

# TE Vwgh Erkenntnis 1990/11/20 90/14/0139

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.11.1990

## 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;

ESTG 1972 §2 Abs1;

ESTG 1972 §2 Abs2;

ESTG 1972 §4 Abs1;

ESTG 1972 §4 Abs4;

ESTG 1972 §5;

ESTG 1972 §7 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde des N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 7. Mai 1990, Zl. 30.195-3/90, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1983 bis 1985, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb in den Streitjahren ein Hotel in Tirol, das er 1981 von seinem Vater durch Schenkung auf den Todesfall erworben hatte, für das er wie schon sein Vorgänger den Gewinn gemäß § 5 EStG 1972 ermittelte. 1980 hatten die Eltern des Beschwerdeführers und der Beschwerdeführer in der Schweiz eine Aktiengesellschaft (AG) gegründet. Von den 1000 Aktien hatte der Beschwerdeführer 400, sein Vater 300, seine Mutter 299 und der Schweizer Verwaltungsrat eine übernommen. Die AG erwarb und betrieb ein Kurhotel in der Schweiz. Der 1981 verstorbene Vater des Beschwerdeführers hatte im Testament seine Ehegattin als Alleinerbin eingesetzt und seine Aktien an der AG dem Beschwerdeführer unter der Beschränkung des Fruchtgenußrechtes sowie des Belastungs- und

Veräußerungsverbot zu Gunsten seiner Ehegattin vermacht. In der Bilanz des Tiroler Hotels war ein Betrag entsprechend den Anschaffungskosten der von den Familienmitgliedern gezeichneten Aktien unter die Aktiven mit der Bezeichnung Verrechnungskonto der Schweizer AG aufgenommen worden. Ein Darlehen, das die Familienmitglieder aufgenommen und zur Finanzierung ihrer Beteiligungen an der AG verwendet hatten, scheint unter den langfristigen Verbindlichkeiten des Tiroler Hotels des Beschwerdeführers auf. Auf dem Verrechnungskonto wurden auch Darlehen erfaßt, die der AG gewährt worden waren. In den Jahresabschlüssen des Tiroler Hotels wurden die der AG verrechneten Darlehenszinsen als Ertrag ausgewiesen und jeweils als uneinbringlich abgeschrieben. Das über die AG 1990 eröffnete Konkursverfahren wurde nach kurzer Zeit mangels kostendeckender Aktiven eingestellt.

In dem im Instanzenzug ergangenen, vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde bei Festsetzung der Einkommen- und Gewerbesteuer des Beschwerdeführers nur seine bei der Gründung übernommene Beteiligung (400 Aktien) an der AG als gewillkürtes Betriebsvermögen seines Hotels in Tirol behandelt. Die belangte Behörde lehnte es ab, die übrigen Anteile an der AG dem Beschwerdeführer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (als wirtschaftlicher Eigentümer) zuzurechnen und sie dementsprechend ebenfalls als Betriebsvermögen des Tiroler Hotels anzusehen. Die dem Beschwerdeführer von seinem Vater vermachten Aktien seien infolge des Fruchtgenüßrechtes sowie des Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Mutter des Beschwerdeführers mangels Fortbestandes eines denkbaren Zusammenhanges mit dem Hotel in Tirol seit dem Tod des Vaters nicht mehr als Betriebsvermögen dieses Hotels denkbar. Daß die Mutter des Beschwerdeführers bereits vor 1990 auf das Fruchtgenüßrecht verzichtet habe, könne nicht festgestellt werden.

Die von den Familienaktionären der AG gewährten Darlehen betrachtete die belangte Behörde auf Grund eines Fremdvergleichs (keine Sicherheiten, keine Vereinbarungen über Rückzahlung und Verzinsung, kein Zinsaufwand in den Jahresabschlüssen der AG) als verdeckte Einlagen der Gesellschafter, die eine wirtschaftlich gebotene Zufuhr von Eigenkapital ersetzen. Sie seien daher den Aktionären im Verhältnis ihrer Kapitalanteile zuzurechnen. Dementsprechend ordnete die belangte Behörde auch die Bankdarlehen, die zur Finanzierung der Beteiligung verwendet worden waren, nur zu 40 Prozent den betrieblichen Verbindlichkeiten des Tiroler Hotels zu und behandelte die auf die Bankdarlehen entfallenden Zinsen und Spesen nur in diesem Verhältnis als dessen Betriebsausgaben.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht insofern verletzt, als 30 Prozent der Anschaffungskosten des Aktienkapitals dem Beschwerdeführer nicht zugerechnet, 60 Prozent des Aktienkapitals nicht dem Betriebsvermögen des Tiroler Hotels zugeordnet und 60 Prozent der Bankschulden als ebenfalls nicht dem Betriebsvermögen dieses Hotels zugehörig erachtet wurden. Der Beschwerdeführer behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach dem Inhalt des Beschwerdepunktes ist die Frage strittig, ob auch die restlichen 600 Aktien oder zumindest die weiteren 300, die dem Beschwerdeführer durch seinen Vater vermacht worden waren und dementsprechend die restlichen 60 Prozent der für diese AG zu Lasten des Tiroler Hotels des Beschwerdeführers verwendeten Beträge zu dessen (notwendigem oder gewillkürten) Betriebsvermögen gehören oder nicht, und ob die jährlichen aliquoten Aufwendungen für Bankzinsen Betriebsausgaben dieses Hotels darstellen.

Dem Beschwerdeführer ist lediglich darin beizupflichten, daß für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend ist (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 15 zu § 2), falls letzteres mit ersterem nicht übereinstimmt. Das wirtschaftliche Eigentum im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO setzt voraus, daß die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausgeübt wird (vgl. Verwaltungsgerichtshof 24. Juni 1986, 84/14/0199, ÖStZB 1987, 95). Dazu muß der Betreffende in der Lage und imstande sein, auf Dauer die tatsächliche Herrschaftsmacht auszuüben und andere von der Verfügungsgewalt und der Nutzung auszuschließen (vgl. etwa Verwaltungsgerichtshof 18. Dezember 1989, 88/15/0114, ÖStZB 1990, 365, und die darin zitierte Judikatur).

Der Beschwerdeführer ist jedoch mit seiner Meinung im Unrecht, für die Streitjahre seien ihm in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch die nicht von ihm bereits 1980 übernommenen Beteiligungen als Betriebsvermögen seines Hotels zuzurechnen.

Soweit er dies aus der neuerungsweise und daher gemäß § 41 VwGG unbeachtlichen Behauptung abzuleiten versucht, eine Tradition der Aktien habe nie stattgefunden, weil diese Inhaberpapiere nie in seine oder seiner Angehörigen Hand gelangt seien, sie diese nicht einmal gesehen hätten, hätten sie sich doch stets bei dem Verwaltungsrat der AG, der auch der Familienanwalt sei, befunden, muß dies schon aus folgendem Grund scheitern: Sollte nach dem kollisionsrechtlich relevanten Statut der Eigentümerswerb an den Aktien deren physische Übergabe voraussetzen und diese nicht erfolgt sein, so ließe sich daraus nicht die Eigentümerschaft, und zwar auch nicht die wirtschaftliche, des Beschwerdeführers an den Aktien ableiten, sondern lediglich, daß er nicht einmal zivilrechtlicher Eigentümer der ihm von der belangten Behörde ohnehin zugerechneten und als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehenen 400 Aktien wäre. Schon gar nicht ließe sich daher aus der Tatsache mangelnder Übertragung der Aktien an die Angehörigen des Beschwerdeführers eine Herrschaftsmacht des Beschwerdeführers über diese entnehmen, die den erwähnten Anforderungen an wirtschaftliches Eigentum entspräche. Abgesehen davon war für die belangte Behörde aus dem Punkt 6/1 der Urkunde des Schweizer Notars vom 10. Juli 1980 über die konstituierende Generalversammlung der AG ersichtlich, daß die Gründer sämtliche Aktien übernommen hatten, sodaß für die belangte Behörde kein Anlaß bestand, an einem Übertragungsakt zu zweifeln. Vom Beschwerdeführer war außerdem noch das Protokoll vom 5. August 1988 über die ordentliche Generalversammlung der AG zu den Verwaltungsakten gebracht worden. Aus diesem konnte die belangte Behörde entnehmen, daß bei der Versammlung die Mutter des Beschwerdeführers, der Beschwerdeführer sowie der Schweizer Verwaltungsrat anwesend waren und festgestellt wurde, daß das gesamte Aktienkapital vertreten war.

Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers über den Bestand eines Familienbetriebes führt zu keinem anderen Ergebnis. Das Wort "Familienbetrieb" ist ein unscharfer Begriff, aus dem nur entnommen werden kann, daß Familienangehörige im Betrieb maßgeblich mitwirken. Der betreffende Begriff umschreibt aber kein Merkmal, das unter den erwähnten steuerrechtlichen Gesichtspunkten eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen einer bestimmten Person als Steuerrechtssubjekt erlaubte. Gleiches gilt für die Behauptung in der Beschwerde, der Vater des Beschwerdeführers und später dieser hätten in dem Betrieb "das Sagen" gehabt.

Der Beschwerdeführer meint, für die wirtschaftliche Betrachtungsweise erscheine die Aufteilung der Inhaberaktien der AG unerheblich, weil die AG nur ein Transportmittel der Familie für den Erwerb und die Führung des Schweizer Hotels gewesen wäre. Wenn der Beschwerdeführer damit meinen sollte, das Schweizer Hotel sei in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sein zum Tiroler Unternehmer gehöriges Betriebsvermögen, ist er darauf hinzuweisen, daß Eigentümer des Schweizer Hotels eine AG ist, der vom Beschwerdeführer und seinen übrigen an der AG beteiligten Angehörigen gesonderte Rechtssubjektivität zukommt. Der Beschwerdeführer hat aber nie behauptet, die Errichtung der AG sei ein gemäß § 23 Abs. 1 BAO unmaßgebendes Scheingeschäft gewesen. Daß die Familie aber nicht Zurechnungssubjekt im steuerlichen Sinn sein kann, weil das Steuerrecht der Familie keine Rechte einräumt und Pflichten auferlegt, wurde bereits gesagt. Im übrigen bleibt der Beschwerdeführer eine Erklärung dafür schuldig, warum er glaubt, das seiner Familie - richtig also mehreren Familienmitgliedern - gehörige Vermögen, selbst wenn daran Gesamthandgut bestünde, sich allein zurechnen zu dürfen.

Was das Fruchtgenußrecht seiner Mutter an den ihm vermachten Aktien seines Vaters anlangt, übersieht der Beschwerdeführer, daß die Mutter im Testament zur Alleinerbin eingesetzt worden war, diese also kraft Gesamtrechtsnachfolge in die Rechte an den Aktien des Erblassers eintrat und es folglich erst zur Erfüllung des Vermächtnisses an den Beschwerdeführer einer Übertragung der Aktien von der Erbin an den Vermächtnisnehmer bedurft hätte, um diesen in den Besitz des Vermächtnisses zu bringen und solcherart den modalen Akt zum Eigentümerswerb zu vollziehen. Ginge man von einer solchen Übertragung aus, so könnte diese im Hinblick auf den Inhalt des Vermächtnisses wohl nur als unter dessen Bedingungen erfolgt angesehen werden, also unter Vorbehalt des Fruchtgenußrechtes der Erbin und des Belastungs- und Veräußerungsverbotes zu deren Gunsten, sodaß es eines eigenen Übertragungsaktes hinsichtlich des Fruchtgenußrechtes nicht bedurfte.

Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers stehen dem Fruchtnießer die Nutzungs- und Verwaltungsbefugnisse an der fremden, ihm dienden Sache zu, er hat allerdings die Substanz der Sache zu schonen (vgl. Petrasch in Rummel, Kommentar zum ABGB, 2. Aufl., I. Band, Rz 3 zu § 509). Bei Fruchtgenußberechtigten ist im Rahmen der ordentlichen

Verwaltung Stimmrechtsspaltung und Stimmbindung zulässig (vgl. Reich-Rohrwig, GmbH-Recht, Seite 343 und 368). Gemäß Art. 690 Abs. 2 (schweizer) OR liegt das Stimmrecht beim Nutznießer, womit auch diejenigen mitgliedschaftsrechtlichen Rechte, welche mit dem Stimmrecht organisch zusammenhängen, dem Nutznießer zustehen (vgl. Bürgi, Kommentar zum ZBG, V. Band, Das Obligationenrecht, 5. Teil, S. 365, Rz 15 zu Art. 690). Die Herrschaft liegt daher hinsichtlich der ordentlichen Verwaltung und des Bezugs der Früchte beim Dienstbarkeitsberechtigten und nur im übrigen also hinsichtlich der Substanz beim Eigentümer. Folglich ist der Fruchtgenußberechtigte Inhaber der Einkunftsquelle (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl., Tz 14 zu § 2), mag das zivilrechtliche Eigentum auch bei dem aus der Dienstbarkeit Verpflichteten liegen. Ein Verwaltungs- und Nutzungsrecht begründet in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch,

2. Aufl., Tz 15 zu § 2). Es steht daher etwa die AfA dem zivilen Eigentümer der durch den Fruchtgenuß belasteten Sache zu und nicht dem Fruchtnießer (vgl. für viele VwGH 29. Juni 1982, 81/14/0093, VwSlg. 5694 F/1982).

Die belangte Behörde hat nun aus dieser Situation den Schluß gezogen, daß für die Dauer des (unentgeltlichen) Fruchtgenußrechtes der Mutter des Beschwerdeführers dessen durch seinen Vater vermachte Beteiligung an der AG aus dem Betriebsvermögen des Tiroler Hotels, dem sie vom Vater des Beschwerdeführers gewidmet worden war, ausgeschieden sei, weil sie für diese Zeit nicht mehr dazu geeignet gewesen sei, dem Betrieb zu dienen. Dies müsse insbesondere dann gelten, wenn für den Eigentümer nicht nur der Verlust der Nutzungsmöglichkeit und der Entgang potentieller Einnahmen eintrete, sondern ihn auch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot treffe.

Obzwar für die Zurechnungen eines Wirtschaftsgutes, das auch Einkunftsquelle ist, zum Betriebsvermögen einer bestimmten Person nicht die Einkunftsquellenzurechnung entscheidend ist, überzeugt doch der von der belangten Behörde hervorgehobene Umstand der Lösung des Zusammenhangs zum Betrieb. Die belangte Behörde hat festgestellt, daß die Geschäftsbeziehungen zwischen den beiden Hotels eher gering waren, in den jeweiligen Prospekten keine Hinweise auf das jeweils andere Hotel vorhanden seien und die durch die beiden Hotels angesprochenen Kundenkreise andere seien. Die belangte Behörde zog daher die Annahme notwendigen Betriebsvermögens nicht in nähere Erwägung. Der Beschwerdeführer, der ausschließlich inhaltliche Rechtswidrigkeit behauptet, macht keinen Versuch, eine Rechtswidrigkeit der erwähnten Feststellungen der belangten Behörde aufzuzeigen. Der Verwaltungsgerichtshof kann der Aktenlage nicht entnehmen, daß die betreffenden Feststellungen in einem gesetzwidrigen Verfahren gewonnen wären oder auf einer unrichtigen Beweiswürdigung beruhten. Er hat daher gemäß § 41 Abs. 1 VwGG von dem von der belangten Behörde festgestellten Sachverhalt auszugehen. Wenn der Beschwerdeführer daher in seiner Rechtsrüge enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen den beiden Hotels unterstellt, führt er damit den von ihm geltend gemachten Beschwerdegrund nicht dem Gesetz gemäß aus. Ausgehend von dem festgestellten Sachverhalt war es von der belangten Behörde nicht rechtswidrig, notwendiges Betriebsvermögen nicht anzunehmen, weil es an ausreichenden Anhaltspunkten dafür fehlte, daß die Beteiligungen an der AG ihrem Wesen nach dem Betrieb des Tiroler Hotels zu dienen bestimmt seien und tatsächlich betrieblich verwendet würden.

Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen nur Wirtschaftsgüter in Betracht, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar auch Betriebsvermögen sein könnten. Gegenstände, bei denen ein Zusammenhang mit dem Betrieb offensichtlich nicht bestehen kann, sind hievon als notwendiges Privatvermögen ausgeschlossen (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 17 zu § 5 EStG 1972).

Hinsichtlich der dem Beschwerdeführer von seinem Vater vermachten Beteiligung beschränkten sich die Befugnisse des Beschwerdeführers infolge des Fruchtgenußrechtes seiner Mutter im Streitzeitraum auf das Recht auf Substanzerhaltung. Wie ein solches Recht dem Tiroler Hotel hätte dienen oder für dieses betrieblich verwendet werden können, wenn das Substanzrecht selbst wegen des bestehenden Verbotes weder veräußert noch belastet werden darf, hat der Beschwerdeführer nicht erklärt und vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu erkennen. Die ehemals dem Vater des Beschwerdeführers gehörige Beteiligung (300 Aktien) konnte im Hinblick auf die erwähnten Beschränkungen nicht mehr denkbar Betriebsvermögen des Hotels in Tirol sein. Ein Zusammenhang des auf die Substanz beschränkten Rechtes des Eigentümers der Beteiligung mit dem Hotelbetrieb in Tirol ist auch gedanklich nicht herstellbar.

In der Ansicht der belangten Behörde, für die Dauer des Fruchtgenußrechtes sei das auf die Substanz beschränkte Eigentumsrecht des Beschwerdeführers an den 300 Aktien, die ihm sein Vater vermacht hatte, notwendiges

Privatvermögen, das sich als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht mehr eignet, ist daher keine Rechtswidrigkeit zu erkennen.

Mit Schreiben vom 21. Februar 1990 hat die Mutter des Beschwerdeführers mitgeteilt, daß sie auf den Fruchtgenuß verzichtet hat. Der belangten Behörde ist beizupflichten, daß sie aus dieser Mitteilung keinen bereits für den Streitzeitraum maßgeblichen Verzicht entnehmen konnte.

Der Beschwerdeführer wird durch den angefochtenen Bescheid daher im Rahmen des Beschwerdepunktes in seinen Rechten nicht verletzt, was zur Abweisung der Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG führten mußte.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1990:1990140139.X00

**Im RIS seit**

20.11.1990

**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)