

GZ. RV/1262-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend Berichtigung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1994 gemäß § 293b BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Den Bw wurde laut Einantwortungsurkunde vom 28. Juli 1995 als unbedingt erbserklärten Erben der Nachlass der am 1. Juli 1994 verstorbenen Hilda K. (Verstorbene) eingeantwortet.

Alfred K., der im Jahr 1985 verstorbene Ehemann der verstorbenen Hilda K. war Eigentümer eines Mietwohngebäudes in Wien gewesen. Dieses Mietwohngebäude hatte er seinem Neffen Alfred L. vermachts. Er hatte dieses Mietwohngebäude jedoch mit einem lebenslänglichen Fruchtgenussrecht zugunsten seiner Ehefrau Hilda K. belastet.

Die verstorbene Hilda K. nutzte auf Grund des genannten Fruchtgenussrechtes das Mietwohngebäude durch Vermietung. In Ihren Einkommensteuererklärungen beantragte sie dabei regelmäßig näher genannte Überschüsse aus der Vermietung gemäß § 28 Abs 5 EStG 1988 steuerfrei zu belassen. Aus den Jahren 1987 bis einschließlich 1993 bestanden zum Zeitpunkt des Todes der Hilda K. auf Grund dieser Anträge insgesamt (nach entsprechenden Verrechnungen in den Vorjahren) steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs 5 EStG 1988 im Umfang von 1.176.829 S.

Im Jahr 1994 erzielte Hilda K. im Zeitraum von 1. Jänner bis 30. Juni einen Überschuss aus Vermietung von 131.092 S.

Das Finanzamt erließ für das Jahr 1994 zunächst mit Datum vom 1. August 1996 einen Einkommensteuerbescheid, in welchem es als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lediglich den Überschuss von 131.092 S zum Ansatz brachte.

In einem gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid vom 25. September 1998 bezog das Finanzamt auch die steuerfreien Beträge von 1.176.829 S in die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein, womit sich insgesamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1.307.921 S ergaben. In einer ergänzenden Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu aus, mit dem Tod der Hilda K. sei das ihr lebenslang zustehende Fruchtgenussrecht an dem Mietwohngebäude erloschen. Es gebe daher keine Übertragung des Fruchtgenussrechtes von Todes wegen bzw keine Fortführung der noch nicht verrechneten steuerfreien Beträge, da es keinen Rechtsnachfolger gebe. Die in den Vorjahren gemäß § 28 Abs 5 EStG 1998 gebildeten steuerfreien Beträge seien daher im Jahr 1994 einkünfteerhörend aufzulösen. Gemäß § 293b BAO könne die Abgabenbehörde einen Bescheid von Amts wegen insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruhe. Der Sachverhalt, dass die verstorbene Hilda K. nur ein auf ihre Lebenszeit befristetes Fruchtgenussrecht innegehabt habe, sei aus der Aktenlage erkennbar gewesen. Es liege daher eine auf § 293b BAO gestützte Berichtigungsmöglichkeit vor, da die Unrichtigkeit bei der Abgabenbemessung aus der Abgabenerklärung iVm der übrigen Aktenlage erkennbar sei. Es liege eine offensichtliche Unrichtigkeit vor.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Berufung. Die Bw halten dem Bescheid entgegen, für den Fall des Erwerbes von Todes wegen habe der Rechtsnachfolger die steuerfreien Beträge fortzuführen und damit die Verrechnungsvorschrift des § 28 EStG 1988 und die Bestimmungen über die Auflösung des steuerfreien Betrages einzuhalten. Unter den Begriff

des Erwerbes von Todes wegen falle nicht nur die Erbschaft, sondern auch das Erlöschen des Fruchtgenussrechtes. Es wären daher nicht die Bw als Erben, sondern der Liegenschaftseigentümer als Rechtsnachfolger mit der Auflösung zu betrauen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 28 Abs 5 EStG 1988 in der im Streitjahr gültigen Fassung konnten bei der Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes) nach näher genannten Regeln auf Antrag steuerfreie Beträge gebildet werden. Diese steuerfreien Beträge waren gemäß § 28 Abs 5 Z 5 EStG 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 (VwGH 17.1. 1984, 83/14/0171). Für den Fall einer entgeltlichen Übertragung der Liegenschaft, die nicht Gesamtrechtsnachfolge bewirkte, hatte der Verwaltungsgerichtshof 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 (VwGH 5.6. 1985, 84/13/0291). 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 (VwGH 15.9.1999, 98/13/0145).

Der Verzicht auf den Fruchtgenuss an einem Mietobjekt stellt sich – wenn der Fruchtgenussberechtigte als Bezieher der Einkünfte anzusehen ist – als Übertragung der Einkunftsquelle an den (die) zivilrechtlichen Eigentümer der Liegenschaft dar und ist in der Frage des weiteren Schicksals vorhandener steuerfreier Beträge der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung wirtschaftlich gleich zu halten. Dies ergibt sich daraus, dass mit der Aufgabe des Fruchtgenussrechtes an einer vermieteten Liegenschaft ebenso wie mit der Eigentumsübertragung für den ehemaligen Bezieher der Vermietungseinkünfte keine Möglichkeit mehr besteht, eine widmungsgemäße Verrechnung mit Instandsetzungskosten oder Überhängen an sonstigen Werbungskosten vorzunehmen (VwGH 27.8.2002, 99/14/0028).

Unter Übertragung des Gebäudes iSd § 28 Abs 2 und 3 EStG ist die Übertragung der Einkunftsquelle zu verstehen (EStR 2000 Rz 6485; sowie *Doralt*, EStG⁴, § 28 Tz 181; jeweils zu § 28 Abs 2 und 3).

Bei sämtlichen Übertragungen von Todes wegen (Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall, Erbteilung, Erwerb zwecks Abgeltung von Pflichtteilen, Erlöschen des Fruchtgenussrechtes usw) sind die steuerfreien Beträge vom Rechtsnachfolger fortzuführen. Bei Schenkungen und Veräußerungen sind die steuerfreien Beträge nach zu versteuern (vgl Abschn 7 der Durchführungsrichtlinien zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG) und zur Bauherreneigenschaft AÖF 1991/172, idF AÖF 1991/189); im Fall der Gebäudeübertragung von Todes wegen (Erbschaft, Legat, Schenkung auf den Todesfall, steuerneutrale Erbteilung, Erwerb zwecks Abgeltung von Pflichtteilsrechten, Erlöschen des Fruchtgenussrechtes durch Tod, Erwerb durch *Confusio* uä) ist der steuerfreie Betrag beim Erwerber fortzuführen (vgl *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 52.4 iVm Tz 72.4; ebenso Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung⁵, 281 ff; ebenso *Doralt*, EStG⁴, § 28 Tz 198; ebenso BMF, RdW 1997, 494).

Der verstorbenen Hilda K. war ein lebenslängliches Fruchtgenussrecht an dem Mietwohngebäude letztwillig eingeräumt worden. Auf Grund dieses Fruchtgenussrechtes nutzte sie das Mietwohngebäude durch Vermietung als Einkunftsquelle, wobei sie die genannten steuerfreien Beträge bildete. Durch den Tod der Hilda K. erlosch das Fruchtgenussrecht, die Einkunftsquelle ging damit auf den zivilrechtlichen Eigentümer Alfred L. über. Bei diesem Übergang auf Alfred L. handelt es sich auf Grund des oben Gesagten um einen Erwerb der Einkunftsquelle von Todes wegen. Dieser hatte daher als Erwerber die steuerfreien Beträge gemäß § 28 Abs 5 Z 5 EStG 1988 als Rechtsnachfolger fortzuführen. Die Auflösung und Nachversteuerung der steuerfreien Beträge bei den Bw durch das Finanzamt erfolgte daher zu Unrecht.

Da der ursprüngliche Einkommensteuerbescheid somit zu Recht keine Auflösung der steuerfreien Beträge umfasste erfolgte die vom Finanzamt vorgenommene Berichtigung zu Unrecht. Der Berichtigungsbescheid war daher gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben.

Wien, 29. August 2003