 1987 gaben die Vertragsteile die Erklärung ab, das Rechtsverhältnis für die Zeit vom 1. Jänner 1987 bis 1. Jänner 1990 zu verlängern.

Am 25. Juli 1988 schlossen die Beschwerdeführerin und Dr. Siegfried R. einen "Übergabsvertrag" über den Hälftenanteil des Dr. Siegfried R. an der erwähnten Liegenschaft. Im Punkt 1. der Vertragsurkunde hielten die Vertragsteile nach Darlegung der Eigentumsverhältnisse zunächst fest, daß seit dem Jahre 1971 zwischen den Miteigentümern eine Benützungsregelung in der Weise bestehe, wonach die im zweiten Stock und im Dachgeschoß des Hauses gelegenen Räumlichkeiten in alleiniger und ausschließlicher Benützung des "Übergebers" Dr. Siegfried R. stünden. Punkt 2. der Vertragsurkunde lautet:

"Der Übergeber übergibt und die Übernehmerin übernimmt nun die Hälfte der EZ 39 KG V., samt allen Einrichtungsgegenständen sowie allem Haustrat, soweit sie diese Einrichtungsgegenstände und diese Haustratsgegenstände nicht bisher als Eigentümerin besessen hat, in ihr volles und unwiderrufliches Eigentum. Die Übernahme und Übergabe der vertragsgegenständlichen Liegenschaftshälte ist bereits in der Weise vollzogen worden, daß die Übernehmerin die ihr bereits bekannte Liegenschaft besichtigt hat und abgeschritten ist, die entsprechenden Schlüssel ausgefolgt erhielt, die bezughabenden Papiere und Unterlagen übernahm, den Genuß ausübt und die ihr anfallenden Erträge einzieht, und zwar mit allen Rechten und Vorteilen, aber auch mit allen Pflichten und Lasten, wie der Übergeber das Übergabsobjekt bisher besessen oder benutzt hat oder zu besitzen oder auszuüben berechtigt gewesen wäre. Der Übernahmspreis wird einvernehmlich mit der Hälfte des Einheitswertes der EZ 39 KG V. vereinbart.

..."

In Punkt 4. des Vertrages wird beurkundet, daß die Übergabe und Übernahme bereits zum 1. Jänner 1985 erfolgt sei. Der Übergeber erteilte ferner seine Zustimmung zur Einverleibung des Eigentumsrechtes der Übernehmerin an dem ursprünglich ihm gehörigen Hälftenanteil.

Mit Zurechnungsfortschreibungsbescheid vom 2. Jänner 1989 rechnete das Finanzamt die zuvor der Beschwerdeführerin und Dr. Siegfried R. je zur Hälfte zugerechnete Liegenschaft zum 1. Jänner 1989 zur Gänze der Beschwerdeführerin zu. Nach der Begründung des Bescheides sei die Fortschreibung "wegen Übergabe" erforderlich gewesen.

Mit der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung machte die Beschwerdeführerin - neben weiteren, nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens bildenden Berufungsausführungen - geltend, es seien "Umstände für eine Neuzurechnung" nicht gegeben, weil die "Verbücherung der Hälfte des Eigentums an der Liegenschaft noch nicht erfolgt" sei.

Das Finanzamt hielt daraufhin der Beschwerdeführerin vor, auf Grund des Übergabsvertrages sei ihr die Hälfte der Liegenschaft übergeben worden. Die Bewilligung zur Einverleibung ihres Eigentumsrechtes sei erteilt worden. Die Beschwerdeführerin sei daher bücherlicher Eigentümer der einen sowie außerbücherlicher Eigentümer der anderen, von Dr. Siegfried R. übergebenen Liegenschaftshälften. Das Finanzamt trug der Beschwerdeführerin weiters die Beantwortung der Frage auf, welche Gründe der Einverleibung ihres Eigentumsrechtes entgegenstünden.

Die Beschwerdeführerin teilte dazu mit, eine "Verbücherung" sei zwar vorgesehen; jedoch sprächen derzeit Gründe, die nicht in ihre Sphäre fielen, gegen eine sofortige "Verbücherung".

Das Finanzamt wies sodann die Berufung mit Berufsvorentscheidung als unbegründet ab. Es führte aus, Dr. Siegfried R. habe der Beschwerdeführerin dem Übergabsvertrag entsprechend die Hälfte der Liegenschaft übergeben. Die Beschwerdeführerin sei daher bücherlicher Eigentümer der einen und außerbücherlicher Eigentümer der anderen Liegenschaftshälften. § 24 Abs. 1 lit. d BAO bedeute eine Durchbrechung des Grundsatzes, daß Wirtschaftsgüter dem zivilrechtlichen (bücherlichen) Eigentümer zuzurechnen seien. Nach der zitierten Vorschrift würden Wirtschaftsgüter demjenigen zugerechnet, der die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe (wirtschaftliches Eigentum).

In dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Beschwerdeführerin - soweit im Beschwerdeverfahren noch von Bedeutung - unter Hinweis auf die oben wiedergegebene Vereinbarung vom 28. Dezember 1983 aus, die "erwerbswirtschaftliche Ertragserzielung" sei auf ihre Kinder übergegangen. Die Berufungsbehörde müsse sich darüber klar werden, wem die Liegenschaft bis zum 25. Juli 1988 und wem sie danach hinsichtlich der Ertragserzielung und bewertungsrechtlich zuzuordnen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage setzte sie sich zunächst mit Fragen der Bemessung des Einheitswertes auseinander, die nicht mehr Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sind. In der Frage der Zurechnung vertrat die belangte Behörde die Auffassung, im vorliegenden Verfahren sei ausschließlich darüber zu entscheiden, wem die Liegenschaft "einheitswertmäßig" zuzurechnen sei. Die Frage, wem die mit der Nutzung der Liegenschaft verbundenen Einkünfte steuerlich zuzurechnen seien, sei in einem anderen Berufsverfahren zu klären. Soweit die Beschwerdeführerin die Zurechnung mit dem Hinweis auf die nicht erfolgte Verbücherung des Eigentumsrechtes bekämpfe, sei ihr das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. September 1972, Zl. 54/72, entgegenzuhalten, wonach für die abgabenrechtliche Zurechnung von Vermögen nicht der privatrechtliche Eigentumsbegriff, sondern der auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entwickelte Begriff des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich sei. Für die Beurteilung der Frage, wem ein Grundstück abgabenrechtlich zuzurechnen sei, sei nicht von entscheidender Bedeutung, ob jemand das bucherliche Eigentum an diesem Grundstück erlangt habe. Auch in seinem Erkenntnis vom 23. November 1987, Zlen. 87/15/0068, 0076, habe der Verwaltungsgerichtshof unter Berufung auf § 24 Abs. 1 lit. d BAO anerkannt, daß Wirtschaftsgüter abgabenrechtlich nicht dem zivilrechtlichen Eigentümer, sondern demjenigen zuzurechnen seien, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübe. Der Einwand der nicht erfolgten Verbücherung sei somit nicht geeignet, eine Rechtswidrigkeit darzutun; dies umso weniger, als es der Beschwerdeführerin nach Punkt 5. des Übergabsvertrages möglich sei, ihr Eigentumsrecht verbüchern zu lassen. Eine Zurechnung oder anteilige Zurechnung der Liegenschaft an die minderjährigen Kinder der Beschwerdeführerin auf der Grundlage des vertraglich eingeräumten Fruchtgenussrechtes komme ebenfalls nicht in Betracht, weil der Fruchtgenussberechtigte nach Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers hinsichtlich des mit dem Nutzungsrecht belasteten Vermögens erlange. Aus der zwischen der Beschwerdeführerin und ihren Kindern abgeschlossenen Vereinbarung gingen über die Einräumung des Fruchtgenusses hinaus keine weiteren Faktoren hervor, die die Stellung der fruchtgenussberechtigten Kinder eigentümerähnlich erscheinen ließen. Selbst im Falle der steuerlichen Anerkennung der Vereinbarung könne den Kindern daher nicht die Stellung von wirtschaftlichen Eigentümern beigemessen werden.

Die Beschwerde macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin vertritt (zusammengefaßt) die Auffassung, die ihr bucherlich zugeschriebene Hälfte der Liegenschaft hätte ihr nicht zugerechnet werden dürfen, weil auf Grund der Vereinbarung vom 28. Dezember 1983 ihre Kinder gleich Eigentümern über die der Beschwerdeführerin zugeschriebene Hälfte verfügberechtigt seien. Diese sei daher den Kindern zuzurechnen. Die andere, bucherlich dem Dr. Siegfried R. zugeschriebene Hälfte dürfe ihr nicht zugerechnet werden, weil sie nicht deren bucherliche Eigentümerin sei.

Dieser Auffassung ist folgendes entgegenzuhalten:

Der vorliegende, die Zurechnung einer Liegenschaft betreffende Bescheid (Zurechnungsfortschreibung gemäß § 21 Abs. 4 BewG) beruht auf § 186 Abs. 3 BAO, wonach mit der Feststellung des Einheitswertes Feststellungen über die Art des Gegenstandes der Feststellung und darüber zu verbinden sind, wem dieser zuzurechnen ist (§ 24). Nach § 190 Abs. 1 BAO finden auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Weiters normiert § 24 Abs. 2 BAO, daß die Bestimmungen des Abs. 1 auch für wirtschaftliche Einheiten im Sinne des Bewertungsgesetzes 1955, BGBI. Nr. 148, gelten. Daraus folgt, daß sich die bewertungsrechtliche Zurechnung nach § 24 Abs. 1 BAO zu richten hat (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. September 1972, Slg. 4426/F, und vom 9. Juni 1986, Zl. 84/15/0229).

Nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet. Vor Zurechnung eines Wirtschaftsgutes ist daher in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu prüfen, ob jemand nach dem Gesamtbild der Verhältnisse über ein Wirtschaftsgut eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahekommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Der wirtschaftliche Eigentümer muß auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz des Wirtschaftsgutes in der Lage sein, mit diesem Wirtschaftsgut wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0207, und die dort zitierte Vorjudikatur).

Die genannten Voraussetzungen wirtschaftlichen Eigentums sind unter anderem im allgemeinen nach Übergabe einer Liegenschaft an den Erwerber aufgrund eines die Verpflichtung zur Übertragung des Eigentums begründenden Rechtsgeschäftes auch dann verwirklicht, wenn die Einverleibung des Eigentumsrechtes des Erwerbers im Grundbuch noch nicht durchgeführt wurde (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 14. September 1972, Zl. 54/72, und vom 14. April 1986, Zl. 84/15/0207). Im Beschwerdefall ist nicht strittig, daß der "Übergabsvertrag" vom 25. Juli 1988 ein Rechtsgeschäft darstellt, das der Beschwerdeführerin einen Titel zum Besitz der ganzen Liegenschaft und zum Erwerb des bucherlichen Eigentums einräumt, und daß die tatsächliche Übergabe an die Beschwerdeführerin vor dem Feststellungszeitpunkt erfolgte. Auf dieser Sachverhaltsgrundlage war die Annahme gerechtfertigt, daß die Beschwerdeführerin über die gesamte Liegenschaft eine Herrschaft ausübt, die wirtschaftlich der Stellung nahekommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht. Bei dieser Sachlage kommt es nicht darauf an, daß das Eigentumsrecht der Beschwerdeführerin an dem ihr übertragenen Liegenschaftsanteil bisher nicht bucherlich einverleibt wurde.

Auch der Einwand der Beschwerdeführerin, gemäß der Vereinbarung vom 28. Dezember 1983 seien über den ihr zugeschriebenen Hälftenanteil ihre Kinder gleich Eigentümern verfügberechtigt, ist - selbst unter der Annahme, daß das Fehlen einer gerichtlichen Genehmigung (vgl. § 154 Abs. 3 ABGB) der zivilrechtlichen Wirksamkeit der Vereinbarung nicht entgegensteht - nicht zielführend. Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung rechtfertigen Verwaltungs- und Nutzungsrechte, insbesondere ein Fruchtgenussrecht, nicht, die Sache, an der solche Rechte bestehen, unter Berufung auf § 24 Abs. 1 lit. d BAO dem Berechtigten zuzurechnen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 24. November 1970, Slg. 4152/F, und vom 14. September 1972, Zl. 54/72; Stoll, BAO, Handbuch 65; Doralt-Ruppe, Steuerrecht II 2 177; Gürsching-Stenger, Kommentar zum Bewertungsgesetz § 2 Anm. 30 mwN). Nur dann, wenn die dem Berechtigten eingeräumten Rechte derart über jene eines Fruchtnießers (vgl. §§ 509 ff ABGB) hinausgehen, daß die Stellung des Berechtigten eine eigentümerähnliche wird (vgl. das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 14. September 1972, Zl. 54/72), kommt eine Zurechnung an den Berechtigten in Betracht. Im Beschwerdefall wurden den Berechtigten mit der Vereinbarung vom 28. Dezember 1983 derartige, über die Berechtigung eines Fruchtnießers hinausgehende Rechte nicht eingeräumt.

Die behauptete inhaltliche Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor.

Davon, daß dem angefochtenen Bescheid eine Begründung fehle, was die Beschwerdeführerin als Verstoß gegen Verfahrensvorschriften geltend macht, kann schon wegen der oben zusammenfassend wiedergegebenen Darlegungen des angefochtenen Bescheides nicht die Rede sein. Soweit die Beschwerdeführerin - von ihrer Auffassung ausgehend, für die Zurechnung seien das bucherliche Eigentum bzw. die mit der Vereinbarung vom 28. Dezember 1983 begründeten Rechte ausschlaggebend - Ermittlungs- und Begründungsmängel geltend macht, ist sie auf die obigen Darlegungen zur Rechtsrüge zu verweisen. Es liegen daher auch keine relevanten Verfahrensmängel vor.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1990150117.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

24.10.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at