



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw1, Adr1, der Bw2, Adr2 und der Bw3, Adr3, alle vertreten durch RA, gegen den Bescheid (vom 11. April 2002) des FA, vertreten durch XY, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999 nach der am 17. Dezember 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die am 6. Oktober 1997 verstorbene R.S. erzielte als Alleineigentümerin der Liegenschaft xxx Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei sie in den Jahren 1990 bis 1994 gemäß § 28 Abs. 5 EStG steuerfreie Beträge in Höhe von insgesamt 5,813.313,02 S gebildet hat.

Mit Einantwortungsurkunde vom 15. Juni 1998 wurde der Nachlass auf Grund des Testamentes vom 29. Oktober 1996 ihrer Tochter A, die durch bedingte Erbserklärung die Alleinrechtsnachfolge angetreten hat, in rechtlichen Besitz übergeben. Mit Amtsurkunde des BG vom 15. Juni 1998 wurde aufgrund des im Testament enthaltenen Vorausvermachnisses bezüglich der in den Nachlass fallenden o.a. Liegenschaft das Eigentumsrecht zu 11/20 A und zu je 3/20 deren 3 Schwestern (Bw1, Bw2 und Bw3) einverleibt.

Ab dem Jahr 1997 wurden die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt.

Am 2. Oktober 2000 langte die Feststellungserklärung (Formular E 6) für das Jahr 1999 beim Finanzamt ein. Der „Beilage zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für 1999“ (Bl. 2/99 F-Akt) ist zu entnehmen, dass der erklärte Einnahmenüberschuss 7.742.917,00 S betrug, wobei 5.813.313,02 S aus der Auflösung gemäß § 28 Abs. 5 EStG gebildeter steuerfreier Beträge resultierten.

Mit Bescheid vom 11. April 2002 (Bl. 39/99 F-Akt) wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1999 – erklärungsgemäß – mit 7.742.917,00 S festgestellt, wobei auf A 4.258.603,00 S (darin enthalten aufgelöste steuerfreie Beträge iHv 3.197.322,17 S) und auf Bw1, Bw2 und Bw3 je 1.161.438,00 S (darin enthalten aufgelöste steuerfreie Beträge iHv 871.996,95 S) entfielen.

Mit Schreiben vom 8. Mai 2002 (Bl. 45/99 F-Akt) erhoben Bw1, Bw2 und Bw3 – im Folgenden Berufungswerber (Bw.) genannt - gegen den Feststellungsbescheid vom 11. April 2002 Berufung, welche sich gegen die anteilmäßige Zurechnung der aufgelösten steuerfreien Beträge richtet. Die Bw. führen insbesondere Folgendes aus:

Trotz der gegenständlichen Rücklagen und trotzdem die Mutter vor ihrem Tod nicht in der Lage gewesen sei, die Barbeträge zu verbrauchen, sei im Nachlass kein nennenswertes Barvermögen vorgefunden worden, obwohl es klare Hinweise darauf gebe, dass die Mutter zumindest jenen Betrag angespart habe, der zu Abgeltung der Pflichtteilsansprüche des Bruders erforderlich gewesen sei. Nach Ablauf der dreijährigen Verjährungsfrist für die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen bzw. Pflichtteilsergänzungsansprüchen seien die Bw. nun mit der Tatsache konfrontiert, Einkommensteuer für Einkünfte bezahlen zu sollen, die ihnen niemals zugekommen seien.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gingen bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers würden die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten. Als Vermächtnisnehmer nach § 535 ABGB seien die Bw. nicht Gesamtrechtsnachfolger der Verstorbenen, die seinerzeit die gegenständliche Rückstellungen getätigt habe. Gesamtrechtsnachfolgerin sei allein A. Zum Vorausvermächtnis (§ 648 ABGB) heiße es in Klang² III 500, dass es seinem ganzen Umfange nach eine Forderung eines Miterben gegen den Nachlass sei. *„Der Erblasser hat sich dies so gedacht, dass sich der Anspruch des Vorausvermächtnisnehmers auch gegen sich selbst als Miterben zu den ihm als solchen gebührenden Nachlassanteil richtet. Das Vorausvermächtnis bildet demzufolge genau wie jedes andere Vermächtnis eine Abzugspost von der allen Erben zukommenden Teilungsmasse; da die Vermächtnisse als Nachlassverbindlichkeiten von den Erben zu berichtigen sind, wird erst der nach der Abzugspost verbleibende Rest des Nachlasses unter*

die Erben als Erbe verteilt. Das Vorausvermächtnis bleibt als Vermächtnis auch bestehen, wenn der Vorausvermächtnisnehmer nicht Erbe wird." Dass die Erblasserin den Bw. die Miteigentumsanteile als Vorausvermächtnis hinterlassen habe, bedeute also, dass sie den Liegenschaftsanteil den Bw. unbelastet zukommen habe lassen wollen. Nachdem aber gemäß § 19 BAO für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts gelten, könnten die Bw. für die Nachlasspassiven nicht in Anspruch genommen werden.

Abschließend wurde von den Bw. beantragt, dass die gegenständliche Rücklage nicht im Jahr 1999 aufgelöst werden solle, sondern zu je einem Drittel in den Jahren 1997 (Todesjahr der Erblasserin), 1998 und 1999, sodass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils in den Jahren 1997, 1998 und 1999 mit 387.146,00 S (28.135,00 €) anstatt mit 1.161.438,00 S im Jahr 1999 festgestellt würden. Sollte die Abgabenbehörde der in der Berufung zum Ausdruck gebrachten Rechtsmeinung nicht entsprechen und der Berufung nicht Folge geben, so würde dies eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b BAO darstellen, deren Eintritt erst in Zukunft feststehe, sodass die Frist nach § 303 Abs. 2 BAO noch gar nicht zu laufen begonnen habe. Es werde daher von den Bw. die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998 und 1999 beantragt und geltend gemacht, dass jene gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 den Anteilen hinzugerechneten Einkünfte durch Auflösung steuerfreier Beträge auf die Jahre 1997, 1998 und 1999 aufzuteilen seien.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 18. Juli 2005 (Bl. 75/99 F-Akt) vertrat das Finanzamt im Wesentlichen die Auffassung, dass sich § 116 Abs. 5 Z 4 EStG nicht auf die Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfall beschränke. Vielmehr gingen der Wortlaut und der Normzweck darüber hinaus und umfassten alle Arten von Erwerben von Todes wegen.

Im Vorlageantrag vom 19. August 2005 beehrten die Bw. die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In der am 17. Dezember 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass in dem in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen § 116 Abs. 5 EStG vom Rechtsnachfolger die Rede sei und nach wörtlicher Interpretation, welche in erster Linie gelte, damit nur der Erbe gemeint sein könne. Aus dem Verlassenschaftsakt ergebe sich, dass kein Bargeld vorhanden gewesen sei, außerdem hätten die Bw. auch von der Bildung steuerfreier Beträge nichts gewusst. Die Bw. seien somit nicht in der Lage gewesen, das Vermächtnis auszuschlagen und nur den Pflichtteil anzutreten bzw. habe für sie – was das Naheliegendste gewesen wäre – für eine Ausschlagung kein Anlass

bestanden. Im gegenständlichen Fall komme es daher für die Bw. zu einer konfiskatorischen Besteuerung.

Der Finanzamtsvertreter hielt unter Hinweis auf die Begründung in der Berufungsvorentscheidung diesen Ausführungen entgegen, die Auslegung des steuerlichen Vertreters sei zu eng, zumal im Einkommensteuerrecht ausjudiziert sei, dass bei Erwerb von Todes wegen nicht nur der Erbe, sondern auch der Legatar, etc. gemeint sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Bei der Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes) konnten nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 1996 bis einschließlich 1995 unter bestimmten Bedingungen steuerfreie Beträge gebildet werden.

Auf Grund des StruktAnpG 1996 (BGBl. 1996/201) ist die Neubildung steuerfreier Beträge ab der Veranlagung für 1996 nicht mehr zulässig.

Für die zum 31. Dezember 1995 bestehenden steuerfreien Beträge ist die Übergangsregelung des § 116 Abs. 5 EStG 1988 anzuwenden.

Gemäß § 116 Abs. 5 Z 2 EStG 1988 (idF BGBl. I 1999/28) gilt für die bis 1995 nach § 28 Abs. 5 in der bis 1995 geltenden Fassung gebildeten steuerfreien Beträge Folgendes:

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.
- 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.

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.

Gemäß § 116 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 sind steuerfreie Beträge (Teilbeträge), die nicht bis zum Ende der Frist der Z 2 zu verrechnen sind, zu diesem Zeitpunkt einnahmenerhöhend aufzulösen.

Gemäß § 116 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 sind die steuerfreien Beträge bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob für den Fall, dass der Erblasser Miteigentumsanteile an einer Liegenschaft im Wege eines Vorausvermachnisses hinterlässt, die seinerzeit vom Erblasser gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträge zur Gänze der Alleinerbin (und Mehrheitseigentümerin der Liegenschaft) als Gesamtrechtsnachfolgerin zuzurechnen und von dieser laut Auffassung der Bw. allein aufzulösen sind oder ob – wie das Finanzamt vermeint – die Zurechnung der aufzulösenden steuerfreien Beträge anteilig (entsprechend der jeweiligen Miteigentumsquote) auch an die Vermächtnisnehmer zu erfolgen hat.

Der VwGH hat in seinem die Jahre 1993 und 1994 betreffenden Erkenntnis vom 15.9.1999, Zl. 98/13/0145 folgende Grundsatzaussagen getroffen, die auch für den Ausgang des gegenständlichen Verfahrens von Bedeutung sind:

„In dem im gegenständlichen Verfahren noch anzuwendenden Abs. 5 des § 28 EStG 1988 war bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Bildung steuerfreier Beträge vorgesehen. Nach Z 4 dieser Gesetzesstelle waren die steuerfreien Beträge, die nicht innerhalb von neun Jahren mit näher bezeichneten Aufwendungen verwendet worden sind, zu diesem Zeitpunkt einkünfterhöhend aufzulösen. Nach Z 5 des § 28 Abs. 5 EStG 1988 waren die steuerfreien Beträge bei Erwerben von Todes wegen vom Rechtsnachfolger fortzuführen.

Zu der mit § 28 Abs. 5 EStG 1988 vergleichbaren Vorgängerbestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1972 – welche Bestimmung keine Regelung für den Fall der Übertragung des Mietobjektes enthalten hatte – hatte der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass durch eine Gesamtrechtsnachfolge eine Nachversteuerung nicht ausgelöst werde (vgl. das hg Erkenntnis vom 17. Jänner 1984, 83/14/0171, Slg 5847/F). Für den Fall entgeltlicher Übertragung der Liegenschaft, die nicht Gesamtrechtsnachfolge bewirkte, hat der Gerichtshof hingegen die Fortführung und Verwendung des steuerfreien Betrages durch den Rechtsnachfolger für unvertretbar angesehen, würde dies doch dazu führen, dass Werbungskosten, die vom Rechtsnachfolger wirtschaftlich getragen werden, nicht bei diesem Berücksichtigung fänden, sondern infolge der vorläufigen Steuerfreistellung bereits beim Rechtsvorgänger, oder, dass der Rechtsnachfolger mangels widmungsgemäßer Verwendung des steuerfreien Betrages

nach Ablauf der Verwendungsfrist sogar zur Nachversteuerung jenes Betrages herangezogen werde, von dessen Besteuerung der Rechtsvorgänger befreit gewesen sei (vgl. das hg Erkenntnis vom 5. Juni 1985, 84/13/0291, Slg 6010/F).

Durch das EStG 1988 wurde mit der ausdrücklichen Regelung des § 28 Abs. 5 Z 5 für (jeden) Fall eines Erwerbes von Todes wegen die Fortführung des steuerfreien Betrages durch den Rechtsnachfolger angeordnet. Nach den Erläuterungen der Regierungsvorlage ist damit bei "sämtlichen Übergängen von Todes wegen" der steuerfreie Betrag fortzuführen; bisher sei dies nur beim Erben als Gesamtrechtsnachfolger möglich gewesen (621 BlgNR 17. GP). Der Gesetzgeber des EStG 1988 hat somit die Fortführung der steuerfreien Beträge auch für Fälle einer (todeswegigen) Einzelrechtsnachfolge angeordnet, obgleich in der angeführten Rechtsprechung zum EStG 1972 auf die Folgerungen der Fortführung - Nichtberücksichtigung von Werbungskosten des Nachfolgers bzw. Übernahme der dem Vorgänger quasi gestundeten Steuer - hingewiesen worden ist. Es ist daher davon auszugehen, dass der Gesetzgeber diese beim Rechtsnachfolger eintretenden Folgen für den Fall der todeswegigen Einzelrechtsnachfolge als einen mit der Erbfolge als Gesamtrechtsnachfolge vergleichbaren Vorgang bewusst in Kauf genommen hat....

... Im Übrigen hätte sich auch dann, , am Ergebnis der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung nichts geändert, da die steuerfreien Beträge nach § 28 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 - wie ausgeführt - bei sämtlichen Übergängen von Todes wegen fortzuführen sind.....Dabei tritt bei einem todeswegigen Erwerb nicht nur der Gesamtrechtsnachfolger, sondern eben auch der Einzelrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Vorgängers ein..... Wenn dabei vom Beschwerdeführer eingewendet wird, es sei höchst unbillig, dass die Erben des Vorerben sämtliche durch die Inanspruchnahme der steuerfreien Beträge entstandenen Vorteile übernehmen, während der Nacherbe nur die Nachteile zu vertreten habe, so übersieht er, dass vergleichbare Konstellationen auch bei allen anderen Fällen einer todeswegigen Einzelrechtsnachfolge eintreten können. Auch der Vermächtnisnehmer hat die steuerfreien Beträge mit tatsächlichen Aufwendungen zu verrechnen oder nachzuversteuern, während die beim Erblasser eingetretene Steuerersparnis letztendlich den Erben zugute gekommen ist..... Der Beschwerdeführer verkennet mit seiner Argumentation, dass das EStG 1988 nicht von einem Rechtsgeschäft, sondern vielmehr von einem Erwerb von Todes wegen spricht. Nach den angeführten Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988 sollten damit sämtliche "Übergänge" von Todes wegen erfasst werden... Ebenso wie ein Vermächtnis stellt somit auch eine Schenkung auf den Todesfall einen todeswegigen Erwerb iSd § 28 Abs. 5 Z 5 EStG 1988 dar....".

Durch das EStG 1988 wurde - zunächst mit der ausdrücklichen Regelung des § 28 Abs. 5 Z 5 bzw. nach dessen Aufhebung mit der Übergangsbestimmung des § 116 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 – ausnahmslos, d.h. für **jeden** Fall eines Erwerbes von Todes wegen, die Fortführung des steuerfreien Betrages durch den Rechtsnachfolger – und zwar nicht nur durch den Gesamtrechtsnachfolger, sondern eben auch durch den Einzelrechtsnachfolger - angeordnet. § 116 Abs. 5 Z 4 EStG 1988 ist dem durch BGBl. 201/1996 aufgehobenen Abs. 5 des § 28 wortident nachgebildet und sind daher die Aussagen im vorzitierten Erkenntnis vom 15.9.1999 auch auf den gegenständlichen Berufungsfall übertragbar.

Auch ein Vorausvermächtnis im Sinne des § 648 ABGB stellt zweifellos einen Erwerb von Todes wegen dar, wobei eben das Vermächtnis einem (Mit-) Erben selbst zugewendet wird, d.h. dieser sowohl Erbe als auch Vermächtnisnehmer ist.

Angesichts dieser Rechtslage sowie der unmissverständlichen Ausführungen des VwGH im vorzitierten Erkenntnis vom 15.9.1999 gehen die Ausführungen in der Berufung, wonach die Erblasserin den Bw. die Miteigentumsanteile als Vorausvermächtnis hinterlassen habe, was bedeute, dass sie den Liegenschaftsanteil den Bw. unbelastet zukommen habe lassen wollen bzw. die Bw. für die Nachlasspassiven nicht in Anspruch genommen werden könnten, ebenso ins Leere wie der in der Berufungsverhandlung ergänzend vorgebrachte Einwand einer konfiskatorischen Besteuerung. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auch noch auf die zutreffenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, denen sich der unabhängige Finanzsenat vollinhaltlich anschließt.

Soweit die Bw. weiters begehren, die steuerfreien Beträge nicht zur Gänze im Jahr 1999, sondern zu je einem Drittel in den Jahren 1997, 1998 und 1999 aufzulösen, verbleibt lediglich darauf hinzuweisen, dass eine derartige, in einer Teilauflösung bestehende Vorgangsweise gesetzlich nicht vorgesehen ist und sich daher ein weiteres Eingehen auf dieses Vorbringen erübrigt.

Was die in der gegen den Feststellungsbescheid 1999 gerichteten Berufung enthaltenen Wiederaufnahmeanträge hinsichtlich der Einkommensteuerverfahren 1997, 1998 und 1999 der Bw. betrifft, so liegt deren Behandlung nicht in der Entscheidungskompetenz des Unabhängigen Finanzsenates, sondern ist gemäß § 305 Abs. 1 BAO hierfür die Abgabenbehörde I. Instanz zuständig.

Aus vorstehend angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. Jänner 2009