jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/15 92/13/0004

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 15.09.1993

Index

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

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119;
BAO §133;
BAO §151 Abs1;
BAO §184;
EStG 1972 §28 Abs3;
EStG 1972 §42;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Pokorny, Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Oberkommissärin Dr. Büsser, über die Beschwerde der L in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 22. April 1991, GZ. 6/3 - 3457/88-07, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1982 bis 1985, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Mehrheitseigentümerin eines Mietgebäudes in W. Die Einkünfte der Miteigentumsgemeinschaft werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Anläßlich einer u.a. die Streitjahre umfassenden abgabenrechtlichen Prüfung gemäß § 151 BAO stellte der Prüfer fest, daß die Beschwerdeführerin zu Prüfungsbeginn über Untervermietungen weder Aufzeichnungen über die Ausgaben noch über die Einnahmen vorlegen konnte. Erst nachdem der Prüfer dem steuerlichen Vertreter die Aussagen von Zeugen und Auskunftspersonen vorhielt, seien basierend auf diesen Ermittlungen und dem Gedächtnis der Beschwerdeführerin "Überschußermittlungen" u.a. für die Streitjahre erstellt worden.

Weiters führte der Prüfer aus, die Beschwerdeführerin habe 24 Wohnungen, die von ihr selbst oder von ihr vorgeschobenen Personen gemietet wurden, untervermietet. Sie habe an den Hausverwalter die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes entsprechenden Mieten bezahlt; die Wohnungen seien kurzfristig an Personen - überwiegend Ausländer - für ein Entgelt, das über der Miete an den Hausverwalter lag, weitervermietet worden. Die Beschwerdeführerin habe sowohl das Entgelt für diese Wohnungen vereinnahmt, als auch die Aufwendungen (hauptsächlich Mieten an den Hausverwalter) getragen. Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 28 Abs. 3 EStG 1972 seien nicht gegeben, weil einerseits die Einnahmen aus der Untervermietung gemäß§ 20 MRG nicht zu den verrechnungspflichtigen Einnahmen zählten und andererseits die Einnahmen nicht in der nach den mietrechtlichen Vorschriften gebotenen Abrechnung (§ 20 MRG) ausgewiesen worden wären.

Da die Beschwerdeführerin zu Beginn der Prüfung keine Aufzeichnungen vorlegen hätte können und die beigebrachten Überschußrechnungen größtenteils auf den Ermittlungen des Prüfers basiert hätten, wäre der Prüfer gemäß § 184 BAO verpflichtet gewesen, die Höhe der möglichen Untermieteinnahmen pro Objekt und Jahr insgesamt zu bestimmen. Dabei hätten sich die Differenzen ergeben, die als Sicherheitszuschlag dem Umsatz und Überschuß laut Aufstellungen der Beschwerdeführerin hinzuzurechnen seien.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide, worin die Bildung einer steuerfreien Mietzinsrücklage verwehrt wurde.

In den Berufungen gegen diese Bescheide erstellte die Beschwerdeführerin ein Verzeichnis der Erträge, das auf den Feststellungen der erstinstanzlichen Einkommensteuerbescheide beruht, und beantragte, diese Einkünfte einer steuerfreien Rücklage gemäß § 28 Abs. 3 StG 1972 zuzuführen. Weiters brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe die Verwaltung des Mietgebäudes an einen Hausverwalter übertragen; sie verwerte jedoch selbst einen Teil der Wohnungen. Da sie als Mehrheitseigentümerin mit sich selbst keinen Mietvertrag schließen könne (Selbstkontrahierungsverbot), seien die Vermietungen durch den berufsmäßigen Verwalter und durch sie als Hauptmiete zu qualifizieren, auch wenn die Verträge als Untermietverträge bezeichnet wurden. Die Bezahlung der in der Zinsliste des Hausverwalters ausgewiesenen Beträge an diesen ändere weder an der rechtlichen Beurteilung noch an der Verrechnungspflicht irgendetwas. Dieser Vorgang diene lediglich dazu, dem Hausverwalter die Zahlung der Betriebskosten und öffentlichen Ausgaben zu ermöglichen. Da die Einnahmen aus den Hauptmietverträgen als verrechnungspflichtige Einnahmen gemäß § 20 MRG zu werten seien, sämtliche Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Mietgebäude stünden sowie die Abrechnungen dem Mietrechtsgesetz entsprechen, bestehe die Begünstigung des § 28 Abs. 3 StG 1972 zu Recht.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin ergänzend aus, das gesamte Haus unterliege dem MRG und daher seien alle Einnahmen verrechnungspflichtig.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen ab. Die Berufungsbehörde vertrat die Auffassung, § 28 Abs. 3 EStG 1972 sei nicht erfüllt, weil die im Zuge der Prüfung vorgelegten

"Einnahmen - Ausgabenrechnungen" nicht als Aufzeichnungen bzw. Steuererklärungen im Sinn des§ 28 Abs. 3 EStG 1972 anzusehen seien und weder nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtige Einnahmen vorlägen, noch die nach mietrechtlichen Vorschriften gebotene Abrechnung gegeben sei. Da die zugeflossenen Mieteinnahmen frei vereinbarte Mietzinse seien, die über den von der Beschwerdeführerin an den Hausverwalter bezahlten Mieten gelegen wären, handle es sich dabei nicht um verrechnungspflichtige, der Hauptmietzinsabrechnung (§ 20 Abs. 1 Z. 1 MRG) unterliegende Einnahmen. Darüberhinaus könne auch nicht davon gesprochen werden, daß die vom Prüfer gemäß § 184 BAO im Schätzungsweg ermittelten Mieteinnahmen und die darauf basierenden Abrechnungen vollständige, dem Mietrechtsgesetz entsprechende Abrechnungen seien.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen diese Berufungsentscheidung Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Mit Beschluß dieses Gerichtshofes vom 25. November 1991, B 680/91-10, wurde die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und diese dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten. Vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf Bildung einer steuerfreien Mietzinsrücklage gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1973 verletzt und beantragt die Aufhebung der Berufungsentscheidung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte - teils unvollständig - die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in der Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Übersteigen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtigen Einnahmen aus der Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes) sowie die zur Deckung von Aufwendungen nach § 10 MRG vereinnahmten Beträge sämtliche mit diesem Grundstück (Gebäude) in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Werbungskosten, so bleibt gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 idF BGBl. Nr. 520/1981 der übersteigende Betrag auf Antrag zunächst steuerfrei. Voraussetzung ist, daß die verrechnungspflichtigen Einnahmen in der nach mietrechtlichen Vorschriften gebotenen Abrechnung der Mietzinsreserve oder der Erhaltungsbeiträge ausgewiesen werden.....

Die Begünstigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die steuerfreien Beträge in einer mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten Aufzeichnung ausgewiesen sind. Aus der Aufzeichnung muß die Höhe der steuerfreien Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich sein. Wurde diese Aufzeichnung nicht mit der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegt, geht aber aus der Erklärung oder den ihr angeschlossenen Beilagen hervor, daß bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein steuerfreier Betrag abgesetzt worden ist, so hat das Finanzamt dem Steuerpflichtigen eine Nachfrist von zwei Wochen zur Vorlage der Aufzeichnungen zu setzen.

Die Beschwerdeführerin rügt die Beurteilung der belangten Behörde, wonach die im Zuge der Prüfung vorgelegten Überschußrechnungen nicht als Aufzeichnungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1972 anzusehen seien bzw. mangels Vorliegens von Steuererklärungen es nicht erforderlich gewesen wäre, eine Nachfrist zur Vorlage der Aufzeichnungen zu setzen. Dieser Ansicht stehe entgegen, daß im gesamten Steuerrecht der Grundsatz der Erforschung der materiellen Wahrheit gelte; formelle Voraussetzungen würden nur dort gesetzt, wo dies die Abwicklung des Veranlagungsverfahrens erforderlich mache. Die Beschwerdeführerin habe vollständige Aufzeichnungen über Einnahmen und Werbungskosten vorgelegt, diese saldiert und die steuerfreien Beträge ermittelt. Da sie bis zur Prüfung nicht veranlagt worden sei, seien diese Aufzeichnungen ihre erste Steuererklärung. Der Antrag sei zeitgerecht gestellt worden, weil die Beschwerdeführerin zum Schluß der Betriebsprüfung die Erklärung abgegeben habe, die Überschüsse gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 zunächst steuerfrei zu belassen. Die belangte Behörde habe somit in Verkennung der Rechtslage die formalen Voraussetzungen zur Anwendung des § 28 Abs. 3 EStG 1972 verneint.

Diesen Ausführungen kommt keine Berechtigung zu. Wie aus den letzten drei Sätzen des § 28 Abs. 3 EStG 1972 deutlich erkennbar ist, machte der Gesetzgeber die (vorläufige) Steuerfreiheit eines Überschusses an verrechnungspflichtigen Mieteinnahmen über die Werbungskosten von zwei alternativ formulierten Voraussetzungen abhängig:

a.) Die Begünstigung kann in Anspruch genommen werden, wenn die steuerfreien Beträge in einer MIT der Steuererklärung dem Finanzamt vorgelegten Aufzeichnung ausgewiesen sind. Aus dieser Aufzeichnung muß die Höhe der steuerfreien Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich sein.

b.) Wird die Begünstigung IN der Steuererklärung zwar geltend gemacht, die genannte Aufzeichnung aber nicht vorgelegt, so hat das Finanzamt für die Vorlage der Aufzeichnung eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen (siehe das Erkenntnis vom 19. Oktober 1983, 83/13/0091). Mit dem ungenützten Ablauf dieser Frist geht der Anspruch auf den steuerfreien Betrag verloren (vgl. Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 28 EStG 1972 Tz. 24.2).

Voraussetzung für die Bildung eines steuerfreien Betrages ist somit entweder die Vorlage einer entsprechenden Aufzeichnung MIT der Steuererklärung oder die Geltendmachung der Begünstigung IN der Steuererklärung.

Strittig ist zwischen der Beschwerdeführerin und der belangten Behörde, ob das Vorbringen der Beschwerdeführerin im Zuge der Prüfung als Steuererklärung zu werten ist. Von beiden Parteien wird außer Streit gestellt, daß die Beschwerdeführerin bis zum Beginn der Prüfung keine Steuererklärung abgegeben hat. Aus dem Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung geht weiters hervor, daß die Beschwerdeführerin zu Beginn der Prüfung keine Aufzeichnungen vorlegen konnte. Unbestritten ist auch, daß die Beschwerdeführerin Überschußrechnungen erst vorlegte, nachdem dem Prüfer durch Befragung von Zeugen und Auskunftspersonen der abgabenrechtlich erhebliche Sachverhalt unter anderem für die Streitjahre bekanntgeworden war, und diese Überschußrechnungen auf den Ermittlungen des Prüfers und dem Gedächtnis der Beschwerdeführerin basieren.

Konfrontiert ein Prüfer einen Abgabepflichtigen zur Wahrung des Parteiengehörs mit einem von ihm ermittelten

Sachverhalt, so kann die in der Übergabe einer unter anderem auf Basis dieser Ermittlungen erstellten Überschußrechnung bestehende Reaktion des Abgabepflichtigen hierauf nicht als Steuererklärung beurteilt werden. Liegt es doch im Wesen einer Steuererklärung, daß der Abgabepflichtige gegenüber der Abgabenbehörde von sich aus - und sei es auch über Aufforderung der Abgabenbehörde, etwa durch Zusendung von Vordrucken der Abgabenerklärungen - die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände offenlegt.

Im Beschwerdefall kommt hinzu, daß der Prüfer mangels zuverlässiger Ermittlungs- oder Errechnungsmöglichkeiten genötigt war, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Die Beschwerdeführerin meint zwar, daß die Feststellung der belangten Behörde, die Mieteinnahmen wären geschätzt worden, aktenwidrig sei, weil (lediglich) ein Sicherheitszuschlag ermittelt worden wäre. Abgesehen davon, daß auch ein Sicherheitszuschlag zu den Elementen der Schätzung gehört, ist diese Rüge aber schon aus einem anderen Grund unberechtigt. Es ist zwar richtig, daß im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung von einem Sicherheitszuschlag gesprochen wird. Dieser entsprach aber jeweils der Differenz zwischen den vom Prüfer nach Maßgabe der möglichen Untermieteinnahmen pro Objekt und Jahr geschätzten Beträgen und den von der Beschwerdeführerin - nach ihrem Gedächtnis und den ihr übermittelten Ermittlungsergebnissen (Aussagen von Zeugen und Auskunftspersonen) des Prüfers - übergebenen Aufstellungen. Damit wurden der Besteuerung aber letztlich die vom Prüfer geschätzten Besteuerungsgrundlagen zugrunde gelegt, welche der Höhe nach unbestritten geblieben sind. Die Angaben der Beschwerdeführerin im Rahmen der Prüfung können somit weder als Steuererklärung qualifiziert werden, aus der die Höhe der steuerfreien Beträge, ihre Berechnung und ihre Verwendung klar ersichtlich ist, noch als Steuererklärung, aus der hervorgeht, daß ein steuerfreier Betrag abgesetzt worden ist. Das alleinige Begehren der Beschwerdeführerin, steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 zu bilden, genügt nicht, um die formellen Erfordernisse dieser Bestimmung zu erfüllen.

An dieser Beurteilung ändert auch der Hinweis auf den Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Warheit (§ 115 Abs. 1 BAO) nichts. Wurden nämlich die formellen Voraussetzungen des § 28 Abs. 3 EStG 1972 nicht erfüllt, so hat die Abgabenbehörde ihrem Bescheid die Bildung eines den Merkmalen des § 28 Abs. 3 leg. cit. entsprechenden steuerfreien Betrages nicht zugrunde zu legen und unter diesem Gesichtspunkt betrachtet keine Ermittlungen im Sinn des § 115 Abs. 1 BAO anzustellen. Die Regelungen der letzten drei Sätze des § 28 Abs. 3 EStG 1972 normieren eine spezielle Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen, deren Verletzung zur Versagung der Bildung von steuerfreien Beträgen führt.

Ebenfalls unzutreffend ist die Ansicht der Beschwerdeführerin, die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Prüfung komme der Abgabe einer Steuererklärung gleich. Gegenstand einer gemäß § 151 BAO durchgeführten Prüfung ist nach Abs. 1 dieser Bestimmung die Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen bzw. Zahlungen sowie die Feststellung der Umstände, die für die Erhebung der Abgaben von Bedeutung sind. Die in § 28 Abs. 3 EStG 1972 geregelte Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen durch den Abgabepflichtigen, aus denen die Bildung der steuerfreien Beträge ersichtlich ist, kann durch Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung nicht ersetzt werden.

Ebensowenig kommt auch der Hinweis auf Keppert (Begünstigung auch bei nachträglichen behördlichen Änderungen, SWK 1987, A I 133f) zum Tragen. Der von Keppert besprochene Fall betrifft einen Steuerpflichtigen, der aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung ermittelt und daher MIT der Steuererklärung keine Aufzeichnungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1972 vorlegt. Der Beschwerdefall liegt insofern anders, als die Beschwerdeführerin überhaupt keine Steuererklärungen abgab.

Die Beschwerdeführerin bringt weiters vor, die im Zuge der Prüfung beigebrachten Abrechnungen seien jedenfalls als Aufzeichnungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG 1972 zu qualifizieren. Die Beschwerdeführerin verkennt, daß es auf diesen Gesichtspunkt nicht ankommt, weil sie im gesamten Verwaltungsverfahren keine Steuererklärungen vorlegte. Die Vorlage einer Aufzeichnung ohne Abgabe der Steuererklärung reicht für die Gewährung der Begünstigung aber nicht aus.

Da somit im gegenständlichen Fall die formellen Erfordernisse des § 28 Abs. 3 EStG. 1972 nicht erfüllt waren, mußte der Verwaltungsgerichtshof auf das sonstige Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht mehr eingehen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung, BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992130004.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at