

TE Vwgh Beschluss 2020/6/4 Ra 2019/15/0062

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.06.2020

Index

- 10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG)
- 10/07 Verwaltungsgerichtshof
- 14/03 Abgabenverwaltungsorganisation
- 32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
- 32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

- AVOG 2010 §6
- BAO §21 Abs1
- BAO §279 Abs1
- B-VG Art133 Abs4
- EStG 1988 §19 Abs1
- VwGG §28 Abs3
- VwGG §34 Abs1

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofräatin Dr. Büsser sowie den Hofrat Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der J W in L, vertreten durch Mag. Dr. Gerald Priller, Rechtsanwalt in 5142 Eggelsberg, Salzburger Straße 6, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 28. Dezember 2017, ZI. RV/6100193/2013, betreffend Einkommensteuer 2011, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

- 1 Die Revisionswerberin erwarb im Jahr 2007 eine in M gelegene Liegenschaft, die ihr sowohl als Hauptwohnsitz und als auch zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diente. Die Einkünfte der Revisionswerberin wurden seit 2007 vom Finanzamt X veranlagt.
- 2 Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 gab die Revisionswerberin u.a. „Sonstige Einkünfte“ iSd § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 aus dem Verkauf der genannten Liegenschaft in Höhe von 3.304,39 € an.
- 3 Im Zuge einer im Jahr 2012 durchgeföhrten Außenprüfung wurde festgestellt, dass am 13. August 2010 zwischen der Revisionswerberin und der B GmbH zwei Verträge geschlossen worden seien.

4 Zum einen ein Kaufvertrag über den Verkauf der in M gelegenen Liegenschaft an die B GmbH und zum anderen ein Werkvertrag, mit dem die Revisionswerberin hinsichtlich eines ihr gehörenden, in T. gelegenen, Grundstücks die B GmbH mit der Errichtung eines Einfamilienhauses beauftragt habe. Aus dem Werkvertrag sei ersichtlich, dass die beiden Vorgänge in einem kausalen Zusammenhang stünden. Es sei vereinbart worden, dass vom Kaufpreis iHv 555.000 € ein Teilbetrag von 100.000 € zur Sicherstellung des Werklohns auf dem Treuhandkonto des Rechtsanwaltes verbleiben solle. Laut einem von der Revisionswerberin in Auftrag gegebenen Bewertungsgutachten sei ein gemeiner Wert des Rohbaus iHv 150.610 € ermittelt worden. Da als Gegenleistung alles zähle, was der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer zu leisten verspreche, um das Grundstück zu erhalten, sei der Kaufpreis um die Differenz zwischen dem vereinbarten Werklohn und dem gemeinen Wert des Rohbaus zu erhöhen. Von diesem Betrag sei die Hauptwohnsitzbegünstigung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 im Ausmaß von 21,97% in Abzug zu bringen.

5 Das Finanzamt X schloss sich der Auffassung des Prüfers an und setzte die Einkommensteuer für 2011 entsprechend fest.

6 In ihrer dagegen erhobenen Berufung wandte sich die Revisionswerberin dagegen, den Kauf- und Treuhandvertrag einerseits sowie den Werkvertrag andererseits iSd § 21 BAO als einheitliches wirtschaftlichen Geschäft zu betrachten. Es sei lebensfremd anzunehmen, dass bei einem einheitlichen Rechtsgeschäft der im Vertrag fixierte Zahlungsverkehr (Zahlung Kaufpreis von 555.000 € und Rücküberweisung des Werklohns von 100.000 €) vereinbart worden wäre; dies allein schon aus haftungsrechtlichen Gründen für den Treuhänder. Ein einheitliches Geschäft wäre nur dann vorgelegen, wenn die Parteien dem Treuhänder aufgetragen hätten, erst nach mangelfreier Herstellung des Werkes die Einverleibung des Eigentumsrechts für die Käuferin vorzunehmen und den Betrag von 455.000 € auszuzahlen. Jedenfalls wäre aber gemäß § 19 EStG 1988 das Zu- und Abflussprinzip zu wahren. Die Abgabenbehörde habe fälschlicherweise den gesamten Spekulationsgewinn dem Jahr 2011 zugeordnet.

7 Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung führte die Revisionswerberin in ihrem Vorlageantrag ergänzend aus, dass die B GmbH ohne Aufforderung durch die Revisionswerberin ein Angebot für die Errichtung eines Rohbaus zum Pauschalpreis iHv 100.000 € gelegt habe, welches die Revisionswerberin angenommen habe. Unabhängig davon habe die B GmbH, welche gewerbsmäßig Bauträgertätigkeiten vornehme, ein Kaufanbot mit einem Kaufpreis von 555.000 € gelegt, welches von der Revisionswerberin angenommen worden sei. Der Restkaufpreis von 100.000 € hätte vor Erfüllung des „abstrakten Werkvertrages“ über die Herstellung eines Rohbaus auch durch eine Bankgarantie abgelöst werden können. Die B GmbH habe im Herbst 2010 mit der Herstellung des Rohbaus begonnen. Der Werksausführung hätten insgesamt Mängel angehaftet. Anlässlich der vom Prüfer geäußerten Ansicht, es liege ein einheitliches wirtschaftliches Geschäft vor, habe die Revisionswerberin den gerichtlich beeideten Sachverständigen G mit der Feststellung des Wertes der Werkleistung beauftragt. Das Gutachten sei zu dem Ergebnis gelangt, dass die Werkleistung der B GmbH unter Berücksichtigung der der Werksausführung anhaftenden Mängel 150.610 € betrage (im Falle einer mangelfreien Ausführung wäre ein Werklohn von 166.610 € angefallen). Die Revisionswerberin hätte auch andere Firmen mit der Herstellung beauftragen können. Es sei davon auszugehen, dass die B GmbH als gewerblicher Bauträger für den Kauf der in M gelegenen Liegenschaft nicht um 50.610 € mehr bezahlen würden, als dies dem tatsächlichen Wert der Liegenschaft entspreche. Die Käuferin habe erst nach der Einigung über den Verkauf der Liegenschaft in Erfahrung gebracht, dass die Verkäuferin die Herstellung eines Rohbaus beabsichtige. Es liege daher kein einheitliches Rechtsgeschäft vor.

8 Weiters schloss die Revisionswerberin dem Vorlageantrag Berechnungen an, wie im Falle der Unterstellung eines einheitlichen Rechtsgeschäfts ein möglicher Spekulationsgewinn unter Beachtung der Bestimmung des § 19 EStG 1988 richtigerweise zu ermitteln wäre.

9 Das zwischenzeitig für die Entscheidung über die Berufung zuständig gewordene Bundesfinanzgericht hielt der Revisionswerberin seine Bedenken gegen die Gewährung der Hauptwohnsitzbegünstigung durch den Prüfer vor, woraufhin die Revisionswerberin Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der diesbezüglichen Bestimmung äußerte. Hinsichtlich der Frage der Zuständigkeit für die Erlassung des streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheides 2011 blieb die Revisionswerberin bei ihrer Ansicht, dass aufgrund ihrer im Jahr 2011 (also vor Durchführung der Außenprüfung) erfolgten Wohnsitzverlegung bereits das neue Wohnsitzfinanzamt Y für das gegenständliche Verfahren zuständig gewesen wäre.

10 Mit dem nunmehr angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht (BFG) die Beschwerde als unbegründet ab, weiters wurde die Einkommensteuer (unter Versagung der Hauptwohnsitzbegünstigung) neu festgesetzt.

11 Begründend führte das BFG zunächst zur Frage der örtlichen Zuständigkeit des Finanzamtes X aus, gemäß § 6 erster Satz AVOG 2010 ende die Zuständigkeit einer Abgabenbehörde für die Erhebung von Abgaben grundsätzlich erst mit dem Zeitpunkt, in dem eine andere Abgabenbehörde von den ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlange. Aus der Aktenlage ergebe sich, dass das Finanzamt Y am 1. September 2014 von den maßgebenden seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt habe. Erst zu diesem Zeitpunkt, somit nach Erlassung des bekämpften Einkommensteuerbescheides vom 6. Dezember 2012, habe die Zuständigkeit des Finanzamtes X geendet.

12 Zum Vorliegen von Spekulationseinkünften stellte das BFG fest, dass die Wohnfläche des im Jahr 2007 erworbenen Gebäudes 974 m² betragen habe. Davon habe die Revisionswerberin eine Privatwohnung im Ausmaß von 175 m² als Hauptwohnsitz sowie einen Lagerraum in der Größe von 39 m² genutzt. Im Jahr 2010 habe sie die Liegenschaft an die B GmbH um 555.000 € verkauft, wobei unstrittig sei, dass der „Buch- bzw. Teilwert“ der veräußerten Liegenschaft 533.195,61 € betragen habe. Im Kaufvertrag sei vereinbart worden, dass die Übergabe und Übernahme des Kaufobjektes mit Kaufpreiszahlung und Rohbaufertigstellung erfolgen solle. Weiters werde im Werkvertrag vom selben Tag festgehalten, dass als Sicherstellung des Pauschalentgelts ein Teilkaufpreis von 100.000 € am Treuhandkonto verbleiben und mit Abnahme des Werkes an den Auftragnehmer überwiesen werden solle. In den beiden Verträgen werde somit wechselseitig Bezug genommen. Die enge wirtschaftliche Verflechtung bzw. der enge sachliche Zusammenhang legten den Schluss nahe, dass die Vertragsparteien trotz getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigt hätten. Die Vertragsparteien hätten als Gegenleistung für den Verkauf der Liegenschaft nicht nur die Bezahlung eines Bargeldbetrages, sondern auch die Errichtung des Rohbaus auf dem der Revisionswerberin gehörigen Baugrundstück vereinbart. Das BFG folge dem von der Revisionswerberin vorgelegten Gutachten zum Wert der übernommenen Werkleistungen. Der tatsächliche Veräußerungserlös der innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren veräußerten Liegenschaft habe sich demnach auf eine Bargeldzahlung in Höhe von 455.000 € sowie den Wert der Herstellung eines Rohbaus in Höhe von 150.610 € belaufen.

13 Nach allgemeinen Ausführungen zur Frage des Zufließens von Einkünften gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 wird im angefochtenen Erkenntnis dargelegt, dass der Treuhänder am 23. Dezember 2010 einen Betrag in Höhe von 400.000 € an die Revisionswerberin überwiesen habe, weitere Beträge seien kurz nach dem Jahreswechsel am 12. Jänner 2011 zur Überweisung gebracht worden. Laut den von der Revisionswerberin vorgelegten Unterlagen habe sich am 12. Jänner 2011 der zur Sicherstellung des Werklohns dienende Betrag von annähernd 100.000 € noch am Treuhandkonto befunden. Wie näher dargelegt sei davon auszugehen, dass jedenfalls bis Mitte Jänner 2011 keine Abnahme des Werkes und damit einhergehend der Zufluss des Wertes erfolgt sei. Da dem „Teilwert“ der Liegenschaft in Höhe von 533.195,61 € im Jahr 2010 lediglich ein Veräußerungserlös von 455.000 € gegenübergestanden sei, seien die gesetzlichen Voraussetzungen für die Erfassung von Spekulationseinkünften im Jahr 2010 nicht verwirklicht. Der Spekulationsgewinn sei erst im Jahr 2011 zu versteuern.

14 Die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 idFBGBI. I Nr. 111/2010 stehe auf Grund der Anzahl der Wohnungen (das veräußerte Objekt habe aus neun Wohneinheiten bestanden, wovon drei zusammengelegte Wohneinheiten von der Revisionswerberin als Hauptwohnsitz genutzt worden seien) und dem untergeordneten Ausmaß der Eigennutzung nicht zu.

15 Eine Revision erklärte das BFG für nicht zulässig.

16 Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der gegen dieses Erkenntnis gerichteten Beschwerde mit Beschluss vom 25. Februar 2019, E 506/2018-7, ab.

17 Die sodann erhobene außerordentliche Revision legte das Bundesfinanzgericht unter Anchluss der Akten des Verfahrens dem Verwaltungsgerichtshof vor.

18 Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

19 Gemäß § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes nicht gebunden und hat die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision gesondert vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

20 Die Revision bringt zu ihrer Zulässigkeit zunächst vor, das BFG sei von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes insoweit abgewichen, als es die Unzuständigkeit der belannten Behörde nicht von Amts wegen aufgegriffen habe (Hinweis auf VwGH 31.7.2007, 2006/05/0221). Das BFG habe die Zuständigkeit des Finanzamtes X ohne nähere Prüfung angenommen, obwohl aus dem Akteninhalt eindeutig hervorgehe, dass die Revisionswerberin im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits ihren Wohnsitz in (dem im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Y gelegenen) L gemeldet gehabt habe.

21 Ändern sich die für die Zuständigkeit maßgebenden Voraussetzungen, so führt dies noch nicht zu einer Änderung der betreffenden Zuständigkeiten. Erst dann, wenn die Abgabenbehörde von den maßgebenden ihre Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen erfährt, geht die Zuständigkeit über (vgl. Ritz, BAO6, § 6 AVOG Tz 2, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Im Zulässigkeitsvorbringen wird lediglich aufgezeigt, dass die Revisionswerberin im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits einen neuen Wohnsitz in L gemeldet hatte. Darauf kam es aber - wie ausgeführt - nicht an. Auch trifft es nicht zu, dass sich das BFG im angefochtenen Erkenntnis nicht mit der Frage der örtlichen Zuständigkeit auseinandergesetzt habe. Das BFG ist vielmehr - nach Gewährung des Parteiengehörs - zu der Feststellung gelangt, dass das neue Wohnsitzfinanzamt Y erst im Zuge der Aktenabtretung im Jahr 2014, somit nach Erlassung des erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2011 am 6. Dezember 2012 von seiner Zuständigkeit Kenntnis erlangt habe.

22 Nach dem weiteren Zulässigkeitsvorbringen weiche das angefochtene Erkenntnis auch insoweit von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab, als es die Beschwerde der Revisionswerberin nicht nur abgewiesen, sondern darüber hinaus auch die Bemessungsgrundlage und die Abgabe neu festgesetzt habe. Durch diese Abänderung habe das BFG eine nicht bestehende Kompetenz in Anspruch genommen, zumal die Revisionswerberin ja nicht die Höhe der Bemessungsgrundlage als zu niedrig bekämpft habe. Anders als die Kognitionsbefugnis einer Berufungsbehörde sei die Kognitionsbefugnis des Verwaltungsgerichts durch den Inhalt der Beschwerde beschränkt (Hinweis auf VwGH 5.11.2014, Ra 2014/09/0018).

23 Dieses Vorbringen geht an der Bestimmung des § 279 Abs. 1 BAO vorbei, wonach das Bundesfinanzgericht berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Die Änderungsbefugnis ist durch die Sache begrenzt, wobei Sache die Angelegenheit ist, die den Inhalt des Spruches erster Instanz gebildet hat (vgl. Ritz, BAO6, § 279 Tz 10, und die dort angeführte Rechtsprechung). Sache des Beschwerdeverfahrens war im vorliegenden Fall die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2011.

24 Zur Zulässigkeit der Revision wird weiter vorgebracht, das BFG gehe zu Unrecht davon aus, dass die beiden Verträge als einheitliches Vertragswerk anzusehen seien. Das BFG habe entgegen der Verfahrensvorschrift des § 21 Abs. 1 BAO nicht den wahren wirtschaftlichen Gehalt, sohin die Absicht der Vertragsparteien, ermittelt.

25 Auch mit diesem Vorbringen wird keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt. Abgesehen davon, dass es sich bei der Bestimmung des § 21 Abs. 1 BAO um keine Verfahrensvorschrift handelt, bekämpft die Revision mit ihrem Vorbringen die Sachverhaltsfeststellung des BFG, wonach die Revisionswerberin für die Veräußerung der Liegenschaft nicht nur einen Bargeldbetrag, sondern darüber hinaus auch einen geldwerten Vorteil in Form der Erbringung von Bauleistungen zu einem verbilligten Werklohn erhalten habe. Die in freier Beweiswürdigung getroffene Feststellung des BFG ist der Kontrolle durch den Verwaltungsgerichtshof nur insofern zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, sie somit den Denkgesetzen und dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. VwGH 23.1.2020, Ra 2019/15/0069). Ein derartiger Beweiswürdigungsmangel wird im Zulässigkeitsvorbringen nicht aufgezeigt.

26 Die pauschale, nicht näher konkretisierte Behauptung, wonach das Gericht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Bestimmung des § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 abgewichen sei, genügt dem Konkretisierungsgebot des § 28 Abs. 3 VwGG nicht (vgl. VwGH 20.12.2018, Ra 2017/13/0071).

27 In der Revision werden daher insgesamt keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

Wien, am 4. Juni 2020

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2020:RA2019150062.L00

Im RIS seit

12.08.2020

Zuletzt aktualisiert am

19.08.2020

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at