jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2002/8/27 99/14/0028

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.08.2002

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §303 Abs4;
EStG 1988 §28 Abs5;
EStG 1988 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag.iur. Mag.(FH) Schärf, über die Beschwerde der Hausgemeinschaft "EB und Mitbesitzer" in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 18. Dezember 1998, Zl. RV/119-15/07/97, betreffend u.a. Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens 1991 und Feststellung der Einkünfte 1991 und 1994,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Feststellung der Einkünfte für 1994 richtet, als unzulässig zurückgewiesen.

2. zu Recht erkannt:

Im Übrigen, somit hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung von Einkünften für 1991, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Hausgemeinschaft, die im Streitjahr 1991 aus der Miteigentümerin Elisabeth B. und der Fruchtgenussberechtigten Maria H., im Streitjahr 1994 aus den Miteigentümern Elisabeth B., Anton H., Mag. Luigi H. sowie Rita H. bestand.

In der am 5. Februar 1992 beim Finanzamt eingereichten Feststellungserklärung für das Jahr 1991 wurden die von der Hausgemeinschaft erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zwischen Elisabeth B. und Maria H. aufgeteilt

und einem gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Betrag zugeführt. Die für Elisabeth B. (60.113 S) und Maria H. (60.295 S) ausgewiesenen anteiligen Einkünfte ergaben sich ausschließlich aus der Auflösung von im Jahr 1982 gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 gebildeten steuerfreien Beträgen. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 20. Februar 1992 (gemäß § 293 BAO berichtigt mit Bescheid vom 22. September 1992) wurden die Einkünfte erklärungsgemäß festgestellt.

In der am 9. Februar 1993 beim Finanzamt eingereichten Feststellungserklärung für das Jahr 1992 wurden die (laufenden) Einkünfte erstmals zwischen den Miteigentümern der Liegenschaft aufgeteilt und jeweils steuerfreien Beträgen gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 zugeführt. Für Maria H. wurden Einkünfte in Höhe von 61.177 S aus der Auflösung des im Jahr 1983 gebildeten (nicht bestimmungsgemäß verwendeten) steuerfreien Betrages erklärt.

Die Feststellungserklärung für das Jahr 1993 wurde in analoger Weise verfasst.

Aus Anlass der veränderten Aufteilung der Einkünfte fand im Jahr 1995 eine abgabenbehördliche Prüfung der Aufzeichnungen statt. In dem darüber erstatteten Bericht vom 31. Mai 1995 wurde vom Prüfer festgehalten, dass Maria H. mit 31. Dezember 1991 auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes verzichtet habe und die Einkünfte deshalb ab dem Jahr 1992 zu Recht den grundbücherlichen Eigentümern (und zwar Elisabeth B. zu 62,16 %, Anton H. und Rita H. zu je 15,79 %, sowie Mag. Luigi H. zu 6,25 %) zugerechnet worden seien. Maria H. erziele nur mehr Einkünfte aus der Auflösung der früher geltend gemachten steuerfreien Beträge. Auf Grund der vorgenommenen abgabenbehördlichen Prüfung ergäben sich keine Feststellungen, die zu einer Änderung der veranlagten bzw. erklärten Besteuerungsgrundlagen führen würden.

Dessen ungeachtet nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 28. März 1996 die Verfahren hinsichtlich der Jahre 1991 bis 1993 wieder auf und änderte die Feststellungsbescheide dieser Jahre insoweit ab, als die von der Fruchtgenussberechtigten Maria H. in den Jahren 1982 bis 1990 gebildeten (nicht bestimmungsgemäß verwendeten) steuerfreien Beträge zur Gänze im Jahr 1991 aufgelöst wurden. Hinsichtlich des Jahres 1994 erließ das Finanzamt einen gleichfalls mit 28. März 1996 datierten Erstbescheid, in dem abweichend von der Steuererklärung die Einkünfte der Maria H. mit 0 S (erklärt 70.316 S) festgestellt wurden. Des Weiteren entsprach das Finanzamt dem Antrag, die von den Miteigentümern Anton H. und Mag. Luigi H. in den Jahren 1992 und 1993 gebildeten steuerfreien Beträge im Jahr 1994 freiwillig vorzeitig aufzulösen, nicht. Im Feststellungsbescheid für 1995 vom 30. Juli 1996 wies das Finanzamt der Fruchtgenussberechtigten keine Einkünfte mehr zu.

In ihren auch gegen die Wiederaufnahme der Verfahren gerichteten Berufungen brachte die Beschwerdeführerin vor, für "das ganze Jahr 1991" habe es "keine Änderung des Rechtszustandes" gegeben. Der Verzicht auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes könne erst im Jahr 1992 wirksam und berücksichtigt werden. Der Prüfer habe deshalb zu Recht in seinem Bericht festgehalten, dass Maria H. "mit 31.12.1991" auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes verzichtet habe. Dem Finanzamt seien die Eigentumsverhältnisse wie auch das der Maria H. eingeräumte Fruchtgenussrecht "spätestens mit der Niederschrift der Betriebsprüfung vom 29.4.1988" (dabei handelt es sich um eine frühere abgabenbehördliche Prüfung) bekannt gewesen. Für das Finanzamt habe kein Zweifel darüber bestehen können, "was es zu bedeuten hat, wenn die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahre 1992 nicht mehr für den Fruchtnießer, sondern für die Eigentümer als § 28 Rücklage ausgewiesen werden". Neue Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO lägen demnach nicht vor. Im Übrigen seien die Feststellungsbescheide auch inhaltlich unrichtig, weil der Bestimmung des § 28 EStG 1988 nicht entnommen werden könne, dass bei einem Verzicht auf ein Fruchtgenussrecht die steuerfrei gebildeten Beträge zur Gänze aufzulösen seien. Demgegenüber fand die Beschwerdeführerin im § 28 EStG näher dargestellte Anhaltspunkte dafür, dass die freiwillige Auflösung steuerfrei gebildeter Beträge zulässig sein müsse.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Dem Finanzamt sei erst im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 1995 bekannt geworden, dass Maria H. auf die Ausübung des ihr vom verstorbenen Ehemann auf Lebenszeit eingeräumten Fruchtgenussrechtes zu Gunsten ihrer Kinder (den grundbücherlichen Eigentümern) verzichtet habe. Eine Offenlegung dieses Umstandes sei weder in den Steuererklärungen für das Jahr 1991 noch in jenen für die Jahre 1992 und 1993 erfolgt. Bloß zu vermutende Tatsachen stellten keine dem Finanzamt bekannten Tatsachen dar. Auch bestehe keine Bindung des Finanzamtes an die vom Prüfer im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung vorgenommene rechtliche Beurteilung der von ihm festgestellten Tatsachen. Der Verzicht auf den Fruchtgenuss stelle eine unentgeltliche Übertragung der Einkunftsquelle

im Jahr 1991 dar, was eine Nachversteuerung aller offenen steuerfreien Beträge im Jahr der Übertragung nach sich zu ziehen habe. Hinsichtlich der beantragten freiwilligen Auflösung der in den Jahren 1992 und 1993 bei Anton H. und Mag. Luigi H. gebildeten steuerfreien Beträge führte die belangte Behörde aus, dass die Höhe der steuerfreien Beträge im Jahr der Bildung nicht Spruchbestandteil sei und die festgestellten Einkünfte demnach "unverändert Null" betragen würden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde wendet sich ihrem gesamten Inhalt nach zum Einen gegen die Auflösung der von der Fruchtgenussberechtigten gebildeten steuerfreien Beträge im Jahr 1991 (und die in diesem Zusammenhang verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens), zum Anderen gegen die Versagung der freiwilligen Auflösung der steuerfreien Beträge in Ansehung der beiden Miteigentümer Anton H. und Mag. Luigi H. im Jahr 1994.

1. Feststellung von Einkünften für 1994:

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen einen Bescheid abgewiesen, mit dem die Einkünfte der beiden Miteigentümer Anton H. und Mag. Luigi H. nicht wie beantragt mit 50.597,66 S (Anton H.) bzw. 20.045,92 S (Mag. Luigi H.), sondern mit jeweils 0 S festgestellt wurden. Der Beschwerdeführerin ist einzuräumen, dass die belangte Behörde zu Unrecht eine Auswirkung des Berufungsantrages auf den Spruch des Feststellungsbescheides verneint hat. Eine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifende, weil zu Lasten der beschwerdeführenden Partei gehende, Auswirkung ist bei der im Beschwerdefall gegebenen Konstellation allerdings nicht zu erkennen. Selbst bei Zutreffen der von der Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof vertretenen Rechtsansicht, wonach die freiwillige Auflösung steuerfreier Beträge zulässig sei, - was in der Literatur allerdings abgelehnt wird (vgl. u. a. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 72.2 zu § 28) - könnte eine Verletzung subjektiv-öffentlicher Rechte erst durch einen Bescheid erfolgen, mit dem die steuerfreien Beträge in einem anderen Jahr als vom Abgabepflichtigen beantragt einkünfteerhöhend aufgelöst werden.

Die Beschwerdeführerin war aus diesem Grund zur Erhebung einer Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid, soweit mit ihm über die Feststellung von Einkünften für 1994 abgesprochen wurde, im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes nicht berechtigt. Die Beschwerde war daher insoweit gemäß § 34 Abs. 1 und Abs. 3 VwGG in einem nach § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

2. Wiederaufnahme des Verfahrens 1991 und Feststellung von Einkünften 1991:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen u.a. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres; maßgebend ist allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betreffenden Besteuerungsperiode (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 28. März 2001, 98/13/0026).

Die Beschwerdeführerin bringt in diesem Zusammenhang vor, dass der Verzicht auf den Fruchtgenuss "erst im Jahre 1992 erfolgt" und dieser Umstand bereits dem Prüfer mitgeteilt worden sei, dieser jedoch vor allem daran interessiert gewesen wäre, wann der Verzicht wirksam geworden sei und er daher diesen Zeitpunkt in seinem Bericht festgehalten habe. Diesen Ausführungen ist zu erwidern, dass die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren ein derartiges Vorbringen nicht erstattet hat. Vielmehr war der Berufung vom 11. April 1996 lediglich zu entnehmen, dass "erst mit Beginn des Jahres 1992 eine andere rechtliche Situation gegeben" und "der Verzicht auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes erst für das Jahr 1992 gültig" gewesen sei. Die "Gültigkeit der Vereinbarung ab dem Beginn des Jahres 1992" hatte aber, da rückwirkende Parteienvereinbarungen für den Bereich der Steuererhebung unbeachtlich sind, zur Voraussetzung, dass Maria H. bereits vor Jahresbeginn 1992 eine entsprechende Erklärung abgegeben hatte.

Hätte, wie in der Beschwerde behauptet, Maria H. erst im Laufe des Jahres 1992 auf die Dienstbarkeit verzichtet, wären ihr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch noch für das Jahr 1992 - und zwar bis zum Übergang der Verfügungsbefugnis über die Liegenschaftsanteile auf die zivilrechtlichen Eigentümer -

zuzurechnen gewesen. Ein derartiger mit der eigenen Feststellungserklärung für 1992 in Widerspruch stehender Sachverhalt wurde im Verwaltungsverfahren nicht vorgetragen. Das diesbezügliche Vorbringen verstößt daher - abgesehen davon, dass es die Beschwerdeführerin auch vor dem Verwaltungsgerichtshof unterlässt, den Tag der Verzichtserklärung konkret anzugeben oder gar zu belegen - gegen das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bestehende Neuerungsverbot.

Mit dem weiteren Vorbringen, es könne angenommen werden, dass das Finanzamt "gem. § 115 Abs. 1 den gegenständlichen abgabenpflichtigen Fall erforscht und gem. § 161 Abs. 1 BAO die Abgabenerklärungen geprüft hat", wird nicht aufgezeigt, dass der Abgabenbehörde bei Ergehen des nach § 293 BAO berichtigten Feststellungsbescheides vom 22. September 1992 alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente - nämlich der Verzicht der Maria H. auf das Fruchtgenussrecht mit Wirkung zum 31. Dezember 1991 - bereits bekannt waren.

Die Beschwerdeführerin wendet sich weiters gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens mit der Begründung, der Verzicht auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes stelle keine Tatsache dar, deren Kenntnis allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbei geführt hätte. Der Bestimmung des § 28 Abs. 5 EStG 1988 könne nicht entnommen werden, dass im Falle des Verzichts auf die Ausübung des Fruchtgenussrechtes die bis dahin nicht bestimmungsgemäß verwendeten steuerfreien Beträge aufzulösen seien. Es liege weder eine unentgeltliche Übertragung noch eine Veräußerung von Liegenschaftsanteilen vor. Nach den Vorschriften des Mietrechtsgesetzes würden die angesammelten jährlichen Mietzinsrücklagen durch den Verzicht auf den zukünftigen Fruchtgenuss nicht berührt. Die "explizite Bekanntgabe des Fruchtgenussverzichtes hätte daher im gegenständlichen Fall keine steuerliche Relevanz gehabt".

Der im Beschwerdefall noch anzuwendende Abs. 5 des § 28 EStG 1988 sah bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Bildung steuerfreier Beträge vor. Nach Z. 4 dieser Gesetzesstelle waren die steuerfreien Beträge, die nicht innerhalb von neun Jahren mit näher bezeichneten Aufwendungen verrechnet worden waren, zu diesem Zeitpunkt einkünfteerhöhend aufzulösen. Z. 5 des § 28 Abs. 5 EStG 1988 bestimmte, dass die steuerfreien Beträge bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen waren.

Nach der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes waren die im Sinne der Bestimmung des § 28 Abs. 5 EStG 1988 (entspricht § 28 Abs. 3 EStG 1972) steuerfrei gebildeten Beträge bei Übertragung des Gebäudes auf Grund eines entgeltlichen oder unentgeltlichen Rechtsgeschäftes unter Lebenden nachzuversteuern, d.h. einkünfteerhöhend im Jahr der Übertragung aufzulösen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 9. November 1994, 94/13/0213, und vom 15. September 1999, 98/13/0145). Der Verzicht auf den Fruchtgenuss an einem Mietobjekt stellt sich - wenn der Fruchtgenussberechtigte wie im Beschwerdefall als Bezieher der Einkünfte anzusehen war - als Übertragung der Einkunftsquelle an den (die) zivilrechtlichen Eigentümer der Liegenschaft dar und ist in der hier strittigen Frage des weiteren Schicksals vorhandener steuerfreier Beträge der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung wirtschaftlich gleich zu halten. Dies ergibt sich daraus, dass mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechtes an einer vermieteten Liegenschaft ebenso wie mit der Eigentumsübertragung für den ehemaligen Bezieher der Vermietungseinkünfte keine Möglichkeit mehr besteht, eine widmungsgemäße Verrechnung mit Instandsetzungskosten oder Überhängen an sonstigen Werbungskosten vorzunehmen (vgl. allgemein zur Beendigung der Vermietungstätigkeit auch Quantschnigg/Schuch, a. a.O., Tz. 72.5 zu § 28).

Die Beschwerde erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet und war daher insoweit gemäß 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 27. August 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:1999140028.X00

Im RIS seit

05.12.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at