

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde vom 16.08.2010 der V. N., 00 geboren, A. wohnhaft, StNr. 1234, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft Goldsteiner und Partner GmbH, 2700 Wiener Neustadt, Babenbergerring 7, gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 gemäß § 303 BAO und den Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO vom 14.7.2010 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird stattgegeben. Der Wiederaufnahmebescheid sowie der Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO werden ersatzlos aufgehoben.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) i.V.m. § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Hinsichtlich der Beschwerde vom 16.08.2010 der V. N. gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 14.7.2010 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt wurde

beschlossen:

1. Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 14.7.2010 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Gegen diesen Beschluss ist gemäß Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) i.V.m. § 25a VwGG eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt:

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 26.11.2015, Zahl 2012/15/0152 die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 15.06.2012, RV/3087-W/10 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Für das vom BFG fortgesetzte Verfahren wird zur Vermeidung von Wiederholungen hinsichtlich des festgestellten Sachverhaltes auf diese Berufungsentscheidung (RV/3087-W/10, 15.06.2012) und hinsichtlich der maßgebenden rechtlichen Begründung auf das aufhebende Erkenntnis des VwGH (26.11.2015, 2012/15/0152) verwiesen.

Strittig ist die Tat- und Rechtsfrage, ob durch die Aufeinanderfolge von Schenkung und Rückschenkung einer vermieteten Lagerhalle zwischen den Ehegatten im Zusammenhang mit einer zweimaligen Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten über eine durch Gutachten bescheinigte Nutzungsdauer von jeweils 15 Jahren eine missbräuchliche Rechtsgestaltung zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 22 BAO vorliegt und dieser Umstand für die einkommensteuerrechtliche Zurechnung des Wirtschaftsgutes (Lagerhalle) und der aus ihrer Vermietung erzielten Einkünfte an die Geschenkgeberin und Beschwerdeführerin (Auffassung des FA) maßgebend ist oder diese Mieteinkünfte entsprechend der Abgabenerklärung der Bf. beim Geschenknehmer (Ehegatten) zu versteuern sind.

Der VwGH ist in seinem Erkenntnis der rechtlichen Beurteilung zum Vorliegen eines Gestaltungsmissbrauches hinsichtlich der Rückschenkung der Lagerhalle zum ausschließlichen Zwecke einer wiederholten Abschreibung nicht entgegengetreten. Das Höchstgericht stellt aber klar, dass der Umstand einer steuerrechtlich missbräuchlich erfolgten Liegenschaftsschenkung zwischen den Eheleuten, nicht für die Frage entscheidend ist, wem die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle zuzurechnen sind.

Zu dem Erkenntnis des VwGH führt Senatspräsident UnivProf. HR Dr. Zorn in einem am 27.1.2016 an der JKU gehaltenen Vortrag erläuternd aus, dass eine missbräuchliche Rückschenkung der Lagerhalle lediglich für die AfA relevant wäre (Vortragsunterlage S33f, www.jku.at/steuerrecht/content/e18588/.../Zorn_ger.pdf). Die abgabenrechtliche Rechtsfolge einer missbräuchlichen Rechtsgestaltung soll sich nämlich bloß auf die Versagung des beabsichtigten, unberechtigten Steuervorteils beschränken.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH zur Zurechnung von Einkünften, ist Zurechnungssubjekt derjenige, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern. Entscheidend ist dabei, dass das Zurechnungssubjekt über die Einkunftsquelle verfügt, also wirtschaftlich über diese disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann. Die Zurechnung von Einkünften muss sich nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum an den für die Einkünfteerzielung eingesetzten Gegenständen decken.

Entscheidend im gegenständlichen Fall ist somit, wer von den beiden Ehegatten ab Dezember 2007 tatsächlich durch die Erbringung der Vermietungsleistung am Wirtschaftsleben teilgenommen hat.

Auf Grund der Aktenlage steht fest, dass der Geschenknehmer, M. mit Schreiben vom 13.12.2007 dem Mieter der Lagerhalle (K.) mitteilte, dass er seit Dezember 2007 Eigentümer der Halle sei und in den Mietvertrag – der unverändert weiterbestehe – als Vermieter mit Wirksamkeit vom 1.12.2007 eingetreten sei. Des Weiteren wurde vom Ehegatten in seiner Rolle als nunmehriger Vermieter veranlasst, dass das Entgelt ohne einen Umsatzsteuerausweis an ihn bezahlt wird und der Betrag auf sein Bankkonto überwiesen wird. Auch eine Zahlungskorrektur betreffend den ersten Monat des Vermieterwechsels ist vollständig durchgeführt worden.

Diese Umstände sprechen dafür, dass mit der Rückschenkung der Lagerhalle an den Ehegatten tatsächlich auch ein Wechsel des Vermieters stattgefunden hat und seither der Ehegatte über diese Einkunftsquelle disponiert hat.

Für das Vorliegen einer zwischen den Ehegatten vereinbarten Treuhandschaft über die Vermietung der Halle, sodass deshalb die Einkünfte der Bf. als Treugeberin weiterhin zuzurechnen wären, liegen keine Beweismittel vor.

Auf Grund der aktenkundigen Sach- und Beweislage gelangt das BFG zu der Auffassung, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle dem Ehegatten, M. zuzurechnen sind, weil dieser die Rechtstellung des Vermieters tatsächlich eingenommen und dauerhaft ausgeübt hat. Er hat über diese Einkunftsquelle aus der Vermietung der Halle verfügt und dementsprechend sind ihm auch die Einkünfte daraus zugeflossen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 303 Abs. 1 BAO über die Wiederaufnahme des Verfahrens lautet:

„(1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

a) der Bescheid durch eine gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonstwie erschlichen worden ist, oder

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, oder

c) der Bescheid von Vorfragen (§ 116) abhängig war und nachträglich über die Vorfrage von der Verwaltungsbehörde bzw. dem Gericht in wesentlichen Punkten anders entschieden worden ist,

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“

Der Umstand einer missbräuchlichen Rechtsgestaltung durch Rückschenkung der Lagerhalle an den Ehegatten zum ausschließlichen Zwecke des Steuervorteiles einer nochmaligen Abschreibung der fiktiven Anschaffungskosten ändert aber nichts an der Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so wie von der Bf. erklärt wurde. Der im angefochtenen Wiederaufnahmebescheid angeführte Wiederaufnahmegrund, nämlich die neu hervorgekommene Tatsache, dass eine abgabenrechtlich missbräuchliche Rechtsgestaltung zwischen den Eheleuten vorliegt, ist für die Zurechnung der Einkünfte nicht entscheidungsrelevant und somit nicht geeignet einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Da der Wiederaufnahmebescheid somit auf keinem tauglichen Wiederaufnahmegrund basiert, war er vom BFG aufzuheben.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Wie schon zur Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeführt, hat sich die erklärte Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend der an den Ehegatten zurückgeschenkten Lagerhalle nicht als rechtswidrig erwiesen. Es fehlt an einem entscheidungsrelevanten Aufhebungsgrund, weshalb die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO nicht vorgelegen sind und dieser angefochtene verfahrensrechtliche Bescheid aufzuheben war.

Automatisch mit der Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides und des Aufhebungsbescheides gemäß § 299 BAO treten die gleichzeitig mit den Verfahrensbescheiden ergangenen Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 vom 14.7.2010 aus dem Rechtsbestand und erlangen die Erstbescheide, der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 30.09.2008 und der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 26.01.2010 wieder ihre Rechtswirksamkeit.

Die Bestimmung des § 261 Abs. 2 BAO über die Gegenstandsloserklärung der Beschwerde lautet:

„Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen gemäß § 299 Abs. 1 oder § 300 Abs. 1 aufhebenden Bescheid oder gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid (§ 307 Abs. 1) entsprochen, so ist eine gegen den den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Bescheid (§ 299 Abs. 2 bzw. § 300 Abs. 3) oder eine gegen die Sachentscheidung (§ 307 Abs. 1) gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverechtsentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.“

Auf Grund der Stattgabe der Beschwerde gegen den die Wiederaufnahme verfügenden Bescheid sowie gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO war die Beschwerde gegen die Sachbescheide (Einkommensteuerbescheid 2007 und 2008) mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG). Die Lösung der strittigen Rechtsfrage folgt der zitierten Rechtsprechung des VwGH, weshalb die Revision für nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 31. März 2016