

TE Vwgh Erkenntnis 2013/9/18 2010/13/0120

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 18.09.2013

Index

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

Norm

BAO §93 Abs2;
EStG 1988 §116 Abs5;
EStG 1988 §28 Abs5;
VwRallg;

1. BAO § 93 heute
2. BAO § 93 gültig ab 01.01.1962
1. EStG 1988 § 116 heute
2. EStG 1988 § 116 gültig ab 24.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
3. EStG 1988 § 116 gültig von 13.01.1999 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
4. EStG 1988 § 116 gültig von 10.01.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
5. EStG 1988 § 116 gültig von 01.05.1996 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
6. EStG 1988 § 116 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
7. EStG 1988 § 116 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
8. EStG 1988 § 116 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993
1. EStG 1988 § 28 heute
2. EStG 1988 § 28 gültig ab 19.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
3. EStG 1988 § 28 gültig von 20.07.2022 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 28 gültig von 15.08.2015 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
5. EStG 1988 § 28 gültig von 01.01.2013 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. EStG 1988 § 28 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. EStG 1988 § 28 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
8. EStG 1988 § 28 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 28 gültig von 30.12.1989 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
10. EStG 1988 § 28 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski,

Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Ing. D in S, vertreten durch Dr. Albert Feichtner, Dr. Anneliese Lindorfer und Mag. Dr. Bernhard Feichtner, Rechtsanwälte in 6370 Kitzbühel, Josef Pirchl-Straße 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. Mai 2010, Zl. RV/1020-W/05, betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Ing. D in S, vertreten durch Dr. Albert Feichtner, Dr. Anneliese Lindorfer und Mag. Dr. Bernhard Feichtner, Rechtsanwälte in 6370 Kitzbühel, Josef Pirchl-Straße 9, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. Mai 2010, Zl. RV/1020-W/05, betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß Paragraph 188, BAO für das Jahr 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Alleinerbe von Frau D, die als ehemalige Miteigentümerin einer Liegenschaft in Wien Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes vom Dezember 2004 erhob, mit dem die im Jahr 1999 erzielten Einkünfte der "ehemaligen Mitbesitzer der Hausgemeinschaft" aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden waren. In der Berufung wandte sie sich dagegen, dass das Finanzamt "die nach Ansicht der Finanzverwaltung in den Jahren 1990 bis 1995 steuerfrei gebildeten Rücklagen" gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 aufgelöst und in die festgestellten Einkünfte einbezogen hatte. Sie machte dazu in der Berufung, im Vorlageantrag gegen eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes und in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde geltend, dass in § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgeschriebene Verzeichnis sei niemals vorgelegt worden, weshalb steuerfreie Beträge im Sinne der zitierten Vorschrift bei den Feststellungen der Einkünfte - anders als dies jeweils ohne Aufforderung zur Vorlage eines Verzeichnisses antragsgemäß geschehen sei - niemals zu berücksichtigen gewesen wären. Dies stehe einer nunmehrigen "Auflösung" der "nicht gebildeten Mietzinsrücklagen" entgegen. Der Beschwerdeführer ist Alleinerbe von Frau D, die als ehemalige Miteigentümerin einer Liegenschaft in Wien Berufung gegen den Bescheid des Finanzamtes vom Dezember 2004 erhob, mit dem die im Jahr 1999 erzielten Einkünfte der "ehemaligen Mitbesitzer der Hausgemeinschaft" aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden waren. In der Berufung wandte sie sich dagegen, dass das Finanzamt "die nach Ansicht der Finanzverwaltung in den Jahren 1990 bis 1995 steuerfrei gebildeten Rücklagen" gemäß Paragraph 28, Absatz 5, EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 aufgelöst und in die festgestellten Einkünfte einbezogen hatte. Sie machte dazu in der Berufung, im Vorlageantrag gegen eine Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes und in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde geltend, dass in Paragraph 28, Absatz 5, Ziffer 2, EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgeschriebene Verzeichnis sei niemals vorgelegt worden, weshalb steuerfreie Beträge im Sinne der zitierten Vorschrift bei den Feststellungen der Einkünfte - anders als dies jeweils ohne Aufforderung zur Vorlage eines Verzeichnisses antragsgemäß geschehen sei - niemals zu berücksichtigen gewesen wären. Dies stehe einer nunmehrigen "Auflösung" der "nicht gebildeten Mietzinsrücklagen" entgegen.

Im Verfahren vor der belangten Behörde stellte Frau D dazu klar, dass Verrechnungen im Sinne des § 116 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 in ihrem Fall, anders als in dem eines anderen ehemaligen Miteigentümers, bei dem dies dem Finanzamt wegen des Fehlens von Verzeichnissen zunächst unbekannt geblieben war, nicht stattgefunden hätten. Im Verfahren vor der belangten Behörde stellte Frau D dazu klar, dass Verrechnungen im Sinne des Paragraph 116, Absatz 5, Ziffer 2, EStG 1988 in ihrem Fall, anders als in dem eines anderen ehemaligen Miteigentümers, bei dem dies dem Finanzamt wegen des Fehlens von Verzeichnissen zunächst unbekannt geblieben war, nicht stattgefunden hätten.

Mit dem angefochtenen, in Bezug auf den anderen Miteigentümer - wie schon die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes - abändernden Bescheid bestätigte die belangte Behörde die Auflösung der ihrer Ansicht nach wirksam gebildeten steuerfreien Beträge. Sie stellte dazu fest, die Einkünfte der ehemaligen Miteigentümer seien in den

Jahren 1990 bis 1995 jeweils mit Null festgestellt worden, weil jeweils ein "Antrag auf Anerkennung des gesamterzielten Überschusses dieser Liegenschaft als steuerfreier Betrag" gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 vorgelegen habe. Die im Gesetz vorgeschriebenen Verzeichnisse seien niemals vorgelegt worden. Mit dem angefochtenen, in Bezug auf den anderen Miteigentümer - wie schon die Berufungsvorentscheidung des Finanzamts - abändernden Bescheid bestätigte die belangte Behörde die Auflösung der ihrer Ansicht nach wirksam gebildeten steuerfreien Beträge. Sie stellte dazu fest, die Einkünfte der ehemaligen Miteigentümer seien in den Jahren 1990 bis 1995 jeweils mit Null festgestellt worden, weil jeweils ein "Antrag auf Anerkennung des gesamterzielten Überschusses dieser Liegenschaft als steuerfreier Betrag" gemäß Paragraph 28, Absatz 5, EStG 1988 vorgelegen habe. Die im Gesetz vorgeschriebenen Verzeichnisse seien niemals vorgelegt worden.

§ 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 habe als "Bedingung" für die antragsgemäße Berücksichtigung steuerfreier Beträge vorgesehen, dass diese "in einem mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten besonderen Verzeichnis auszuweisen" seien, aus dem "die Höhe sämtlicher Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich" zu sein habe. Wenn die Berufungswerberin meine, mangels Erfüllung dieser Bedingung sei es nicht zur rechtswirksamen Bildung steuerfreier Beträge gekommen, so entspreche dies nicht der Aktenlage, denn das Finanzamt habe "in sämtlichen Jahren die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null festgestellt, obwohl aus den Unterlagen eindeutig Einnahmenüberschüsse der betreffenden Liegenschaft erklärt" worden seien. Das Finanzamt habe "den Anträgen auf Bildung der steuerfreien Beträge entsprochen und die jeweiligen Einnahmenüberschüsse als steuerfrei nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 behandelt". Es habe die Anträge "bewilligt", was "konkludent" aus den Feststellungsbescheiden hervorgehe. An der "Tatsache, dass steuerfreie Beträge gebildet wurden," würde es auch nichts ändern, wenn deren Auflösung in den Folgejahren - mangels Vorlage von Verzeichnissen - zu Unrecht unterblieben wäre, wie die Berufungswerberin auch geltend gemacht habe. Paragraph 28, Absatz 5, Ziffer 2, EStG 1988 habe als "Bedingung" für die antragsgemäße Berücksichtigung steuerfreier Beträge vorgesehen, dass diese "in einem mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten besonderen Verzeichnis auszuweisen" seien, aus dem "die Höhe sämtlicher Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich" zu sein habe. Wenn die Berufungswerberin meine, mangels Erfüllung dieser Bedingung sei es nicht zur rechtswirksamen Bildung steuerfreier Beträge gekommen, so entspreche dies nicht der Aktenlage, denn das Finanzamt habe "in sämtlichen Jahren die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null festgestellt, obwohl aus den Unterlagen eindeutig Einnahmenüberschüsse der betreffenden Liegenschaft erklärt" worden seien. Das Finanzamt habe "den Anträgen auf Bildung der steuerfreien Beträge entsprochen und die jeweiligen Einnahmenüberschüsse als steuerfrei nach Paragraph 28, Absatz 5, EStG 1988 behandelt". Es habe die Anträge "bewilligt", was "konkludent" aus den Feststellungsbescheiden hervorgehe. An der "Tatsache, dass steuerfreie Beträge gebildet wurden," würde es auch nichts ändern, wenn deren Auflösung in den Folgejahren - mangels Vorlage von Verzeichnissen - zu Unrecht unterblieben wäre, wie die Berufungswerberin auch geltend gemacht habe.

Die Berufungswerberin berufe sich in Bezug auf die Rechtsfolgen einer Nichtvorlage des Verzeichnisses auf das hg. Erkenntnis vom 31. März 2004, 99/13/0211, dem aber ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen sei. Sei im gegenständlichen Fall die rechtmäßige (gemeint: rechtswirksame) Bildung von steuerfreien Beträgen zu prüfen, so sei im zitierten Erkenntnis nur ausgesprochen worden, bei Vorlage eines hinsichtlich einzelner Jahre unvollständigen Verzeichnisses seien "sämtliche steuerfreie Beträge aufzulösen". Ein vergleichbarer Sachverhalt liege somit nicht vor.

Auch dem ins Treffen geführten Erkenntnis vom 10. November 1993, 93/13/0162, sei ein anderer Sachverhalt zugrunde gelegen, denn damals sei die Berücksichtigung des steuerfreien Betrages mangels eines den gesetzlichen Anforderungen entsprechenden Verzeichnisses unterblieben, während sie im vorliegenden Fall stattgefunden habe.

Für die Ansicht der belangten Behörde spreche hingegen das Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2003/15/0017, mit dem eine Nachversteuerung steuerfreier Beträge im Jahr 1999 (zu ergänzen:

trotz des geltend gemachten Umstandes, dass 1998 kein Verzeichnis mehr vorgelegt worden war) als nicht rechtswidrig erkannt worden sei. Die Nachversteuerung verletze auch nicht den Grundsatz der Periodenbesteuerung, weil § 116 Abs. 5 EStG 1988 in dieser Hinsicht eine Ausnahmeregelung darstelle. trotz des geltend gemachten Umstandes, dass 1998 kein Verzeichnis mehr vorgelegt worden war) als nicht rechtswidrig erkannt worden sei. Die Nachversteuerung verletze auch nicht den Grundsatz der Periodenbesteuerung, weil Paragraph 116, Absatz 5, EStG 1988 in dieser Hinsicht eine Ausnahmeregelung darstelle.

Die belangte Behörde teile die Ansicht der Berufungswerberin, dass die Bildung der steuerfreien Beträge "nicht rechtmäßig erfolgt" sei und die darauf abzielenden Anträge zurückzuweisen sowie alle in den Vorjahren gebildeten Beträge im Jahr der Nichtvorlage des Verzeichnisses aufzulösen gewesen wären. Es stehe aber außer Zweifel, "dass die jährliche Bildung des steuerfreien Betrages in Höhe des erklärten Überschusses jene Rechtswirkung entfaltet hat, die durch die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null in allen sechs Jahren entstanden ist."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, durch einen weiteren Schriftsatz ergänzte Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

§ 28 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, lautete: Paragraph 28, Absatz 5, EStG 1988 in der Fassung vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, Bundesgesetzblatt, Nr. 201, lautete:

1. "(5) Absatz 5, Bei der Vermietung eines Grundstücks (Gebäudes) können auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden. Dabei gelten folgende Bedingungen:

1. Die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 Mietrechtsgesetz vereinnahmten Beträge übersteigen sämtliche mit diesem Grundstück (Gebäude) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen. Dieser übersteigende Betrag kann einem steuerfreien Betrag zugeführt werden. 1. Die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach Paragraph 10, Mietrechtsgesetz vereinnahmten Beträge übersteigen sämtliche mit diesem Grundstück (Gebäude) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen. Dieser übersteigende Betrag kann einem steuerfreien Betrag zugeführt werden.

2. Die steuerfreien Beträge sind in einem mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten besonderen Verzeichnis auszuweisen. Aus diesem Verzeichnis muß die Höhe sämtlicher Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich sein. Wurde ein steuerfreier Betrag gebildet und dieses Verzeichnis nicht mit der Steuererklärung vorgelegt, so hat das Finanzamt eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen.

3. Falls in einem der folgenden neun Jahre Instandsetzungsaufwendungen (Abs. 2) getätigt werden oder ein Verlust entsteht (höhere Werbungskosten als Einnahmen im Sinne der Z 1), so sind die Instandsetzungsaufwendungen und der Verlust mit den für die Vorjahre gebildeten steuerfreien Beträgen, beginnend mit dem ältesten, zu verrechnen. 3. Falls in einem der folgenden neun Jahre Instandsetzungsaufwendungen (Absatz 2,) getätigt werden oder ein Verlust entsteht (höhere Werbungskosten als Einnahmen im Sinne der Ziffer eins,), so sind die Instandsetzungsaufwendungen und der Verlust mit den für die Vorjahre gebildeten steuerfreien Beträgen, beginnend mit dem ältesten, zu verrechnen.

4. Steuerfreie Beträge (Teile von steuerfreien Beträgen), die nicht bis zum Ende der Neun-Jahres-Frist der Z 3 zu verrechnen waren, sind zu diesem Zeitpunkt einkünfteerhöhend aufzulösen. 4. Steuerfreie Beträge (Teile von steuerfreien Beträgen), die nicht bis zum Ende der Neun-Jahres-Frist der Ziffer 3, zu verrechnen waren, sind zu diesem Zeitpunkt einkünfteerhöhend aufzulösen.

5. Die steuerfreien Beträge sind bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen."

§ 116 Abs. 5 EStG 1988 lautet: Paragraph 116, Absatz 5, EStG 1988 lautet:

1. "(5) Absatz 5, Für die bis 1995 nach § 28 Abs. 5 in der bis 1995 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Beträge gilt folgendes: Für die bis 1995 nach Paragraph 28, Absatz 5, in der bis 1995 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Beträge gilt folgendes:

1. Steuerfreie Beträge, die nach § 28 Abs. 3 EStG 1972 gebildet wurden, gelten als steuerfreie Beträge im Sinne des § 28 Abs. 5 in der bis 1995 geltenden Fassung. 1. Steuerfreie Beträge, die nach Paragraph 28, Absatz 3, EStG 1972 gebildet wurden, gelten als steuerfreie Beträge im Sinne des Paragraph 28, Absatz 5, in der bis 1995 geltenden Fassung.

2. Mit den am 31. Dezember 1995 ausgewiesenen steuerfreien Beträgen sind innerhalb von neun Jahren nach ihrer Bildung, längstens aber bis zum 31. Dezember 1999 in folgender Weise zu verrechnen:

a) Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind.

b) Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind. b) Aufwendungen im Sinne der Paragraphen 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind.

c) Verluste, die sich ergeben, falls die mit dem Grundstück (Gebäude) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 des Mietrechtsgesetzes vereinnahmten Beträge übersteigen. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen. c) Verluste, die sich ergeben, falls die mit dem Grundstück (Gebäude) im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Werbungskosten die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach Paragraph 10, des Mietrechtsgesetzes vereinnahmten Beträge übersteigen. Dabei sind die Betriebskosten und die laufenden öffentlichen Abgaben für das Grundstück (Gebäude) sowohl bei den Einnahmen als auch bei den Werbungskosten außer Ansatz zu lassen.

d) Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in anderen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäuden des Steuerpflichtigen, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind. Soweit nach Verrechnung mit steuerfreien Beträgen Aufwendungen im Sinne der lit. b und d verbleiben, sind die verbleibenden Aufwendungen als Herstellungskosten anzusetzen. d) Aufwendungen im Sinne der Paragraphen 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in anderen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäuden des Steuerpflichtigen, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit diese Aufwendungen Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwand darstellen und nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind. Soweit nach Verrechnung mit steuerfreien Beträgen Aufwendungen im Sinne der Litera b und d verbleiben, sind die verbleibenden Aufwendungen als Herstellungskosten anzusetzen.

3. Steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum Ende der Frist der Z 2 zu verrechnen sind, sind zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen. 3. Steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum Ende der Frist der Ziffer 2, zu verrechnen sind, sind zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen.

4. Die steuerfreien Beträge sind bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen."

Die damit zusammenhängenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, auf die im vorliegenden Fall im Berufungsverfahren Bezug genommen wurde, betrafen einerseits die Anforderungen an das gemäß § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 vorzulegende Verzeichnis und den "Verlust des Anspruchs auf Bildung des steuerfreien Betrages" bei Nichtvorlage (Erkenntnis vom 10. November 1993, 93/13/0162) und andererseits die Folgen einer Nichterfüllung der das Verzeichnis betreffenden Anforderungen in Folgejahren. Im zuletzt genannten Zusammenhang war - schon nach Abschaffung der Regelung durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 - erörtert worden, ob es durch eine "selektive Führung des Verzeichnisses" zu "freiwilligen Teilauflösungen" der Beträge zwecks Progressionsminderung kommen könne (vgl. dazu Kohler, SWK 1997, 297). Zu einem derartigen Versuch - Teilauflösung durch Nichtaufnahme des für das Jahr 1993 gebildeten steuerfreien Betrages in ein Verzeichnis, das die Steuerfreibeträge aus 1994 und 1995 auswies, im Zusammenhang mit einer auch die Hinzurechnung der "Restmietzinsrücklage 1993" enthaltenden Steuererklärung für das Jahr 1996 - führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. März 2004, 99/13/0211, aus, der Versuch habe daran scheitern müssen, dass "die freiwillige Auflösung des steuerfreien Betrages (...) nicht zulässig" sei. Im weiteren Text des Erkenntnisses wurde aber dargelegt, bei Vorlage eines unvollständigen Verzeichnisses (und Versäumung der zu setzenden Nachfrist) seien "sämtliche steuerfrei gebildeten Beträge aufzulösen". Im Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2003/15/0017, auf das sich die belangte Behörde stützt, wurde das Erkenntnis vom 31. März 2004 mit der ersten der beiden erwähnten Aussagen zitiert und im Folgesatz ausgesprochen,

"auch durch die Nichtvorlage des Verzeichnisses" komme es "zu keiner Auflösung". Die damit zusammenhängenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, auf die im vorliegenden Fall im Berufungsverfahren Bezug genommen wurde, betrafen einerseits die Anforderungen an das gemäß Paragraph 28, Absatz 5, Ziffer 2, EStG 1988 vorzulegende Verzeichnis und den "Verlust des Anspruchs auf Bildung des steuerfreien Betrages" bei Nichtvorlage (Erkenntnis vom 10. November 1993, 93/13/0162) und andererseits die Folgen einer Nichterfüllung der das Verzeichnis betreffenden Anforderungen in Folgejahren. Im zuletzt genannten Zusammenhang war - schon nach Abschaffung der Regelung durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 - erörtert worden, ob es durch eine "selektive Führung des Verzeichnisses" zu "freiwilligen Teilauflösungen" der Beträge zwecks Progressionsminderung kommen könne (vergleiche, dazu Kohler, SWK 1997, 297). Zu einem derartigen Versuch - Teilauflösung durch Nichtaufnahme des für das Jahr 1993 gebildeten steuerfreien Betrages in ein Verzeichnis, das die Steuerfreibeträge aus 1994 und 1995 auswies, im Zusammenhang mit einer auch die Hinzurechnung der "Restmietzinsrücklage 1993" enthaltenden Steuererklärung für das Jahr 1996 - führte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. März 2004, 99/13/0211, aus, der Versuch habe daran scheitern müssen, dass "die freiwillige Auflösung des steuerfreien Betrages (...) nicht zulässig" sei. Im weiteren Text des Erkenntnisses wurde aber dargelegt, bei Vorlage eines unvollständigen Verzeichnisses (und Versäumung der zu setzenden Nachfrist) seien "sämtliche steuerfrei gebildeten Beträge aufzulösen". Im Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2003/15/0017, auf das sich die belangte Behörde stützt, wurde das Erkenntnis vom 31. März 2004 mit der ersten der beiden erwähnten Aussagen zitiert und im Folgesatz ausgesprochen, "auch durch die Nichtvorlage des Verzeichnisses" komme es "zu keiner Auflösung".

Die in der Beschwerde relevierte Frage nach dem Verhältnis dieser beiden Erkenntnisse zueinander bedarf für den vorliegenden Fall aber keiner Klärung, weil der damit zusammenhängenden Argumentation, die "nach Ansicht der Finanzverwaltung" gebildeten Beträge wären mangels Vorlage von Verzeichnissen nicht erst 1999 aufzulösen gewesen, das Argument vorangeht, die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung der steuerfreien Beträge seien von vornherein nie erfüllt gewesen.

Die belangte Behörde hat diesem gedanklich vorrangigen Argument die Feststellungsbescheide entgegengehalten, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit Null festgestellt worden waren, und damit die Rechtslage verkannt. Anträge auf Bildung steuerfreier Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 konnten dazu führen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung trotz Nichtanerkennung geltend gemachter Werbungskosten mit Null festzustellen waren, was die Frage aufwarf, ob der steuerfreie Betrag Spruchbestandteil und ein solcher Bescheid daher bekämpfbar sei (vgl. dazu zunächst Lenneis, ÖStZ 1993, 307 ff). Der Verwaltungsgerichtshof verneinte das im Hinblick darauf, dass die zum Spruch gehörende Abgabenbemessungsgrundlage in einem solchen Fall keine Änderung erfahre, weil "der Änderung lediglich einer ihrer Komponenten eine reziproke Änderung einer anderen Komponente" gegenüberstehe, und verwies auf das Fehlen einer Rechtskraftwirkung in Bezug auf die einzelnen Komponenten als solche (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. April 1995, 92/13/0086, VwSlg 6997/F, und vom 20. Juni 1995, 92/13/0093, und daran anschließend die Erkenntnisse vom 15. November 1995, 94/13/0147, vom 22. Oktober 1997, 93/13/0081, vom 27. August 2002, 99/14/0028, vom 1. Juli 2003, 97/13/0215, und vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112). Die belangte Behörde hat diesem gedanklich vorrangigen Argument die Feststellungsbescheide entgegengehalten, in denen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit Null festgestellt worden waren, und damit die Rechtslage verkannt. Anträge auf Bildung steuerfreier Beträge gemäß Paragraph 28, Absatz 5, EStG 1988 konnten dazu führen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung trotz Nichtanerkennung geltend gemachter Werbungskosten mit Null festzustellen waren, was die Frage aufwarf, ob der steuerfreie Betrag Spruchbestandteil und ein solcher Bescheid daher bekämpfbar sei (vergleiche, dazu zunächst Lenneis, ÖStZ 1993, 307 ff). Der Verwaltungsgerichtshof verneinte das im Hinblick darauf, dass die zum Spruch gehörende Abgabenbemessungsgrundlage in einem solchen Fall keine Änderung erfahre, weil "der Änderung lediglich einer ihrer Komponenten eine reziproke Änderung einer anderen Komponente" gegenüberstehe, und verwies auf das Fehlen einer Rechtskraftwirkung in Bezug auf die einzelnen Komponenten als solche (vergleiche, die hg. Erkenntnisse vom 20. April 1995, 92/13/0086, VwSlg 6997/F, und vom 20. Juni 1995, 92/13/0093, und daran anschließend die Erkenntnisse vom 15. November 1995, 94/13/0147, vom 22. Oktober 1997, 93/13/0081, vom 27. August 2002, 99/14/0028, vom 1. Juli 2003, 97/13/0215, und vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112).

Das bedeutet, dass der steuerwirksamen Auflösung eines Betrages gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 in dem Jahr, in dem sie stattfinden soll, entgegen gehalten werden kann, der steuerfreie Betrag sei nicht in dem Maß, in dem dies dem

seinerzeitigen Feststellungsbescheid zugrunde gelegt wurde, zu bilden gewesen. Gilt dies nach den erwähnten Erkenntnissen zweifelsfrei für die Ermittlung des nunmehr, soweit nicht zu verrechnen, aufzulösenden "übersteigenden Betrages" (§ 28 Abs. 5 Z 1 letzter Satz EStG 1988), so kann mangels Rechtskraftfähigkeit dieser Einzelkomponente der seinerzeitigen Feststellung aber auch nichts anderes gelten, wenn Grundvoraussetzungen für die Bildung des steuerfreien Betrages in Wahrheit nicht gegeben waren. Zu diesen Grundvoraussetzungen gehörte - neben dem auf die Bildung des steuerfreien Betrages abzielenden Antrag - auch die Vorlage des Verzeichnisses gemäß § 28 Abs. 5 Z 2 EStG 1988, was letztlich auch in § 116 Abs. 5 EStG 1988 Ausdruck findet, wenn dort in sprachlicher Anknüpfung an § 28 Abs. 5 Z 2 erster Satz EStG 1988 von den am 31. Dezember 1995 "ausgewiesenen" steuerfreien Beträgen die Rede ist. Diese Formulierung beseitigt nicht die Schwierigkeiten, die sich aus Abweichungen der Begründungen der Feststellungsbescheide von den Steuererklärungen - und damit auch von den mit diesen vorgelegten Verzeichnissen - ergeben können. Sie spricht aber nicht für die Annahme, es könne zu einer späteren Auflösung steuerfreier Beträge kommen, über die es niemals Verzeichnisse gab. Wenn die das Verzeichnis betreffende gesetzliche "Bedingung" bei der Erlassung eines Feststellungsbescheides missachtet wurde, so stehen zur Vermeidung der im angefochtenen Bescheid als vom Gesetzgeber nicht gewollt bezeichneten "gänzlichen Steuerfreistellung" der zu Unrecht berücksichtigten Beträge nur die Mittel zur Verfügung, die das Gesetz für die Korrektur solcher Feststellungsbescheide und der auf ihnen beruhenden Abgabenfestsetzungen bereitstellt. Das bedeutet, dass der steuerwirksamen Auflösung eines Betrages gemäß Paragraph 28, Absatz 5, EStG 1988 in dem Jahr, in dem sie stattfinden soll, entgegen gehalten werden kann, der steuerfreie Betrag sei nicht in dem Maß, in dem dies dem seinerzeitigen Feststellungsbescheid zugrunde gelegt wurde, zu bilden gewesen. Gilt dies nach den erwähnten Erkenntnissen zweifelsfrei für die Ermittlung des nunmehr, soweit nicht zu verrechnen, aufzulösenden "übersteigenden Betrages" (Paragraph 28, Absatz 5, Ziffer eins, letzter Satz EStG 1988), so kann mangels Rechtskraftfähigkeit dieser Einzelkomponente der seinerzeitigen Feststellung aber auch nichts anderes gelten, wenn Grundvoraussetzungen für die Bildung des steuerfreien Betrages in Wahrheit nicht gegeben waren. Zu diesen Grundvoraussetzungen gehörte - neben dem auf die Bildung des steuerfreien Betrages abzielenden Antrag - auch die Vorlage des Verzeichnisses gemäß Paragraph 28, Absatz 5, Ziffer 2, EStG 1988, was letztlich auch in Paragraph 116, Absatz 5, EStG 1988 Ausdruck findet, wenn dort in sprachlicher Anknüpfung an Paragraph 28, Absatz 5, Ziffer 2, erster Satz EStG 1988 von den am 31. Dezember 1995 "ausgewiesenen" steuerfreien Beträgen die Rede ist. Diese Formulierung beseitigt nicht die Schwierigkeiten, die sich aus Abweichungen der Begründungen der Feststellungsbescheide von den Steuererklärungen - und damit auch von den mit diesen vorgelegten Verzeichnissen - ergeben können. Sie spricht aber nicht für die Annahme, es könne zu einer späteren Auflösung steuerfreier Beträge kommen, über die es niemals Verzeichnisse gab. Wenn die das Verzeichnis betreffende gesetzliche "Bedingung" bei der Erlassung eines Feststellungsbescheides missachtet wurde, so stehen zur Vermeidung der im angefochtenen Bescheid als vom Gesetzgeber nicht gewollt bezeichneten "gänzlichen Steuerfreistellung" der zu Unrecht berücksichtigten Beträge nur die Mittel zur Verfügung, die das Gesetz für die Korrektur solcher Feststellungsbescheide und der auf ihnen beruhenden Abgabenfestsetzungen bereitstellt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Wien, am 18. September 2013

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2013:2010130120.X00

Im RIS seit

24.10.2013

Zuletzt aktualisiert am

03.02.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at