

TE Vwgh Erkenntnis 2015/11/26 2012/15/0152

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 26.11.2015

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §21 Abs1;

BAO §24 Abs1 litd;

EStG 1988 §2;

1. BAO § 21 heute

2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 24 heute

2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

1. EStG 1988 § 2 heute

2. EStG 1988 § 2 gültig ab 29.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022

3. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2019 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016

5. EStG 1988 § 2 gültig von 29.12.2015 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

6. EStG 1988 § 2 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

7. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. EStG 1988 § 2 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

9. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012

10. EStG 1988 § 2 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010

11. EStG 1988 § 2 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

12. EStG 1988 § 2 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009

13. EStG 1988 § 2 gültig von 01.01.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

14. EStG 1988 § 2 gültig von 27.06.2006 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006

15. EStG 1988 § 2 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

16. EStG 1988 § 2 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004

17. EStG 1988 § 2 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003

18. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.2000 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

19. EStG 1988 § 2 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

20. EStG 1988 § 2 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

21. EStG 1988 § 2 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. EStG 1988 § 2 gültig von 30.12.1989 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 2 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der G E in W, vertreten durch die Goldsteiner Rechtsanwalt GmbH in 2700 Wiener Neustadt, Wiener Straße 14-16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. Juni 2012, Zl. RV/3087-W/10, miterledigt RV/3086-W/10, RV/3085-W/10, RV/3084-W/10, betreffend u.a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO sowie die Einkommensteuer 2007 und 2008, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde der G E in W, vertreten durch die Goldsteiner Rechtsanwalt GmbH in 2700 Wiener Neustadt, Wiener Straße 14-16, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 15. Juni 2012, Zl. RV/3087-W/10, miterledigt RV/3086-W/10, RV/3085-W/10, RV/3084-W/10, betreffend u.a. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß Paragraph 299, BAO sowie die Einkommensteuer 2007 und 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2007, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 sowie die Einkommensteuer 2007 und 2008 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Ehemann der Beschwerdeführerin, Ferdinand E, erwarb in den Jahren 1974 und 1975 - teils entgeltlich und teils unentgeltlich - eine rund 500 m² große Liegenschaft in X. Auf der Liegenschaft befand sich ein baufälliges Wohngebäude und daran angrenzend eine in den 1960er Jahren errichtete, rund 350 m² große Lagerhalle. In der Folge vermietete Ferdinand E die Liegenschaft X und machte die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehenden Anschaffungs-, Instandsetzungs- und Erhaltungsaufwendungen als Werbungskosten geltend. Der Ehemann der Beschwerdeführerin, Ferdinand E, erwarb in den Jahren 1974 und 1975 - teils entgeltlich und teils unentgeltlich - eine rund 500 m² große Liegenschaft in römisch zehn. Auf der Liegenschaft befand sich ein baufälliges Wohngebäude und daran angrenzend eine in den 1960er Jahren errichtete, rund 350 m² große Lagerhalle. In der Folge vermietete Ferdinand E die Liegenschaft römisch zehn und machte die im Zusammenhang mit der Liegenschaft stehenden Anschaffungs-, Instandsetzungs- und Erhaltungsaufwendungen als Werbungskosten geltend.

Mit Schenkungsvertrag vom 16. Juni 1993 übertrug Ferdinand E die vermietete Liegenschaft X in das Alleineigentum der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes zugrunde zu legen. Sie legte dem Finanzamt Gutachten eines Immobiliensachverständigen vor, laut welchen der Verkehrswert der auf der Liegenschaft X befindlichen Objekte (Wohngebäude und Lagerhalle) zum Stichtag 1. Jänner 1994 1,160.000 S und deren Restnutzungsdauer 15 Jahre betragen habe. In den Jahren 1993 bis 2007 macht die Beschwerdeführerin 77.333 S als Absetzung für Abnutzung geltend. Mit Schenkungsvertrag vom 16. Juni 1993 übertrug Ferdinand E die vermietete Liegenschaft römisch zehn in das Alleineigentum der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin stellte den Antrag, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung gemäß Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, Litera b, EStG 1988 in der Fassung vor dem SchenkMG 2008 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes zugrunde zu legen. Sie legte dem Finanzamt Gutachten eines Immobiliensachverständigen vor, laut welchen der Verkehrswert der auf der Liegenschaft römisch zehn befindlichen Objekte (Wohngebäude und Lagerhalle) zum Stichtag 1. Jänner 1994 1,160.000 S und deren Restnutzungsdauer 15 Jahre betragen habe. In den Jahren 1993 bis 2007 macht die Beschwerdeführerin 77.333 S als

Absetzung für Abnutzung geltend.

Im Jahr 2003 erfolgte der Abbruch des auf der Liegenschaft X befindlichen baufälligen Wohngebäudes. In der Folge errichtete die Beschwerdeführerin für Zwecke der Vermietung ein an die Lagerhalle angrenzendes Wohnhaus mit zwei Wohnungen und Garagen. Dieses Wohnhaus wurde 2006 fertiggestellt. Im Jahr 2003 erfolgte der Abbruch des auf der Liegenschaft römisch zehn befindlichen baufälligen Wohngebäudes. In der Folge errichtete die Beschwerdeführerin für Zwecke der Vermietung ein an die Lagerhalle angrenzendes Wohnhaus mit zwei Wohnungen und Garagen. Dieses Wohnhaus wurde 2006 fertiggestellt.

Mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 setzte Ferdinand E den Mieter der auf der Liegenschaft X befindlichen Lagerhalle davon in Kenntnis, dass ihm am 1. Dezember 2007 das Eigentum an der Lagerhalle übertragen worden sei. Der Mietvertrag und die sonstigen Vereinbarungen blieben unverändert. Es möge jedoch nur mehr die Nettomiete an ihn überwiesen werden, weil er als Kleinunternehmer nicht umsatzsteuerpflichtig sei. Der für Dezember 2007 bereits bezahlte Mietzins wurde von der Beschwerdeführerin an Ferdinand E überwiesen, der dem Mieter die darin enthaltene Umsatzsteuer refundierte. Die weiteren Mietzinszahlungen wurden ohne Umsatzsteuer dem Bankkonto von Ferdinand E gutgeschrieben. Mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 setzte Ferdinand E den Mieter der auf der Liegenschaft römisch zehn befindlichen Lagerhalle davon in Kenntnis, dass ihm am 1. Dezember 2007 das Eigentum an der Lagerhalle übertragen worden sei. Der Mietvertrag und die sonstigen Vereinbarungen blieben unverändert. Es möge jedoch nur mehr die Nettomiete an ihn überwiesen werden, weil er als Kleinunternehmer nicht umsatzsteuerpflichtig sei. Der für Dezember 2007 bereits bezahlte Mietzins wurde von der Beschwerdeführerin an Ferdinand E überwiesen, der dem Mieter die darin enthaltene Umsatzsteuer refundierte. Die weiteren Mietzinszahlungen wurden ohne Umsatzsteuer dem Bankkonto von Ferdinand E gutgeschrieben.

Am 16. April 2008 schloss die Beschwerdeführerin mit Ferdinand E einen Schenkungsvertrag betreffend jenen Teil der Liegenschaft X ab, auf dem sich die Lagerhalle befand. Im Vertrag wird ausgeführt, dass die Lagerhalle in unmittelbarer Nähe des Wohnhauses liege und durch eine auf Kosten der Beschwerdeführerin zu errichtende Feuermauer von diesem abgegrenzt werden müsse. Die Beschwerdeführerin schenke und übergebe Ferdinand E die hinter der Feuermauer liegende Grundstücksfläche mitsamt der darauf befindlichen Lagerhalle, und erteile ihre Einwilligung, dass das Eigentumsrecht hierauf zu Gunsten von Ferdinand E grundbücherlich einverleibt werde. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaft sei bereits am 1. Dezember 2007 erfolgt. Am 16. April 2008 schloss die Beschwerdeführerin mit Ferdinand E einen Schenkungsvertrag betreffend jenen Teil der Liegenschaft römisch zehn ab, auf dem sich die Lagerhalle befand. Im Vertrag wird ausgeführt, dass die Lagerhalle in unmittelbarer Nähe des Wohnhauses liege und durch eine auf Kosten der Beschwerdeführerin zu errichtende Feuermauer von diesem abgegrenzt werden müsse. Die Beschwerdeführerin schenke und übergebe Ferdinand E die hinter der Feuermauer liegende Grundstücksfläche mitsamt der darauf befindlichen Lagerhalle, und erteile ihre Einwilligung, dass das Eigentumsrecht hierauf zu Gunsten von Ferdinand E grundbücherlich einverleibt werde. Die Übergabe und Übernahme der Liegenschaft sei bereits am 1. Dezember 2007 erfolgt.

Die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle wurden ab 1. Dezember 2007 von Ferdinand E erklärt. Dieser stellte den Antrag, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes zugrunde zu legen. Gleichzeitig legte er dem Finanzamt Gutachten eines Immobiliensachverständigen vor, laut welchen der Verkehrswert der auf der Liegenschaft X befindlichen Lagerhalle zum Stichtag 1. Dezember 2007 130.770 EUR und deren Restnutzungsdauer 15 Jahre betragen habe. Die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle wurden ab 1. Dezember 2007 von Ferdinand E erklärt. Dieser stellte den Antrag, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung gemäß Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, Litera b, EStG 1988 in der Fassung vor dem SchenkMG 2008 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes zugrunde zu legen. Gleichzeitig legte er dem Finanzamt Gutachten eines Immobiliensachverständigen vor, laut welchen der Verkehrswert der auf der Liegenschaft römisch zehn befindlichen Lagerhalle zum Stichtag 1. Dezember 2007 130.770 EUR und deren Restnutzungsdauer 15 Jahre betragen habe.

Über einen Fragenvorhalt des Finanzamtes gab Ferdinand E mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 u.a. bekannt, dass ihm das Eigentum am Anteil der Liegenschaft X, auf dem sich die Lagerhalle befinde, per 1. Dezember 2007 eingeräumt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe bereits der Entwurf des notariellen Schenkungsvertrages existiert, der insofern abzuändern gewesen sei, als die Kosten für die zukünftige Errichtung der Feuermauer von der Beschwerdeführerin zu tragen seien. Die grundbücherliche Eintragung sei noch nicht erfolgt, weil ein Bescheid über die genaue Lage und

Beschaffenheit der Feuermauer fehle. Zudem sei geplant, die Immobilien der Familie in eine "kleine GmbH" einzubringen, sobald diese Gesellschaftsform rechtlich möglich sei. Dem Mieter der Lagerhalle sei mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 der Eigentümer mitgeteilt worden, weiters, dass nunmehr nur die Nettomiete auf das Bankkonto von Ferdinand E zu überweisen sei. Ferdinand E sei Eigentümer der Lagerhalle. Die Mieten flössen ihm seit 1. Dezember 2007 zu. Er verfüge über die Einkünfte und die Einkunftsquelle. Diese sei daher ihm zuzurechnen. Die Schenkung sei aus privaten und nicht aus steuerlichen Gründen erfolgt. Der Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin sei aufgrund eines Verkehrsunfalles sehr schlecht und die Eheleute würden nicht wollen, dass im Falle ihres Todes die gesamte Liegenschaft dem Sohn zufalle. Über einen Fragenvorhalt des Finanzamtes gab Ferdinand E mit Schreiben vom 27. Jänner 2010 u.a. bekannt, dass ihm das Eigentum am Anteil der Liegenschaft römisch zehn, auf dem sich die Lagerhalle befinde, per 1. Dezember 2007 eingeräumt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt habe bereits der Entwurf des notariellen Schenkungsvertrages existiert, der insofern abzuändern gewesen sei, als die Kosten für die zukünftige Errichtung der Feuermauer von der Beschwerdeführerin zu tragen seien. Die grundbücherliche Eintragung sei noch nicht erfolgt, weil ein Bescheid über die genaue Lage und Beschaffenheit der Feuermauer fehle. Zudem sei geplant, die Immobilien der Familie in eine "kleine GmbH" einzubringen, sobald diese Gesellschaftsform rechtlich möglich sei. Dem Mieter der Lagerhalle sei mit Schreiben vom 13. Dezember 2007 der Eigentümer mitgeteilt worden, weiters, dass nunmehr nur die Nettomiete auf das Bankkonto von Ferdinand E zu überweisen sei. Ferdinand E sei Eigentümer der Lagerhalle. Die Mieten flössen ihm seit 1. Dezember 2007 zu. Er verfüge über die Einkünfte und die Einkunftsquelle. Diese sei daher ihm zuzurechnen. Die Schenkung sei aus privaten und nicht aus steuerlichen Gründen erfolgt. Der Gesundheitszustand der Beschwerdeführerin sei aufgrund eines Verkehrsunfalles sehr schlecht und die Eheleute würden nicht wollen, dass im Falle ihres Todes die gesamte Liegenschaft dem Sohn zufalle.

Das Finanzamt führte weitere Erhebungen durch und verfügte sodann u.a. die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens der Beschwerdeführerin für das Jahr 2007. Zudem hob es den Einkommensteuerbescheid der Beschwerdeführerin für das Jahr 2008 gemäß § 299 BAO auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008, in welchen es - abweichend von den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin - die Einkünfte aus der Vermietung der auf der Liegenschaft X befindlichen Lagerhalle erfasste. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, Ferdinand E habe die Liegenschaft X 1993 der Beschwerdeführerin geschenkt, die die Abschreibung der mittels eines Verkehrswertgutachtens ermittelten fiktiven Anschaffungskosten der auf der Liegenschaft befindlichen Objekte binnen 15 Jahren beantragt und vorgenommen habe. Genau 15 Jahre später (2007) sei die Lagerhalle wieder Ferdinand E geschenkt worden, mit der erkennbaren Absicht, dass dieser nochmals die fiktiven Anschaffungskosten als Aufwand absetzen könne. Dafür sei wieder ein Verkehrswertgutachten in Auftrag gegeben und von Ferdinand E ein Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 i d F vor dem SchenkMG 2008 gestellt worden. Die Rückschenkung stelle nach Ansicht des Finanzamtes einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach § 22 BAO dar. Sie sei steuerrechtlich nicht anzuerkennen, weshalb die Einkünfte bzw. Umsätze aus der Vermietung der Lagerhalle weiterhin der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Die Lagerhalle sei bereits vollständig abgeschrieben, sodass keine Absetzung für Abnutzung in Ansatz komme. Das Finanzamt führte weitere Erhebungen durch und verfügte sodann u.a. die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens der Beschwerdeführerin für das Jahr 2007. Zudem hob es den Einkommensteuerbescheid der Beschwerdeführerin für das Jahr 2008 gemäß Paragraph 299, BAO auf und erließ neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008, in welchen es - abweichend von den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin - die Einkünfte aus der Vermietung der auf der Liegenschaft römisch zehn befindlichen Lagerhalle erfasste. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, Ferdinand E habe die Liegenschaft X 1993 der Beschwerdeführerin geschenkt, die die Abschreibung der mittels eines Verkehrswertgutachtens ermittelten fiktiven Anschaffungskosten der auf der Liegenschaft befindlichen Objekte binnen 15 Jahren beantragt und vorgenommen habe. Genau 15 Jahre später (2007) sei die Lagerhalle wieder Ferdinand E geschenkt worden, mit der erkennbaren Absicht, dass dieser nochmals die fiktiven Anschaffungskosten als Aufwand absetzen könne. Dafür sei wieder ein Verkehrswertgutachten in Auftrag gegeben und von Ferdinand E ein Antrag gemäß Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, Litera b, EStG 1988 in der Fassung vor dem SchenkMG 2008 gestellt worden. Die Rückschenkung stelle nach Ansicht des Finanzamtes einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nach

Paragraph 22, BAO dar. Sie sei steuerrechtlich nicht anzuerkennen, weshalb die Einkünfte bzw. Umsätze aus der Vermietung der Lagerhalle weiterhin der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien. Die Lagerhalle sei bereits vollständig abgeschrieben, sodass keine Absetzung für Abnutzung in Ansatz komme.

Die Beschwerdeführerin erhob u.a. gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommenssteuer 2007, den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 sowie die neuen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 das Rechtsmittel der Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Übertragung des Eigentums an Teilen der Liegenschaft X samt darauf befindlicher Lagerhalle sei aufgrund laufender bau- und gewerberechtlicher Verfahren noch nicht im Grundbuch eingetragen worden. Aus der Vorhaltsbeantwortung von Ferdinand E sei dem Finanzamt aber bekannt, dass der Mieter der Lagerhalle ehestens von der Eigentumsübertragung informiert worden sei. Es sei auch nachgewiesen worden, dass die Mieteinnahmen ausschließlich Ferdinand E zufließen, der über diese allein verfüge. Dass in den von der Beschwerdeführerin und Ferdinand E vorgelegten Gutachten die Restnutzungsdauer der in Rede stehenden Lagerhalle jeweils mit 15 Jahren festgestellt worden sei, resultiere daraus, dass die Lagerhalle saniert und damit einer zeitlich weiteren Verwendung zugänglich gemacht worden sei. Das Finanzamt habe die Bescheide nur einseitig begründet und lasse amtsbekannte Umstände zugunsten der Beschwerdeführerin außer Betracht. Die Liegenschaft sei mit Notariatsakt übertragen worden und die Einkünfte aus der Vermietung der darauf befindlichen Lagerhalle flössen nicht der Beschwerdeführerin zu. Die Einkünfte seien daher dem neuen Eigentümer zuzurechnen. Die Beschwerdeführerin erhob u.a. gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommenssteuer 2007, den Aufhebungsbescheid betreffend Einkommensteuer 2008 sowie die neuen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 das Rechtsmittel der Berufung und führte zur Begründung im Wesentlichen aus, die Übertragung des Eigentums an Teilen der Liegenschaft römisch zehn samt darauf befindlicher Lagerhalle sei aufgrund laufender bau- und gewerberechtlicher Verfahren noch nicht im Grundbuch eingetragen worden. Aus der Vorhaltsbeantwortung von Ferdinand E sei dem Finanzamt aber bekannt, dass der Mieter der Lagerhalle ehestens von der Eigentumsübertragung informiert worden sei. Es sei auch nachgewiesen worden, dass die Mieteinnahmen ausschließlich Ferdinand E zufließen, der über diese allein verfüge. Dass in den von der Beschwerdeführerin und Ferdinand E vorgelegten Gutachten die Restnutzungsdauer der in Rede stehenden Lagerhalle jeweils mit 15 Jahren festgestellt worden sei, resultiere daraus, dass die Lagerhalle saniert und damit einer zeitlich weiteren Verwendung zugänglich gemacht worden sei. Das Finanzamt habe die Bescheide nur einseitig begründet und lasse amtsbekannte Umstände zugunsten der Beschwerdeführerin außer Betracht. Die Liegenschaft sei mit Notariatsakt übertragen worden und die Einkünfte aus der Vermietung der darauf befindlichen Lagerhalle flössen nicht der Beschwerdeführerin zu. Die Einkünfte seien daher dem neuen Eigentümer zuzurechnen.

Gemäß den in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen wurde im Oktober 2010 ein Nutzwertgutachten betreffend die Liegenschaft X erstellt. Die Eintragung des Eigentumsrecht von Ferdinand E an 123/296 Anteilen an der Liegenschaft X samt dem mit diesen Anteilen verbundenen (Wohnungs)Eigentum an der auf der Liegenschaft befindlichen Lagerhalle im Grundbuch erfolgte aufgrund eines Notariatsaktes vom 19. Oktober 2011. In der Präambel zu diesem Notariatsakt wird Folgendes ausgeführt: Gemäß den in den Verwaltungsakten einliegenden Unterlagen wurde im Oktober 2010 ein Nutzwertgutachten betreffend die Liegenschaft römisch zehn erstellt. Die Eintragung des Eigentumsrecht von Ferdinand E an 123/296 Anteilen an der Liegenschaft römisch zehn samt dem mit diesen Anteilen verbundenen (Wohnungs)Eigentum an der auf der Liegenschaft befindlichen Lagerhalle im Grundbuch erfolgte aufgrund eines Notariatsaktes vom 19. Oktober 2011. In der Präambel zu diesem Notariatsakt wird Folgendes ausgeführt:

"(Die Beschwerdeführerin) hat mit Schenkungsvertrag vom 16.04.2008 (sechzehnten April zweitausendacht) an ihren Ehegatten (Ferdinand E) an der vorgenannten Liegenschaft 'die Grundstücksfläche des obigen Grundstückes, die durch die ganze Breite des Grundstückes hinter der obigen Feuermauer bis zum Ende des obigen Grundstückes liegt', sowie die darauf errichtete Lagerhalle geschenkt. Dieser Schenkungsvertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern am 30.04.2008 (dreißigsten April zweitausendacht) zu Erfassungsnummer: (...) angezeigt. Der Schenkungsvertrag war die schriftliche Niederlegung der zum Stichtag 01.12.2007 (ersten Dezember zweitausendsieben) bereits erfolgten Schenkung. Mit diesem Stichtag sind alle Nutzungen und Lasten bereits auf den Geschenknehmer übergegangen. Grundbücherlich konnte dieser Schenkungsvertrag nicht durchgeführt werden, da die vertragsgegenständliche Liegenschaft noch nicht parifiziert war, weil baurechtliche und gewerberechtliche Fragen noch abzuklären waren. Nunmehr liegt ein Nutzwertgutachten vor, nach welchem der Schenkungsgegenstand des

vorgenannten Schenkungsvertrages eine selbständige Wohnungseigentumseinheit bildet. Der gegenständliche Schenkungs- und Wohnungseigentumsvertrag dient somit lediglich der grundbücherlichen Umsetzung des bereits wirtschaftlich zum Stichtag 01.12.2007 (erster Dezember zweitausendsieben) durchgeführten Schenkungsvertrages."

Das Finanzamt legte die Berufung der belangten Behörde vor, die weitere Erhebungen durchführte und eine Stellungnahme der Beschwerdeführerin zu den Erhebungsergebnissen einholte.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 sowie die Einkommensteuer 2007 und 2008 betraf, keine Folge. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass die teilweise Rückschenkung der Liegenschaft X nicht den Anforderungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen entspreche und zudem als Missbrauch iSd § 22 BAO anzusehen sei. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung, soweit sie die Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2007, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 sowie die Einkommensteuer 2007 und 2008 betraf, keine Folge. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass die teilweise Rückschenkung der Liegenschaft römisch zehn nicht den Anforderungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen entspreche und zudem als Missbrauch iSd Paragraph 22, BAO anzusehen sei.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen könnten für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Das Erfordernis der Fremdüblichkeit erfasse Form und Inhalt der Vereinbarung sowie dessen tatsächliche Erfüllung. Bei Schenkungen sei dieses Kriterium insofern eingeschränkt, als zwischen Fremden in der Regel keine Schenkungen erfolgten. Eine Schenkung zwischen Ehegatten sei somit fremdüblich, wenn sie in einer unter Angehörigen üblichen Form, aus üblichen Gründen mit einem üblichen Inhalt abgeschlossen und tatsächlich erfüllt werde. Im Streitfall sei die Form (rasche formfreie Schenkung Ende 2007, dann

1. Schenkungsvertrag im April 2008 mit Inhalt der Liegenschaftsteilung und schließlich 2. Schenkungsvertrag mit anderem Inhalt (Parifizierung) vom Oktober 2011 zur Begründung von Wohnungseigentum) und der Inhalt des Rechtsgeschäftes (Rückschenkung eines unselbständigen Liegenschaftsteiles ohne plausiblen außersteuerlichen Grund)" sowie die tatsächliche Erfüllung des Rechtsgeschäftes "(mehrjährige Untätigkeit der Vertragsparteien zur Verbücherung des geschenkten Liegenschaftsanteiles)" nicht fremdüblich.

Die Schenkung stelle zudem ein ungewöhnliches Rechtsgeschäft dar. Daher sei zu prüfen, ob sie bei Wegdenken der abgabensparenden Effekte noch sinnvoll erscheine. Durch die Rechtshandlungen im Zusammenhang mit der Schenkung seien Kosten für Vertragsserrichtungen, Gutachten und Gebühren entstanden und sie führe auch zu einem Steuernachteil (höhere Progression bei Ferdinand E). Aufwendungen und Steuernachteil würden aber durch den Steuervorteil ausgeglichen, der sich aus der jährlichen Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten ergebe, sodass die Schenkung insgesamt zu einer Steuerersparnis führe. Ohne den Steuervorteil sei die Schenkung nicht sinnvoll und schlichtweg unverständlich. Dieser bedeutende Steuervorteil sei der einzig erkennbare und einleuchtende Grund für die im Jahr 2007 erfolgte Schenkung. Der erklärte außersteuerliche Grund, Erbansprüche des Sohnes der Beschwerdeführerin einzuschränken, sei weder glaubwürdig noch plausibel, weil derselbe Zweck durch die dafür üblichen Rechtsgeschäfte von Todes wegen wesentlich wirksamer und kostensparender hätte erreicht werden können. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008 diene der Gleichbehandlung von entgeltlichem und unentgeltlichem Liegenschaftserwerb hinsichtlich des Aufwands der Gebäudeabschreibung. Die Bestimmung sei für unentgeltliche Liegenschaftserwerbe geschaffen worden, die aus außersteuerlichen Gründen erfolgten. Die mehrfache Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten durch willkürliches Hin- und Herschenken von Gebäuden habe nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprochen und liege somit nicht in der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen. Wegen der erhöhten Gefahr eines solchen Missbrauchs durch den Wegfall der Erbschaftssteuer sei diese Bestimmung durch das SchenkMG 2008 vom Gesetzgeber geändert worden. Die streitgegenständliche Schenkung erweise sich somit als eine dem Normzweck widersprechende Missbrauchshandlung. Sie sei auch in Missbrauchsabsicht erfolgt, zumal Ferdinand E "ein ausgebildeter Steuerfachmann und auch noch in seinem Ruhestand auf dem Gebiet des Steuerrechts beruflich aktiv" sei. Auch das Geschehen zeige, dass die Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten von Beginn an das Ziel der Schenkung gewesen sei. Es entstehe der Eindruck, dass die Gestaltungsintensität in dem Maße zugenommen

habe, in dem die Bedenken der Abgabenbehörde in Bezug auf die Schenkung gewachsen seien. Die Behauptung, faktische und rechtliche Ungewissheiten über die Errichtung einer Feuermauer hätten die Eintragung des Eigentums im Grundbuch verzögert, habe sich als Vorwand erwiesen. Die Einverleibung des Eigentums von Ferdinand E im Grundbuch sei für den mit der Schenkung angestrebten Zweck nicht erforderlich und nur mit Kosten verbunden. Daher sei sie erst vier Jahre nach der Schenkung - vor dem Hintergrund der abgabenbehördlichen Überprüfung - erfolgt. Entscheidend für die Annahme der Steuervermeidungsabsicht sei aber, dass kein sachlicher Grund für die Schenkung dargelegt worden sei. Auf Grund des Ermittlungsverfahrens stehe fest, dass ohne den Steuervorteil aus der nochmaligen Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten die Schenkung nicht erfolgt wäre. Die Schenkung stelle zudem ein ungewöhnliches Rechtsgeschäft dar. Daher sei zu prüfen, ob sie bei Wegdenken der abgabensparenden Effekte noch sinnvoll erscheine. Durch die Rechtshandlungen im Zusammenhang mit der Schenkung seien Kosten für Vertragserrichtungen, Gutachten und Gebühren entstanden und sie führe auch zu einem Steuernachteil (höhere Progression bei Ferdinand E). Aufwendungen und Steuernachteil würden aber durch den Steuervorteil ausgeglichen, der sich aus der jährlichen Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten ergebe, sodass die Schenkung insgesamt zu einer Steuerersparnis führe. Ohne den Steuervorteil sei die Schenkung nicht sinnvoll und schlichtweg unverständlich. Dieser bedeutende Steuervorteil sei der einzig erkennbare und einleuchtende Grund für die im Jahr 2007 erfolgte Schenkung. Der erklärte außersteuerliche Grund, Erbansprüche des Sohnes der Beschwerdeführerin einzuschränken, sei weder glaubwürdig noch plausibel, weil derselbe Zweck durch die dafür üblichen Rechtsgeschäfte von Todes wegen wesentlich wirksamer und kostensparender hätte erreicht werden können. Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, Litera b, EStG 1988 in der Fassung vor dem SchenkMG 2008 diene der Gleichbehandlung von entgeltlichem und unentgeltlichem Liegenschaftserwerb hinsichtlich des Aufwands der Gebäudeabschreibung. Die Bestimmung sei für unentgeltliche Liegenschaftserwerbe geschaffen worden, die aus außersteuerlichen Gründen erfolgten. Die mehrfache Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten durch willkürliches Hin- und Herschenken von Gebäuden habe nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprochen und liege somit nicht in der Gestaltungsfreiheit des Steuerpflichtigen. Wegen der erhöhten Gefahr eines solchen Missbrauchs durch den Wegfall der Erbschaftssteuer sei diese Bestimmung durch das SchenkMG 2008 vom Gesetzgeber geändert worden. Die streitgegenständliche Schenkung erweise sich somit als eine dem Normzweck widersprechende Missbrauchshandlung. Sie sei auch in Missbrauchsabsicht erfolgt, zumal Ferdinand E "ein ausgebildeter Steuerfachmann und auch noch in seinem Ruhestand auf dem Gebiet des Steuerrechts beruflich aktiv" sei. Auch das Geschehen zeige, dass die Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten von Beginn an das Ziel der Schenkung gewesen sei. Es entstehe der Eindruck, dass die Gestaltungsintensität in dem Maße zugenommen habe, in dem die Bedenken der Abgabenbehörde in Bezug auf die Schenkung gewachsen seien. Die Behauptung, faktische und rechtliche Ungewissheiten über die Errichtung einer Feuermauer hätten die Eintragung des Eigentums im Grundbuch verzögert, habe sich als Vorwand erwiesen. Die Einverleibung des Eigentums von Ferdinand E im Grundbuch sei für den mit der Schenkung angestrebten Zweck nicht erforderlich und nur mit Kosten verbunden. Daher sei sie erst vier Jahre nach der Schenkung - vor dem Hintergrund der abgabenbehördlichen Überprüfung - erfolgt. Entscheidend für die Annahme der Steuervermeidungsabsicht sei aber, dass kein sachlicher Grund für die Schenkung dargelegt worden sei. Auf Grund des Ermittlungsverfahrens stehe fest, dass ohne den Steuervorteil aus der nochmaligen Abschreibung fiktiver Anschaffungskosten die Schenkung nicht erfolgt wäre.

Im Regelfall werde eine fremdunübliche bzw. auf einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts beruhende Schenkung - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - für Zwecke der Erhebung der Steuer nicht anerkannt. Die Zurechnung des Wirtschaftsgutes erfolge so, als ob das Rechtsgeschäft nicht abgeschlossen worden wäre. Dafür spreche auch, dass der mit der Schenkung verbundene Steuernachteil der höheren Progression bei Ferdinand E nur wegen des insgesamt angestrebten Steuervorteils in Kauf genommen worden sei. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die Schenkung für die Erhebung der Einkommensteuer wegen Gestaltungsmissbrauch nicht anzuerkennen sei und die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle - ungeachtet dessen, dass Ferdinand E zivilrechtlicher Eigentümer der Lagerhalle sei - weiterhin der Beschwerdeführerin zuzurechnen seien.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, soweit darin über die Wiederaufnahmen des Einkommensteuerverfahrens 2007, die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 sowie die Einkommensteuer 2007 und 2008 abgesprochen wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden (vgl. das Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2013/15/0166, mwN). Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken (vgl. das Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151, sowie Doralt/Toifl, EStG14, § 2 Tz 142). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2004/14/0121 und vom 20. Mai 2014, 2011/15/0174). Zurechnungssubjekt von Einkünften ist derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Wem die Einkünfte zuzurechnen sind, ist dabei in erster Linie nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu entscheiden vergleiche , das Erkenntnis vom 29. Jänner 2015, 2013/15/0166, mwN). Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkunftserzielung eingesetzten Gegenständen decken vergleiche , das Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151, sowie Doralt/Toifl, EStG14, Paragraph 2, Tz 142). Es kommt vielmehr darauf an, wer tatsächlich die Leistungen erbracht und damit am Wirtschaftsleben teilgenommen hat vergleiche , z.B. das Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2004/14/0121 und vom 20. Mai 2014, 2011/15/0174).

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann, Ferdinand E, abgeschlossene Schenkungsvertrag betreffend die in Rede stehende, mit der Lagerhalle bebaute Liegenschaft den Anforderungen an vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprochen habe und ob die Schenkung als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd § 22 BAO anzusehen sei. Sie kam zur Überzeugung, dass ein Gestaltungsmissbrauch vorliege, weshalb die Schenkung der Liegenschaft steuerlich nicht anzuerkennen sei, und hat aus diesem Umstand abgeleitet, die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle seien weiterhin der Beschwerdeführerin zuzurechnen. Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid ausführlich mit der Frage auseinandergesetzt, ob der zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann, Ferdinand E, abgeschlossene Schenkungsvertrag betreffend die in Rede stehende, mit der Lagerhalle bebaute Liegenschaft den Anforderungen an vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entsprochen habe und ob die Schenkung als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts iSd Paragraph 22, BAO anzusehen sei. Sie kam zur Überzeugung, dass ein Gestaltungsmissbrauch vorliege, weshalb die Schenkung der Liegenschaft steuerlich nicht anzuerkennen sei, und hat aus diesem Umstand abgeleitet, die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle seien weiterhin der Beschwerdeführerin zuzurechnen.

Mit der für die Zurechnung von Einkünften entscheidenden Frage, ob die Beschwerdeführerin nach Maßgabe der oben angeführten Grundsätze Subjekt der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle gewesen ist, hat sich die belangte Behörde hingegen nicht auseinandergesetzt. Dabei wären insbesondere Erhebungen über die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und dem bzw. den (fremden) Mietern der Lagerhalle durchzuführen und entsprechende rechtliche Erwägungen anzustellen gewesen (vgl. idS neuerlich das Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151). Mit der für die Zurechnung von Einkünften entscheidenden Frage, ob die Beschwerdeführerin nach Maßgabe der oben angeführten Grundsätze Subjekt der Zurechnung der Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle gewesen ist, hat sich die belangte Behörde hingegen nicht auseinandergesetzt. Dabei wären insbesondere Erhebungen über die Verhältnisse zwischen der Beschwerdeführerin und dem bzw. den (fremden) Mietern der Lagerhalle durchzuführen und entsprechende rechtliche Erwägungen anzustellen gewesen vergleiche , idS neuerlich das Erkenntnis vom 25. Juli 2013, 2011/15/0151).

In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde diese Prüfungen unterlassen, weshalb sich der angefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet erweist und schon deswegen gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde diese Prüfungen unterlassen, weshalb sich der angefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet erweist und schon deswegen gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008,

BGBI. II Nr. 455. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer bereits im pauschalierten Schriftsatzaufwand enthalten ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 1999, 94/13/0097). Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBI. II Nr. 455. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer bereits im pauschalierten Schriftsatzaufwand enthalten ist vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 28. April 1999, 94/13/0097).

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. November 2015

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012150152.X00

Im RIS seit

24.12.2015

Zuletzt aktualisiert am

10.02.2016

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at