

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

11.12.1990

Geschäftszahl

90/14/0079

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Drexler, Dr. Hnatek, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat III) vom 23. Februar 1989, Zl. 6/179/1-BK/Fu-1988, betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 1985 (Mitbeteiligte: 1.) HP, 2.) BP), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.590,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Eigentümerin eines Miethauses bildete in den Jahren 1982 bis 1984 einen steuerfreien Betrag gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972. In ihrem Testament setzte sie zwei eigenberechtigte Erben zu gleichen Teilen ein, einer davon ist der Beschwerdeführer. Sie starb im Mai 1985. Die Abhandlung des Nachlasses wurde noch in diesem Jahr unter Erlassung der Einantwortungsurkunde vom 6. November beendet. Darin wurde der Nachlaß den beiden Testamentserben je zur Hälfte eingewantwortet und die entsprechende Verbücherungsklausel hinsichtlich der genannten Liegenschaft aufgenommen. Laut einer Kaufvertragsurkunde vom 24. Oktober 1985 verkaufte der Beschwerdeführer als außerbüchlicher Hälfteigentümer mit diesem Tag die betreffende Liegenschaftshälfte an die Ehegattin des anderen Erben. In der Vertragsurkunde wurde erklärt, daß keine Mietzinsreserve vorhanden sei und für eine solche daher keine Haftung übernommen werde; als Verrechnungsstichtag für die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben diene der Todestag der Erblasserin.

Der Beschwerdeführer brachte im Abgabeverfahren nach § 188 Abs. 1 lit. d BAO betreffend die Einkünfte aus Vermietung des genannten Hauses im Jahre 1985 vor, er sei nie Miteigentümer der Liegenschaft geworden: Noch während des Verlassenschaftsverfahrens seien die Erben nämlich in einer "de facto" Nachlaßteilung übereingekommen, daß der andere Miterbe die Liegenschaft zur Gänze übernehme. Auf Grund einer Übereinkunft zwischen diesem Miterben und dessen Ehegattin habe diese eine Liegenschaftshälfte übernommen. Der Beschwerdeführer habe gegen die Verwirklichung dieses Vorganges in Form der erwähnten Kaufvertragsurkunde keine Bedenken gehabt, zumal die Genannte im Testament als Ersatzerbin ihres Ehemannes eingesetzt gewesen sei. Damit sei der Beschwerdeführer an Einkünften des Hauses nie beteiligt gewesen, weshalb er auch nicht Teilhaber im Rahmen der Feststellung der Einkünfte sei.

Mit dem auf Grund einer Berufung des Beschwerdeführers im Instanzenzug ergangenen, vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid behandelte die belangte Behörde sowohl den Beschwerdeführer als auch den anderen Miterben sowie dessen Ehegattin als Teilhaber an den gemeinschaftlichen Einkünften aus der Vermietung des Hauses im Streitjahr und rechnete dem Ehepaar den Werbungskostenüberschuß des Streitjahres je zur Hälfte, dem Beschwerdeführer jedoch den halben steuerfrei gelassenen Betrag gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1972 zu. Der Beschwerdeführer sei durch Einantwortung Gesamtrechtsnachfolger hinsichtlich des Hälfteanteiles an der Liegenschaft geworden. Da er seinen Hälfteanteil an die Ehegattin des Miterben verkauft habe, müsse er den von der Erblasserin gebildeten steuerfreien Betrag nachversteuern, weil dieser nicht mehr der bestimmungsgemäßen Verwendung zugeführt werden könne. Der Beschwerdeführer habe den die Nachversteuerung auslösenden Tatbestand gesetzt. Insoweit sei er daher auch an den Vermietungseinkünften des Streitjahres beteiligt und in das Feststellungsverfahren einzubeziehen gewesen. Dagegen sei er an den laufenden

Einkünften seit dem Todestag der Erblasserin nicht beteiligt gewesen, welchem Umstand bei der Feststellung Rechnung getragen worden sei.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht verletzt, nicht in das Feststellungsverfahren einbezogen zu werden und keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet zu erhalten. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb, den angefochtenen Bescheid aufzuheben.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die Mitbeteiligten haben in ihren Gegenschriften die Verspätung der Beschwerde sowie die Verspätung der Beschwerdeergänzung behauptet und beantragt, der Beschwerde keine Folge zu geben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Mitbeteiligten stützen ihre Behauptung, die Beschwerde sei verspätet, auf die Tatsache, daß der Beschwerdeführer in seiner an den Verfassungsgerichtshof gerichteten und nach deren Ablehnung vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluß vom 27. Feber 1990, B 484/89-8, an den Verwaltungsgerichtshof abgetretenen Beschwerde das Datum der Zustellung des angefochtenen Bescheides vom 23. Februar 1989 an ihn mit 17. März 1988 angegeben hatte, und auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach der sich dieser zur Feststellung der Rechtzeitigkeit der Beschwerdeerhebung auf die Angabe in der Beschwerde über den Tag der Zustellung des angefochtenen Bescheides stützen darf und im Gesetz eine amtswegige Überprüfung der diesbezüglichen Angaben in der Beschwerde noch vor Einleitung des Vorverfahrens nicht vorgeschrieben ist (vgl. die in Dolp, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, 3. Auflage, Seite 253, zitierte Judikatur).

Dabei übersehen die Mitbeteiligten, daß es - anders als darnach und auch anders als in dem von ihnen zitierten Fall (Beschluß vom 19. September 1989, Zl. 89/14/0190) - keiner amtswegigen Überprüfung der Angaben über die Zustellung bedurfte, um zu erkennen, daß die Jahreszahlangabe im behaupteten Zustelldatum offensichtlich verschrieben sein mußte, weil die Zustellung eines Bescheides aus 1989 im Jahr 1988 unmöglich ist. Außerdem besitzt die gemäß § 28 Abs. 1 Z. 7 VwGG in der Beschwerde geforderte Angabe in dem Sinn selbständige prozessuale Bedeutung, daß der Verwaltungsgerichtshof - solange das Vorverfahren noch nicht eingeleitet ist - sich auf sie allein zu stützen vermag, um die Rechtzeitigkeit der Beschwerdeerhebung festzustellen (Beschluß vom 21. Mai 1969, VwSlg. 7572 A/1969); diese Bedeutung kommt ihr daher später nicht mehr zu, weil schon an Hand der Verwaltungsakten Feststellungen über den Zustellzeitpunkt möglich sind. Diese zeigen im vorliegenden Fall durch den blauen Rückschein, daß die Zustellung durch Hinterlegung erfolgte und die Abholfrist erst am 20. März 1989 begann. An der Rechtzeitigkeit der Beschwerdeerhebung mit der Überreichung am 17. April 1989 bestehen daher keine Zweifel.

Auch die Beschwerdeergänzung erfolgte fristgerecht: Der Mängelbehebungsauftrag (OZ. 2) wurde dem Einschreiter (§ 62 VwGG, § 13 Abs. 3 AVG 1950), also jenem Rechtsanwalt, der den Beschwerdeführer vor dem Verfassungsgerichtshof vertreten und damit auch die an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde verfaßt hatte, am 24. April 1990 zugestellt. Die Mängelbehebungsfrist von vier Wochen endete daher mit Ablauf des 22. Mai 1990. Der Mängelbehebungsschriftsatz wurde laut Einlaufstempiglie am 22. Mai 1990 beim Verwaltungsgerichtshof überreicht.

Die Einwendungen der Mitbeteiligten gegen die Rechtzeitigkeit der Beschwerde und der Mängelbehebung sind daher unberechtigt.

Für den Fall der Gesamtrechtsnachfolge in das die Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1972 bildende Mietwohngrundstück hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß der der Mietzinsreserve entsprechende steuerfreie Betrag nach § 28 Abs. 3 EStG 1972 ein Sondervermögen darstelle, dessen Zweckgebundenheit bis zum gesetzlichen Fristablauf ungeachtet des Erbfalles bestehen bleibe. Durch die Gesamtrechtsnachfolge werde daher keine Nachversteuerung ausgelöst (Erkenntnis vom 17. Jänner 1984, 83/14/0171, VwSlg 5847 F/1984, ÖStZB 1984, 356). Für den Fall entgeltlicher Übertragung der Liegenschaft (Liegenschaftsanteile), die nicht Gesamtrechtsnachfolge bewirkt, 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. Bei entgeltlicher Übertragung des Mietobjektes könnten die steuerlichen Verpflichtungen daher nicht auf die Rechtsnachfolger überbunden werden (Erkenntnis vom 5. Juni 1985, 84/13/0291, VwSlg 6010 F/1985, ÖStZB 1986, 189; Erkenntnis vom 18. Jänner 1989, 88/13/0014, ÖStZB 1989, 223).

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich nicht veranlaßt, von dieser Rechtsprechung abzugehen.

Für den Erfolg der Beschwerde ist es daher auch ohne Bedeutung, ob die Erklärung in Punkt X des Kaufvertrages, eine Mietzinsreserve sei nicht vorhanden, den Tatsachen entsprach oder nicht. Die

Nachversteuerung ist nämlich davon unabhängig, ob die Mittel, die die Mietzinsreserve bilden, noch tatsächlich vorhanden sind oder nicht.

Für das Schicksal der Beschwerde ist daher entscheidend, ob die belangte Behörde davon ausgehen durfte, daß der Beschwerdeführer im Sinne der zuletzt zitierten Judikatur über eine ihm zuzurechnende Einkunftsquelle durch entgeltliche Übertragung verfügt hat.

Eine Verfügung über die Einkunftsquelle setzt voraus, daß die betreffende Person auf die Einkunftserzielung Einfluß nehmen kann; eine Einkunftsquelle ist bei der Einkommenbesteuerung dem zuzurechnen, der wirtschaftlich über sie disponieren und so die Art ihrer Nutzung bestimmen kann (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 20. September 1988, 87/14/0167, ÖStZB 1989, 56).

Dafür, daß die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Beschwerdefall nicht durch die Zivilrechtslage bestimmt worden sein könnte, fehlt es an Anhaltspunkten. Eine davon gesonderte wirtschaftliche Betrachtungsweise, wie sie der Beschwerdeführer fordert, scheidet daher aus.

Die belangte Behörde hat die Verfügungsmöglichkeit über die Einkunftsquelle dem Beschwerdeführer zugerechnet, weil dieser das Hälfteigentum an der Liegenschaft durch Einantwortung erworben und hierüber durch Verkauf verfügt habe. Der belangten Behörde ist einzuräumen, daß der Urkundenstand für die Richtigkeit dieser Ansicht spricht, weist doch die Einantwortungsurkunde eine entsprechende Verbücherungsklausel betreffend die genannte Liegenschaft und die Vertragsurkunde einen Verkauf des dem Beschwerdeführer gehörigen Hälfteanteils an der Liegenschaft aus. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, daß die Verbücherungsklausel Rechte weder feststellt noch gestaltet, sondern nur die Ankündigung eines künftig zu erlassenden Beschlusses darstellt und daher auch nicht mit Rekurs anfechtbar ist (vgl. Köhler, Das Verfahren außer Streitsachen, E. Nr. 10 zu § 174 AußStrG). Schreiten bei einer Verlassenschaft nur großjährige Erben ein, die fähig sind, sich selbst zu vertreten, so hängt es gemäß § 170 AußStrG von ihrer Willkür ab, ob sie die Erbteilung gerichtlich oder außergerichtlich, vor oder nach der Einantwortung vornehmen wollen. Auf Grund dieser Rechtslage sind Fälle denkbar, in denen das Verlassenschaftsgericht bei Erlassung der Einantwortungsurkunde von einer bereits stattgefundenen außergerichtlichen Erbteilung keine Kenntnis hat und die Ankündigung der beabsichtigten Verbücherung in Form der Verbücherungsklausel deshalb dem Stand der Erbteilung nicht Rechnung tragen kann. Folglich macht die Einantwortungsurkunde auch keinen unwiderleglichen Beweis dafür, daß die Einkunftsquelle (Miethaus) auch tatsächlich kraft Gesamtrechtsnachfolge in die Verfügungsgewalt des Beschwerdeführers gelangt sein muß. Was die Vertragsurkunde vom 24. Oktober 1985 anlangt, so fällt auf, daß darin das außerbücherliche Eigentum des Beschwerdeführers an einem Hälfteanteil der Liegenschaft festgestellt wird, obwohl der Beschwerdeführer jedenfalls vor Erlassung der Einantwortungsurkunde vom 6. November 1985 noch nicht außerbücherlicher Eigentümer sein konnte. Die Urkunde müßte daher, um zu dem Verständnis der belangten Behörde zu gelangen, korrigierend dahin gelesen werden, daß die Vertragsschließenden übereingekommen sind, daß der Beschwerdeführer das durch Einantwortung in Zukunft von ihm zu erwerbende außerbücherliche Eigentum an die Käuferin übertrage. Daß das der Wille der Vertragsschließenden gewesen sei, wurde vom Beschwerdeführer jedoch durch sein Vorbringen im Verwaltungsverfahren bestritten. Von ihm wurde nämlich Erwerb des Miethauses durch den Miterben infolge Erbteilung und Veräußerung eines Hälfteanteiles durch den Miterben an seine Ehegattin behauptet.

Von der belangten Behörde wurde nun übersehen, daß für den Inhalt getroffener Vereinbarungen der übereinstimmende Wille der Vertragsschließenden ausschlaggebend ist, mag das Erklärte auch objektiv betrachtet, anderes bedeuten (vgl. hg. Erkenntnis vom 24. April 1990, 90/14/0014). Der Beschwerdeführer hat vor den Verwaltungsbehörden behauptet, er habe schon vor der Einantwortung mit dem Miterben eine Erbteilung des Inhaltes vereinbart, daß dieser das Mietwohngrundstück aus dem Nachlaß in das Alleineigentum übernehme. Der Miterbe habe somit seinerseits einen Hälfteanteil der von ihm durch Erbteilung übernommenen Liegenschaft an seine Ehegattin veräußert. Sollte es übereinstimmende Vertragsabsicht gewesen sein, eine (zumindest teilweise) Erbteilung in diesem Sinn vorzunehmen und solcherart der Miterbe der allein Berechtigte an der zum Nachlaß gehörigen Liegenschaft geworden sein und seinerseits über einen Hälfteanteil zu Gunsten seiner Ehegattin verfügt haben, wäre der rechtlichen Beurteilung dieses übereinstimmend Gewollte als Vertragsinhalt zu Grunde zu legen, nicht das, was in den Urkunden Niederschlag gefunden hat.

Für diesen Fall könnte dem Beschwerdeführer aber die Einkunftsquelle (Liegenschaftshälfte) und daher auch die entgeltliche Verfügung über sie nicht zugerechnet werden. Nicht er hätte nämlich durch Gesamtrechtsnachfolge eine Liegenschaftshälfte erworben, sondern der andere Miterbe die gesamte Liegenschaft. Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung des Nachlasses zufließen sollen, sind aber grundsätzlich steuerlich anzuerkennen (vgl. das Erkenntnis vom 18. Juni 1969, 565/68, VwSlg. 3926 F/1969; Erkenntnis vom 6. Mai 1975, 1526, 1527/73, VwSlg. 4831 F/1975).

Sollte das Vorbringen des Beschwerdeführers, für dessen Richtigkeit er sich auf die Zeugenschaft des Miterben und des Notars berufen hat, den Tatsachen entsprechen, so wäre nach übereinstimmender Absicht der Vertragsschließenden das Alleineigentum an dem Mietwohngrundstück kraft Erbteilung dem anderen Miterben allein zugefallen und von diesem seine Hälfte sodann an seine Ehegattin veräußert worden; der von dieser entrichtete Kaufpreis wäre im Rahmen der Erbteilung dem Beschwerdeführer als Ausgleichszahlung zugefallen.

Auch die entgeltliche Veräußerung wäre in diesem Fall also nicht dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Der Beschwerdeführer hätte an den Einkünften des Miethauses nie, auch nicht infolge der Veräußerung eines durch Gesamtrechtsnachfolge auf ihn übergegangenen Miteigentumsanteils an dem Miethaus teilgenommen, sodaß seine Einbeziehung als Teilhaber in die Feststellung der Einkünfte unzulässig gewesen wäre.

Die belangte Behörde hat daher dadurch die Rechtslage verkannt, daß sie allein auf den Urkundenstand abstellte, ohne auf den vom Beschwerdeführer behaupteten wahren Vertragswillen der Beteiligten einzugehen, diesen zu ermitteln und festzustellen.

Auf das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1976, 1688/74, ÖStZB 1977, 155, hat sich die belangte Behörde zu Unrecht gestützt. Dieses befaßte sich mit der Frage der Abgrenzung zwischen einkommensteuerlich unbeachtlicher Erbsauseinandersetzung einerseits und Mitunternehmerschaft mit anschließender gewinnverwirklichender Veräußerung andererseits. Abgesehen davon, daß im Beschwerdefall Gewinneinkünfte nicht in Rede stehen und daher auch ein Veräußerungsgewinn nicht in Betracht kommt, fehlt es an Feststellungen über Nachlaßgegenstände und deren Verkehrswert, die es erlaubten, das Vorbringen des Beschwerdeführers über die von ihm geschilderte Erbteilung von vorneherein damit abzutun, es könne sich rechtlich und wirtschaftlich nicht um eine Erbteilung gehandelt haben.

Der Umstand, daß die Mitbeteiligten in der Gegenschrift das entscheidende Vorbringen des Beschwerdeführers bestreiten, ändert an der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nichts, weil nicht der Verwaltungsgerichtshof, sondern die Abgabenbehörde den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erst festzustellen hat, was ohne entsprechende Ergänzung des Verfahrens nicht möglich sein wird.

Der angefochtene Bescheid mußte deshalb wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, daß sich nach dem Inhalt der Verwaltungsakten und dem Parteinvorbringen im Verwaltungsverfahren bisher kein Hinweis darauf ergeben hat, der Verkauf der Liegenschaftshälfte an die Ehegattin des Miterben wäre nach der Absicht der Vertragschließenden durch den ruhenden Nachlaß als Verkäufer erfolgt.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.