jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/10/21 99/13/0170

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.10.2004

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §119 Abs3;
EStG 1988 §119 Abs4;
EStG 1988 §28 Abs6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Mag. Heinzl, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der Hausgemeinschaft B in W, vertreten durch Dkfm. Otto Böck, beeideter Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 1130 Wien, Lainzerstraße 45, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 24. Juni 1999, Zl. RV/337-16/08/96, betreffend Feststellung der Einkünfte 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine Hausgemeinschaft, die in den Streitjahren 1989 bis 1993 von Dkfm. Otto B, Dr. Friedrich E und Dkfm. Josef S zu je einem Drittel gebildet wurde. Anlässlich einer bei dieser Gemeinschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass im Jahr 1985 begonnen worden sei, die Gebäude S.-Gasse 3 und S.-Gasse 5 unter Inanspruchnahme öffentlicher Mittel des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds gemäß § 21 Wohnhaussanierungsgesetz zu sanieren.

Zur steuerlichen Behandlung der damit in Zusammenhang stehenden Vorgänge hielt der Prüfer fest, Subventionen aus öffentlichen Mitteln seien ab dem Jahr 1989 bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nicht als Einnahmen anzusetzen. Die damit geförderten Aufwendungen seien nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dies gelte für Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen. Übersteige die Subvention die tatsächlichen Aufwendungen (Überförderung), so sei die Überförderung im Zeitpunkt des Zufließens " (Verteilungszeitraum beträgt 10 Jahre = Darlehenszeitraum)" steuerpflichtig. Die Subventionen aus öffentlichen Mitteln kürzten somit die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- und

Herstellungskosten, Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen (Sollgrundsatz). Die Steuerfreiheit gelte nicht, soweit in der Vergangenheit bereits die entsprechenden Aufwendungen abgesetzt worden seien (§ 119 Abs. 4 EStG) oder die Subvention die tatsächlichen Aufwendungen überstiegen habe. Auf der Basis dieser Grundsätze ermittelte der Prüfer die Besteuerungsgrundlagen neu und hielt die Ergebnisse bzw. Änderungen gegenüber der bisherigen Vorgangsweise in seinem über die abgabenbehördliche Prüfung erstatteten Bericht fest. Die so für die Jahre 1990 bis 1993 ermittelten Einnahmenüberschüsse (für das Jahr 1989 ergab sich ein Werbungskostenüberschuss) seien antragsgemäß einer Mietzinsreserve (steuerfreier Betrag gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988) zuzuführen. Die entsprechenden steuerfreien Beträge wurden mit rund 1,015 Mio (1990) 0,678 Mio (1991), 0,695 Mio (1992) und 0,982 Mio (1993) festgehalten.

Gegen die in der Folge gemäß § 188 BAO erlassenen Bescheide wurde Berufung erhoben. Gegenstand der Berufung sei

a)

die Besteuerung der so genannten Überförderung,

b)

die Zurechnung der Zehntel-Absetzungen, soweit sie aus den Jahren bis 1988 stammten und

c) die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen (Herstellungs- und Instandsetzungskosten) in den Jahren 1989 und 1990, wiewohl sie in diesen Jahren zugeflossene Förderungszuschüsse überstiegen hätten (1/10 bzw. 1/15 Absetzungen). Begründend wurde ausgeführt, es entspreche nicht den gesetzlichen Bestimmungen, dass Teile der Förderungsgelder (Annuitätenzuschüsse aus dem Titel einer so genannten Überförderung) zuzurechnen seien. Gemäß "§ 28 Abs. 6" gehörten Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Eine Einschränkung dieser Befreiungsbestimmung sei vom Gesetzgeber nicht vorgesehen. Es könne somit auch nicht ein Teil dieser Zuschüsse steuerpflichtig gestellt werden, wenn die um die Förderung zu kürzenden Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen die Förderungssumme nicht erreichten. Im gegenständlichen Fall handle es sich um einen Annuitätenzuschuss, mit welchem auch sonstige Leistungen, die in den Aufwendungen nicht aufschienen, abgegolten würden. Auch die Vorgangsweise, die Zehntel-Absetzungen der vorgenannten Perioden bis 1988 für die Folgezeit ab 1989 den Überschüssen hinzuzurechnen, sei gesetzwidrig. Es werde auf § 119 Abs. 3 EStG 1988 verwiesen, wonach diese Zehntel-Absetzungen auch ab 1989 weiterhin wie bisher abzusetzen seien. Die Zurechnung sei im Übrigen auch insoweit systemwidrig, als sie einerseits jenen Teil der Förderungsmittel, der den Zeitraum bis 1988 betreffe, verteilt auf die Folgejahre besteuere, andererseits jedoch die Absetzung dieser Aufwendungen, die aus der Vorperiode (vor 1989) stammten, weiterhin nicht zulasse. In den Jahren 1989 und 1990 seien Beträge im Rahmen einer Zehntel- bzw. Fünfzehntelabsetzung geltend gemacht worden. Obwohl im Jahr 1989 überhaupt keine Förderungsmittel zugeflossen seien und im Jahr 1990 die tatsächlich in diesem Jahr angefallenen geförderten Ausgaben (Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen) die zugeflossenen Förderungsmittel bei weitem überstiegen hätten, seien in diesen Jahren Absetzungen nicht anerkannt worden. Dies entspreche ebenfalls nicht den gesetzlichen Bestimmungen, wobei dem Grundsatz zu folgen sei, dass jedes Jahr für sich zu betrachten und ein allfälliger Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (bzw. der Werbungskosten über die Einnahmen) zu ermitteln sei. In der Folge wurden die betragsmäßigen Auswirkungen dieser Berufungsausführungen insofern dargestellt, als sich der Werbungskostenüberschuss im Jahr 1989 erhöhe, und in den Jahren 1990 bis 1993 anstelle der Einnahmenüberschüsse jeweils Werbungskostenüberschüsse entstünden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Gestützt auf näher angeführte Literatur vertrat die belangte Behörde die Ansicht, dass die Überförderung als Einnahme steuerpflichtig sei. Die diesbezüglichen Literaturmeinungen entsprächen dem Sinn der gesetzlichen Bestimmung. Der erste Satz des "§ 28 Abs. 6" könne denklogisch nur in Verbindung mit dem zweiten Satz betrachtet werden. Die Zuwendungen würden in unmittelbaren Zusammenhang mit den Aufwendungen gebracht. Dies bedeute, dass nur die Zuwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen stünden und diese kürzten, steuerfrei seien. Im zweiten Satz des § 28 Abs. 6 EStG 1988 würden Zuwendungen, die steuerfrei seien, näher definiert. Eine isolierte Betrachtungsweise des ersten Satzes der Bestimmung entspreche daher nicht dem Sinn des § 28 Abs. 6 EStG 1988. Auch die Nichtanerkennung von

Zehntelabsetzungen, soweit es sich um Beträge handle, die auf Ausgaben der Jahre vor 1989 zurückgingen, sei gemäß § 119 Abs. 3 EStG 1988 gerechtfertigt. Gemäß § 119 Abs. 4 EStG 1988 gelte § 28 Abs. 6 nicht, soweit vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand als Werbungskosten berücksichtigt worden seien. Soweit in der Vergangenheit (vor 1989) die (geförderten) Aufwendungen als Werbungskosten abgesetzt worden seien, gelte die Steuerfreiheit des § 28 Abs. 6 EStG 1988 für die darauf entfallenden Subventionen nicht. Vielmehr trete dann die alte Rechtslage in Kraft, wonach nach Zufluss-Abflussprinzip die Aufwendungen abzugsfähig und die Subventionen steuerpflichtig seien. Folgerichtig habe der Prüfer den Teil der geförderten Aufwendungen vor 1989 jenem ab 1989 entgegengestellt und sei zu einem Aufteilungsschlüssel von 1:1 (jeweils 50 % der Gesamtsumme seien auf Aufwendungen vor 1989 und ab 1989 entfallen) gelangt. 50 % der jährlich "entfallenden" Förderungszuschüsse seien daher, da auf Aufwendungen vor 1989 entfallend, nach Zufluss-Abflussprinzip ab 1990 (Beginn der Subventionszahlungen) als Einnahmen zu versteuern. Die Ansicht der Beschwerdeführerin, 10 % der geltend gemachten Aufwendungen der Jahre bis 1988 stellten steuerpflichtige Subventionen dar, sei durch das Gesetz nicht gedeckt. § 119 Abs. 4 EStG 1988 verweise auf § 28 Abs. 6 EStG 1988 (der in diesen Fällen nicht gelte). Demnach seien Subventionen, soweit sie im Zusammenhang mit gewissen Aufwendungen stünden, unter Beachtung des Sollgrundsatzes steuerfrei. Nach § 119 Abs. 4 EStG 1988 seien demnach Subventionen, die im Zusammenhang mit geltend gemachten Aufwendungen der Jahre vor 1988 stünden, nicht steuerfrei, sondern nach Zufluss-Abflussprinzip zu versteuern. Die belangte Behörde folge daher der diese Grundsätze beachtenden, in sich logischen Berechnung des Prüfers. Die geförderten Aufwendungen ab 1989 seien mit den Subventionen nach Sollgrundsätzen zu saldieren. Das heiße aber auch, dass bisher abgesetzte Zehntelbeträge ab 1989 nicht mehr weiterliefen. Sie seien vielmehr mit den Subventionen, die den Zeitraum ab 1989 betreffen, zu saldieren. Diesbezüglich sei die generelle Vorschrift des § 119 Abs. 3 EStG 1988 nicht anzuwenden. Dies folge nicht nur aus § 28 Abs. 6 EStG 1988, sondern vor allem aus der Textierung des § 119 Abs. 4 EStG 1988, wonach § 28 Abs. 6 leg. cit. nicht anzuwenden sei, soweit vor 1989 die entsprechenden Aufwendungen berücksichtigt worden seien. Die Zehntelabsetzungen ab 1989 seien aber noch nicht berücksichtigt worden, sodass zwingend § 28 Abs. 6 leg. cit. anzuwenden sei. Der Prüfer sei aber auch hinsichtlich der Nichtberücksichtigung von Aufwendungen (Herstellungs- und Instandsetzungskosten) in den Jahren 1989 und 1990 richtig vorgegangen. Wie bereits ausgeführt, kürzten die Subventionen gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 immer nach Sollgrundsätzen die entsprechenden Aufwendungen. Das Zufluss-Abflussprinzip des Überschussermittlers sei durchbrochen. Die gesamten geförderten Aufwendungen seien auf die Laufjahre der Subvention (10 Jahre) zu verteilen und zu saldieren. 1989 seien keine Förderungsmittel zugeflossen. Daher beginne die Verrechnung erst 1990. Die im Jahr 1989 geförderten Aufwendungen könnten in Anwendung des Sollgrundsatzes, da sie mit den ab 1990 fließenden Subventionen zu verrechnen seien, in diesem Jahr keine Berücksichtigung finden. Subventionen kürzten (nach Maßgabe des Zufließens) zwingend die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen, das heißt die entsprechenden Aufwendungen des Jahres 1989. Auch 1990 sei vom Prüfer richtig betrachtet worden. Ob die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Subventionen stehenden Aufwendungen des Jahres 1990 isoliert betrachtet die zufließenden Subventionen 1990 überstiegen hätten, sei irrelevant, da die gesamten geförderten Aufwendungen heranzuziehen und sodann in Anwendung des Sollgrundsatzes gleichmäßig auf 10 Jahre (Zuflusszeitraum der Subvention) zu verteilen seien. Dadurch sollten (im Gegensatz zur alten Rechtslage) unterschiedliche Ergebnisse einzelner Jahre vermieden werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 zählen nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

Wurden Werbungskosten nach § 28 Abs. 2 EStG 1972 auf zehn Jahre verteilt geltend gemacht, so sind gemäß § 119 Abs. 3 EStG 1988 die restlichen Teilbeträge auch nach Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes in unveränderter Höhe zu berücksichtigen.

Gemäß § 119 Abs. 4 EStG 1988 gilt § 28 Abs. 6 nicht, soweit vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Vor dem Hintergrund dieser ab der Veranlagung zur Einkommensteuer 1989 geltenden Rechtslage rügt die

Beschwerdeführerin zunächst eine zu Unrecht erfolgte steuerliche Erfassung der so genannten Überförderung, bezogen auf die Subventionen im Zusammenhang sowohl mit den bis 1988 als auch den ab 1989 geltend gemachten Aufwendungen. Die Übergangsbestimmung des § 119 Abs. 4 EStG sei insoweit unrichtig angewandt worden, als die Nachversteuerung der (ab 1990 zugeflossenen) Subventionen nicht in jener Höhe vorgenommen worden sei, in welcher in dem Zeitraum bis 1988 Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen berücksichtigt worden seien, sondern darüber hinausgehend im prozentuellen Verhältnis auch jene Subventionsteile, die diese Aufwendungen deswegen überschritten hätten, weil die Subventionen insgesamt höher gewesen seien als die steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen. Aber auch nach § 28 Abs. 6 EStG 1988 seien die Subventionen ungeachtet des Umstandes, dass sie geförderte Werbungskosten kürzten, grundsätzlich nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zu zählen.

Unbestritten ist, dass im Beschwerdefall die zugesagten Subventionen den Gesamtwert der insgesamt steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen überstiegen haben. Hinsichtlich der bis 1988 - sei es im Weg der Sofortabschreibung, sei es im Weg der 1/10- Abschreibung - geltend gemachten Aufwendungen übersieht die Beschwerdeführerin, dass nach der bis einschließlich 1988 geltenden Rechtslage Subventionen zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählten. Ob und insbesondere in welcher Höhe den Subventionen Aufwendungen gegenüberstanden, ob somit eine Über- (oder Unter-)förderung bestand, war für die steuerliche Erfassung der Subventionen bedeutungslos. Durch § 119 Abs. 4 EStG 1988 wird auch im Geltungsbereich dieses Gesetzes unter bestimmten, im Beschwerdefall für die betreffenden Aufwendungen gegebenen Umständen die gebotene Erfassung des entsprechenden Subventionsteiles normiert. Aber auch hinsichtlich der Förderungen, welche auf die ab 1989 geltend gemachten Aufwendungen entfallen, ist eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu erkennen. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die in Einklang mit Lehrmeinungen (Doralt3, EStG Kommentar, § 28, Tz. 208, Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 28, Tz. 63, und Kohler, SWK 1989, A I 305ff) geäußerte Auffassung der belangten Behörde, dass bei Interpretation des § 28 Abs. 6 EStG 1988 der erste Satz dieser Norm nicht isoliert von deren zweitem Satz betrachtet werden kann. Der zweite Satz zeigt aber deutlich auf, dass der Gesetzgeber die Zuwendungen mit bestimmten Aufwendungen verrechnet, aber keine grundsätzliche und allgemeine Steuerfreiheit von Subventionen aus öffentlichen Kassen, wie sie der Beschwerdeführerin vorschwebt, verwirklicht wissen will.

Hinsichtlich der in den Jahren vor 1989 geltend gemachten 1/10- und 1/15-Absetzbeträge rügt die Beschwerdeführerin, dass diese von ihr in den Jahren 1989 bis 1993 weitergeführten Absetzbeträge nicht anerkannt, sondern aus den geltend gemachten Aufwendungen ausgeschieden worden seien.

Auch mit dieser Rüge zeigt die Beschwerdeführerin eine ihr widerfahrene Rechtswidrigkeit nicht auf: Zwar vermag der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich der Ansicht der belangten Behörde, die durch § 119 Abs. 3 EStG 1988 normierte generelle Regelung, wonach vor 1989 begonnene Zehntelbeträge im Geltungsbereich des EStG 1988 weiterzuführen sind, werde durch die spezielle Vorschrift des § 28 Abs. 6 EStG 1988 in Verbindung mit § 119 Abs. 4 EStG 1988 verdrängt, nicht zu folgen. Nicht ergibt sich daraus aber, dass bei Weiterführung der vor 1989 begonnenen Zehntelbeträge vor dem Hintergrund des ab 1989 anzuwendenden § 28 Abs. 6 leg. cit. die entsprechenden Zehntelbeträge zu Unrecht gekürzt worden wären. Diese Bestimmung ordnet nämlich an, dass die darin näher umschriebenen Zuwendungen die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen (somit auch die nach § 119 Abs. 3 EStG 1988 weiterzuführenden Beträge) kürzen. Diese Kürzung entspricht aber im Ergebnis dem in der Beschwerde als unrichtig gerügten Ausscheiden der entsprechenden Absetzungen aus den "Aufwendungen 1989 bis 1993".

Soweit die Beschwerdeführerin zuletzt die Ansicht vertritt, auch in den Jahren 1989 und 1990 wären Aufwendungen, soweit sie in dem jeweiligen Jahr durch "steuerfreie" Subventionen nicht gedeckt gewesen seien, unter Wahrung des Zufluss- und Abflussprinzips im Sinne des § 19 EStG 1988 zum Abzug zuzulassen, es sei ein "Übergang zum Sollsystem im Zusammenhang mit den Bestimmungen über den § 28 Abs. 6 und 109 EStG im Gesetz nicht vorgesehen", zeigt sie eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf, weil Subventionen nach der in den Streitjahren geltenden Rechtslage nach Sollgrundsätzen die damit geförderten Aufwendungen kürzten. Da in diesen Jahren schon das EStG 1988 einschließlich des Bezug habenden § 28 Abs. 6 in Geltung stand, bedurfte es einer Übergangsregelung zum Sollsystem nicht.

Da sich die Beschwerde daher insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. Oktober 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:1999130170.X00

Im RIS seit

18.11.2004

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at