jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1999/5/27 97/15/0028

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.05.1999

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;
BAO §115 Abs1;
BAO §299;
EStG 1988 §16 Abs1 Z1;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §18 Abs1 Z1;
EStG 1988 §20 Abs1 Z1;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;
VwRallg;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):97/15/0029

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerden des S in G, vertreten durch Dr. Ernst Pölzl, Rechtsanwalt in Gmünd, Stadtplatz 6, gegen 1.) den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. April 1996, Zl. GA 8 - 1545/1/96, betreffend Bescheidbehebung nach § 299 BAO hinsichtlich der Jahresausgleichsbescheide für 1989, 1990 und 1993 sowie des Einkommensteuerbescheides für 1994, und 2.) den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. April 1996, Zl. GA 8 - 1545/96, betreffend Bescheidbehebung nach § 299 BAO hinsichtlich Wiederaufnahme der Jahresausgleichsverfahren 1991 und 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von insgesamt S 9.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war in den Streitjahren Bezirkshauptmann in G. Mit Bescheiden vom 31. März, 13. April und 22. Juni 1995 erfolgte die Durchführung der Jahresausgleiche für die Jahre 1989, 1990 und 1993 bzw. die Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 1994. In diesen Bescheiden wurden erklärungsgemäß Aufwendungen für eine Dienstwohnung (bezahlte Dienstwohnungsvergütung und Sachbezugswert) als Werbungskosten berücksichtigt. Die Werbungskosten waren vom Beschwerdeführer im Wesentlichen damit begründet worden, dass er mit Wirksamkeit vom 1. April 1982 zum Bezirkshauptmann in G bestellt worden sei. Nach § 4 Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Bezirkshauptmannschaften, LGBl. 0150, habe der Bezirkshauptmann binnen sechs Monaten ab Wirksamwerden der Bestellung am Sitz der Bezirkshauptmannschaft seinen ordentlichen Wohnsitz zu begründen. Diesem Gesetzesauftrag habe der Beschwerdeführer im Laufe des Sommers 1982 durch den Bezug der ihm zugewiesenen Dienstwohnung in G entsprochen. Bis dahin sei sein ordentlicher Wohnsitz in einem Eigenheim in H gewesen. Diesen ordentlichen Wohnsitz habe er aufgeben, jedoch das Eigenheim als Wohnsitz beibehalten müssen, weil sein Sohn in der Schule in H habe verbleiben wollen. Auch sei die Dienstwohnung an den Dienstposten des Bezirkshauptmannes speziell gebunden. So müsse diese bei Beendigung der Tätigkeit unverzüglich (längstens innerhalb von drei Monaten) geräumt werden. Dieser Umstand zwinge den Bezirkshauptmann, seine bisherige Wohnung als Familienwohnsitz für den Fall der Versetzung, eines Unfalles, des Todes oder der Pensionierung beizubehalten. Die Beibehaltung des bisherigen Wohnsitzes in H und die entgeltlich zugewiesene Dienstwohnung stellten eine doppelte Belastung und damit bedeutende zusätzliche Aufwendungen dar. Er sei durch die gesetzlich erzwungene Begründung des ordentlichen Wohnsitzes am Dienstort und die Zuweisung einer Dienstwohnung zur Zahlung einer Dienstwohnungsvergütung verpflichtet. Die Ausgaben für die Dienstwohnung stellten zweifellos Werbungskosten dar, weil eine Ablehnung der Begründung des ordentlichen Wohnsitzes am Dienstort und des Bezuges der Dienstwohnung eine Abberufung als Bezirkshauptmann und damit den Verlust der Einnahmen aus dieser Tätigkeit zur Folge hätte. Diese Ausgaben stünden daher in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinen Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Mit Vorhalt vom 23. Jänner 1996 wurde der Beschwerdeführer vom Finanzamt zur "endgültigen Klärung" hinsichtlich der Werbungskosten im Zusammenhang mit der Dienstwohnung um die Beantwortung der Frage ersucht, ob der Wohnsitz in G der einzige Familienwohnsitz sei oder auch am Zweitwohnsitz in H ein aufrechter Haushalt bestehe und welche Familienmitglieder an diesem Ort wohnten.

Im Antwortschreiben vom 13. Februar 1996 gab der Beschwerdeführer bekannt, der derzeitige ordentliche Wohnsitz in G sei nicht der einzige Familienwohnsitz. Für seine Familie sei auch in H ein Wohnsitz im eigenen Haus mit Haushaltsführung aufrechterhalten worden. Dies sei darin begründet, dass sein Sohn bei der Ernennung des Beschwerdeführers zum Bezirkshauptmann in G in H eine Schule besucht habe, die es in G nicht gegeben habe. Der Sohn habe daher nicht nach G übersiedeln können, sondern sei in H verblieben. Während der Schulzeit habe sich der Sohn einen Freundes- und Bekanntenkreis und ein soziales Leben aufgebaut, sodass er nicht mehr bereit gewesen sei, nach G zu übersiedeln. Der Sohn habe nach der Matura ein Studium in Wien begonnen, das er allerdings abgebrochen habe. Er habe sodann eine Stelle als Vertragsbediensteter beim Land Niederösterreich angenommen. Der Sohn sei ledig und werde "von uns natürlich weiterhin als Familienmitglied betrachtet und auch familiär betreut, was leider eine zerrissene Familie mit einem dauernden Hin und Her zwischen H und G und eine doppelte Haushaltsführung bewirkt". Die Aufrechterhaltung des Wohnsitzes in H mit Haushaltsführung habe auch einen rechtlich sozialen Grund, weil die Dienstwohnung auf Grund des Dienstrechtsmandates, mit dem ihm die Dienstwohnung zugewiesen worden sei, unverzüglich bei einem Wechsel des Dienstpostens geräumt werden müsse. Er sei daher gezwungen, im Sinn eines guten "pater-familias" eine Wohnung als Familienwohnsitz für den Fall eines Unfalles oder des Todes für die Familie beizubehalten. Die Beibehaltung des Familienwohnsitzes und der Haushaltsführung in H sei für seine Familie die einzige familiäre und soziale Absicherung gewesen. Auch habe das Eigenheim in H eine bessere Wohnqualität aufzuweisen gehabt als die Dienstwohnung in G. Hätte der Beschwerdeführer die Wahlmöglichkeit gehabt, hätte er die Dienstwohnung mit Sicherheit nicht als Hauptwohnsitz genommen, weil eine tägliche Fahrt zwischen H und G (ca. 50 km) ohne weiteres denkbar und zumutbar gewesen wäre. Die Familie habe daher auch alle ihre persönlichen Beziehungen in H aufrechterhalten. Die Dienstwohnung sei dem Beschwerdeführer vom Dienstgeber auf Grund gesetzlicher Normen zugewiesen worden. Die Familie sei nach wie vor in H gemeldet und in das dortige Wählerverzeichnis eingetragen. Sein Sohn halte sich ständig in H auf, seine Gattin und die Tochter seien ebenfalls in H, soweit es die Abwesenheit von G zulasse. Die persönlichen Aufenthalte des Beschwerdeführers in H beschränkten sich auf seine Freizeit, die allerdings berufsbedingt "äußerst spärlich" sei. Es sei auch darauf hinzuweisen, dass die

betroffenen Bezirkshauptleute Niederösterreichs davon ausgegangen seien, dass sie durch die Anrechnung eines Sachbezuges für die Dienstwohnung zu Unrecht belastet seien und sie deshalb einen Antrag auf Rückzahlung zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer gestellt hätten. Das hiefür zuständige Finanzamt für Körperschaften habe nach vorheriger Rücksprache mit dem Bundesministerium für Finanzen einer Verhandlungsgruppe der Bezirkshauptleute die rechtliche Auskunft erteilt, dass es sich in diesem Fall um keine Rückerstattung von zu Unrecht einbehaltener Lohnsteuer handle, sondern um Werbungskosten, die bei den zuständigen Finanzämtern geltend zu machen seien. Es sei dabei auch keine Rede von einer doppelten Haushaltsführung gewesen, sondern das Finanzamt für Körperschaften habe darauf aufmerksam gemacht, dass sogar die Dienstwohnungsvergütung solche Werbungskosten darstelle. Er ersuche daher auf Grund einer beruflich veranlassten Begründung einer doppelten Haushaltsführung die dadurch entstandenen Aufwendungen weiterhin als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die Jahresausgleichsbescheide für 1989, 1990 und 1993 sowie den Einkommensteuerbescheid für 1994 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c und § 299 Abs. 2 BAO auf. Zur beruflichen Bedingtheit einer doppelten Haushaltsführung wird in der Begründung des erstangefochtenen Bescheides in Abrede gestellt, dass der Beschwerdeführer in den gegenständlichen Jahren zwei Haushalte geführt habe, weil diesfalls neben seinem Wohnsitz am Beschäftigungsort ein Familienwohnsitz in H hätte bestehen müssen. Familienwohnsitz sei nämlich jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten einen Hausstand unterhalte, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen dieser Person bilde. Damit sei aber der Wohnsitz am Beschäftigungsort ident mit dem Familienwohnsitz, zumal die Gattin ebenfalls in der Dienstwohnung in G lebe. Auch sei darauf hinzuweisen, dass der Sohn des Beschwerdeführers im Jahr 1989 bereits das 22. Lebensjahr vollendet gehabt habe, weshalb es im Hinblick auf sein Studium an der Universität in Wien zumindest fraglich erscheine, ob er in den maßgeblichen Jahren die in H gelegene Wohnung regelmäßig benützt habe. Im Jahr 1994 habe der Sohn auch über einen Wohnsitz in W verfügt. Selbst für den Fall der Annahme einer doppelten Haushaltsführung liege eine beruflich veranlasste, auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung nicht vor. Es sei nicht maßgebend, ob sich die Beibehaltung eines Wohnsitzes - etwa unter dem Gesichtspunkt des Wohnbedürfnisses nach allfälliger Beendigung eines Dienstverhältnisses - als zweckmäßig oder sinnvoll darstelle. Der Werbungskostencharakter von Aufwendungen hänge nicht von der Zweckmäßigkeit dieser Aufwendungen unter den für den Steuerpflichtigen maßgeblichen Gesichtspunkten, sondern von der ausschließlichen beruflichen Veranlassung ab. Die Ausgaben für die Dienstwohnung in G seien als nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinn des § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1988 zu werten. Dadurch, dass das Finanzamt trotz Nichtvorliegens einer doppelten Haushaltsführung dem Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 unterliegende Ausgaben für die Dienstwohnung als Werbungskosten anerkannt habe, habe diese die Steuerbescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet (§ 299 Abs. 2 BAO). Die Bescheide seien aber auch deshalb rechtswidrig, weil Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen worden seien, bei deren Einhaltungen anders lautende Bescheide hätten ergehen können (§ 299 Abs. 1 lit. c BAO). Das Finanzamt habe nämlich die Prüfung unterlassen, ob die Wohnung in H unbewohnt geblieben bzw. von einem anderen Familienmitglied nur fallweise bewohnt worden sei (z.B. dem Sohn), weil "diesfalls das Vorliegen einer doppelten Haushaltsführung schon dem Grunde nach auszuschließen gewesen wäre, ohne dass sich das Erfordernis ergeben hätte, die Frage zu prüfen, ob allenfalls eine auf Dauer angelegte doppelte Haushaltsführung vorliegt oder nicht". Bei der zur Ausübung des Aufsichtsrechtes gemäß § 20 BAO gebotenen Ermessensübung sei dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen gewesen.

Mit Bescheiden vom 14. Februar 1992 (für das Jahr 1991) und vom 20. Jänner 1993 (für das Jahr 1992) hatte das Finanzamt die Jahresausgleiche für die Jahre 1991 und 1992 erklärungsgemäß durchgeführt. In den Jahresausgleichserklärungen waren keine Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit angegeben gewesen. Die Bescheide wurden rechtskräftig.

In einem (undatierten) Jahresausgleichsformular für das Jahr 1991, das handschriftlich mit dem Wortlaut "Wiederaufnahme gemäß § 303/4" überschrieben war, sind als Werbungskosten Beträge von S 42.972,-- und S 25. 670 für Miete bzw. Sachbezugswert Dienstwohnung (neben einem Betrag von S 534,- für die Haushaltsversicherung) angegeben.

In einem Jahresausgleichsformular für das Jahr 1992 (handschriftlich überschrieben als "2. Antrag") vom 6. Dezember 1994 sind die Aufwendungen für die Dienstwohnung in Höhe von insgesamt S 69.176,-- als Werbungskosten angeführt. In einem Beiblatt war die Situation betreffend die Dienstwohnung gleich lautend geschildert wie in den oben

erwähnten Jahresausgleichs- bzw. Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1989, 1990, 1993 und 1994.

Mit Bescheid vom 13. April 1995 über die "Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (1) BAO" nahm das Finanzamt auf "Grund Ihres Antrages" das Jahresausgleichsverfahren für das Jahr 1991 wieder auf. Der Bescheid enthält ansonsten keine Begründung. Der zugleich neu erlassene Jahresausgleichsbescheid 1991 berücksichtigt die nachträglich geltend gemachten Werbungskosten für die Dienstwohnung.

Mit einem weiteren Bescheid ebenfalls vom 13. April 1995 erging ein Bescheid "über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (1) BAO" hinsichtlich des Jahres 1992. Auch dieser Bescheid enthält die Begründung, dass "auf Grund Ihres Antrages" das Jahresausgleichsverfahren für das Jahr 1992 wieder aufgenommen werde. In dem unter einem ergangenen neuen Jahresausgleichsbescheid 1992 sind die Werbungskosten für die Dienstwohnung angesetzt.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde die Bescheide vom 13. April 1995 betreffend die Wiederaufnahme der Jahresausgleichsverfahren 1991 und 1992 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c und § 299 Abs. 2 BAO auf. In der Begründung wird dazu ausgeführt, nach § 303 Abs. 1 lit. b BAO sei dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren ohne Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnten und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Gemäß § 303 Abs. 2 BAO sei der Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich vom Wiederaufnahmegrund Kenntnis erlangt habe, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen habe. Den Jahresausgleichsanträgen für 1991 und 1992, die seitens des Finanzamtes als Wiederaufnahmeanträge beurteilt worden seien, sei zu entnehmen, dass der Abzug bislang noch nicht begehrter Werbungskosten beantragt werde. Es ergebe sich aber aus den Anträgen nicht, auf welche Tatsachen oder Beweismittel, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kämen, sich der Beschwerdeführer stütze. Auch könne den Anträgen nicht entnommen werden, dass die als Wiederaufnahmegründe in Frage kommenden Tatsachen oder Beweismittel "ohne Verschulden" nicht hätten geltend gemacht werden können. Außerdem seien in den Anbringen keine Angaben über die Rechtzeitigkeit der Wiederaufnahmeanträge enthalten, obwohl es dem Wiederaufnahmewerber obliege, schon im Antrag anzugeben, wann er vom Vorhandensein des von ihm geltend gemachten Wiederaufnahmegrundes Kenntnis erlangt habe. Das Finanzamt habe den in Rede stehenden Wiederaufnahmeanträgen entsprochen und die Jahresausgleichsverfahren für 1991 und 1992 bescheidmäßig wieder aufgenommen, obwohl diese Anträge die gesetzlichen Erfordernisse nicht erfüllt hätten und deshalb zurückzuweisen gewesen wären. Bei der zur Bescheidaufhebung gebotenen Ermessensübung nach § 20 BAO sei dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtssicherheit einzuräumen gewesen.

Die Behandlung der gegen die angefochtenen Bescheide an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerden hat dieser mit den Beschlüssen vom 26. November 1996, B 1767/96-7 (zum erstangefochtenen Bescheid), und B 1766/96-7 (zum zweitangefochtenen Bescheid) abgelehnt. Die Beschwerden wurden antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen des sachlichen und persönlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung verbundenen Beschwerden erwogen:

1) Erstangefochtener Bescheid:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Dasselbe gilt nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Ob Ausgaben- oder Aufwandspositionen unter die Z. 1 oder Z. 2 lit. a des § 20 EStG 1988 subsumiert werden, ist aus der Sicht einer daraus resultierenden Rechtsverletzung ohne Belang, weil in beiden Fällen die Rechtsfolge in der Nichtabzugsfähigkeit dieser Beträge besteht (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 2 zu § 20 EStG 1988).

Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, er habe nur Wohnungskosten für die Dienstwohnung als Werbungskosten beansprucht und derartige Aufwendungen für die Wohnung könnten nur zu den typischen Haushaltsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zählen, welche die belangte Behörde jedoch zu Unrecht unter die Lebensführungskosten nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. subsumiert habe, kann er daher daraus nichts gewinnen (abgesehen davon hat die belangte Behörde bei ihrer Entscheidung ohnedies sowohl auf das Abzugsverbot nach der Z. 1 als auch der Z. 2 lit. a leg. cit. Bezug genommen, deren Grenzen sich durchaus überschneiden können).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 22. April 1999, Zl.97/15/0137, (ebenfalls einen Bezirkshauptmann betreffend), festgestellt, dass die Kosten für den Familienwohnsitz am Dienstort unter dem Gesichtspunkt der Haushaltsaufwendungen iSd § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 unabhängig davon keine Berücksichtigung finden können, ob diese Haushaltsführung in einer frei gewählten oder einer vom Dienstgeber zugewiesenen (Dienst-)Wohnung erfolgt. An dieser Beurteilung ändert sich auch dadurch nichts, wenn aus Gründen der privaten Lebensvorsorge ein weiterer Wohnsitz beibehalten wird. Die auch in der nunmehrigen Beschwerde angesprochene Unzumutbarkeit, eine zeitlich unbeschränkt zur Verfügung stehende Wohnungsmöglichkeit (Eigenheim) für die Familie gegen eine auf Dienstzeit befristete Wohnung einzutauschen (im Verwaltungsverfahren verwies hier der Beschwerdeführer auf seine Verantwortung als "pater familias"), ist dem nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. nicht als Werbungskosten abzugsfähigen Bereich der Lebensführung zuzuordnen. Schon im Erkenntnis vom 18. Mai 1995, 93/15/0244, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls zum Ausdruck gebracht, dass die Beibehaltung einer Wohnung wegen einer rechtlich abgesicherten Wohnmöglichkeit nach allfälliger Beendigung des Dienstverhältnisses zwar ein zweckmäßiges Vorgehen sein mag, dafür ausschlaggebend aber Gesichtspunkte der privaten Lebensführung sind.

Eine andere Beurteilung hinsichtlich der Kosten für die Dienstwohnung in G wäre nur dann möglich, wenn es dem Beschwerdeführer nicht zumutbar gewesen wäre, seinen Familienhaushalt dorthin zu verlegen, und er deshalb wegen doppelter Haushaltsführung diese Aufwendungen zu tragen hätte (vgl. nochmals das Erkenntnis 97/15/0137, m.w.N.). Dazu ist allerdings im Beschwerdefall unbestritten, dass der Beschwerdeführer ohnedies zusammen mit seiner Familie (mit Ausnahme des Sohnes) im gemeinsamen Haushalt in der Dienstwohnung in G lebte. In der Beschwerde wird eingeräumt, der Werbungskostenantrag bezüglich der Dienstwohnungskosten sei eigentlich nicht auf einen Doppelwohnsitz mit Haushaltsführung gedacht gewesen, "sondern auf die rechtliche zwangsweise Verpflichtung zur Begründung des ordentlichen Wohnsitzes in G durch amtswegige bescheidmäßige Zuweisung der Dienstwohnung". Zum Sohn des Beschwerdeführers hat die belangte Behörde im erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, dass dieser im Jahr 1989 bereits das 22. Lebensjahr vollendet gehabt habe und es im Hinblick auf sein Studium in Wien zumindest fraglich erscheine, dass er die in H gelegene Wohnung in den Streitjahren 1989, 1990, 1993 und 1994 regelmäßig benutzt habe. Soweit der Beschwerdeführer in der Beschwerde zu einer wegen des Sohnes in H aufrecht erhaltenen Haushaltsführung auf den bei seiner Ernennung zum Bezirkshauptmann in G im Jahr 1982 nicht möglichen Wechsel in eine andere Schule hinweist, ist nicht erkennbar, warum damit in den im Beschwerdefall maßgebenden Jahren ab 1989 (in denen der Sohn offensichtlich einem Studium an der Universität Wien und nachher einem Beruf nachging) ein Werbungskostenabzug unter dem Titel einer doppelten Haushaltsführung gerechtfertigt werden könnte (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. November 1996, 95/14/0124). Kosten, die mit der Beistellung einer Wohnung für das in Hochschulausbildung stehende Kind verbunden sind, können ebenso wenig mit der beruflichen Sphäre des Beschwerdeführers in Verbindung gebracht werden, wie ein Entschluss des Sohnes, nach dem Abschluss der Schulausbildung in H zu bleiben (vgl. nochmals das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Mai 1995, 93/15/0244, sowie weiters das Erkenntnis vom 14. September 1993,92/15/0054).

Wie im Beschwerdefall zu Zl. 97/15/0137 wird auch in der vorliegenden Beschwerde die Ansicht vertreten, die den Beschwerdeführer treffenden Aufwendungen für die Dienstwohnung seien als Renten und dauernde Lasten iSd § 18 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu qualifizieren und demnach nach dieser Bestimmung als Sonderausgaben abzuziehen. Zusätzlich ist der Beschwerdeführer im gegenständlichen Beschwerdefall der Meinung, die Aufwendungen könnten auch als Renten und dauernde Lasten nach § 16 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 als Werbungskosten berücksichtigt werden (die Aufwendungen für einen bestimmten Zweck "sind durch die Transformation zur dauernden Last zu einer eigenen rechtlichen Qualität und Begriff geworden und unterliegen nicht dem Abzugsverbot des § 20 EStG").

Nach § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 sind Renten und dauernde Lasten, die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhen, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

§ 16 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. sieht als Werbungskosten u.a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten vor, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Nach den Ausführungen im bezogenen Erkenntnis sind als auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende "dauernde Lasten" (die als Oberbegriff auch die Renten umfassen) nur solche Geld- oder Sachleistungen anzusehen, die einem anderen gegenüber auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet werden und zu Vermögensminderungen führen (vgl. Stoll, Rentenbesteuerung, 4. Auflage, Rz 17 und 41, sowie etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1982, 3864/80). Keine Renten sind wiederkehrende Leistungen, die auf einem laufenden Leistungsaustausch beruhen (vgl. Stoll, a.a.O., Rz 18). Eine Vermögensumschichtung schließt eine dauernde Last aus (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. Juni 1989, 86/14/0129). Den Aufwendungen des Beschwerdeführers für die Dienstwohnung stehe deren Nutzungsmöglichkeit als Gegenleistung gegenüber. Den geltend gemachten Aufwendungen könne daher schon deshalb nicht der Charakter einer dauernden Last nach § 18 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 (entspricht insoweit auch § 16 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988) zukommen. Der Sachbezugswert könne als Einnahme (Naturalbezug) des Beschwerdeführers überdies keine Geld- oder Sachleistung (Ausgabe) iSd zitierten Bestimmung sein.

Die insbesondere in der Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde enthaltenen umfangreichen Ausführungen des Beschwerdeführers zu den Wohnungskosten als Rente oder dauernde Last vermögen nicht zu überzeugen. Der Beschwerdeführer bezeichnet u. a. die Vorschreibung der Dienstwohnungsvergütung mittels Bescheid als Rentenstammrecht und die monatlichen Beträge, die er "aufgrund des Stammrechtes zu leisten habe" als wiederkehrende Rentenleistungen. Ein direkter Leistungsaustausch "nämlich hier Dienstverhältnis, da Dienstwohnungsvergütung" oder "auf Ebene des Dienstverhältnisses mit seinen Leistungskomponenten hier Dienstleistung, da Bezug (auch Naturalbezug z.B. Dienstwohnung)" bestehe nicht. Damit ist aber nicht gesagt, dass den vorgeschriebenen Dienstwohnungsvergütungen nicht die Nutzungsmöglichkeit der Dienstwohnung als Vorteil gegenüberstand, der im Sinne der obigen Ausführungen der Qualifikation der Wohnungskosten als dauernde Last entgegenstand. Auch wäre bei einem Werbungskostenabzug nach § 16 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 wohl das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zu beachten.

Die aufgehobenen erstinstanzlichen Bescheide waren damit nicht deswegen mit nur einer geringfügigen Rechtswidrigkeit belastet, "weil die Anerkennung als Sonderausgaben zu den gleichen steuerlichen Auswirkungen kommt, wie bei der Anerkennung als Werbungskosten". Lag aber eine bloße "Geringfügigkeit der Rechtswidrigkeit" (von der außerdem im Hinblick auf die strittigen Beträge nicht gesprochen werden kann) nicht vor, wurde das im Rahmen des § 299 BAO eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt, wenn die Oberbehörde bei der Bescheidbehebung dem Prinzip der Rechtmäßigkeit dem Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit einräumte (vgl. für viele z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1993, 92/16/0068).

2) Zweitangefochtener Bescheid:

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde erstinstanzliche Wiederaufnahmebescheide auf, die über eine beantragte Wiederaufnahme nach § 303 Abs. 1 BAO absprachen.

Die Beschwerde bestreitet nicht, dass die Voraussetzungen für eine solche beantragte Wiederaufnahme nicht vorgelegen sind. Nach dem Beschwerdevorbringen sei es dem Beschwerdeführer klar gewesen, dass eine antragsgemäße Wiederaufnahme der Jahresausgleichsverfahren wegen der hiefür erforderlichen Voraussetzungen nicht möglich gewesen sei. Er habe daher für das Jahr 1991 auch nur eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen angeregt, wie dies aus der Bezeichnung "Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs.4" hervorgehe. Für 1992 habe er ebenfalls ein ausgefülltes Jahresausgleichsformular dem Referenten beim Finanzamt im Sinne einer Anregung einer amtswegigen Wiederaufnahme übergeben, "was er als 'zweiten Antrag' bezeichnete".

Zu diesem Vorbringen ist zu sagen, dass die mit dem zweitangefochtenen Bescheid aufgehobenen erstinstanzlichen Bescheide eindeutig ("Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 (1) BAO" ... "auf Grund Ihres Antrages") eine antragsgemäße Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 1 BAO zum Inhalt hatten. Es kann daher der belangten Behörde nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie die Voraussetzungen für die vorgenommene

Bescheidbehebung nach § 299 BAO nur ausgehend von diesem Bescheidinhalt beurteilte. Dass nach Ansicht der Beschwerde in den Wiederaufnahmebescheiden richtigerweise der § 303 Abs. 4 BAO (betreffend amtswegige Wiederaufnahme) hätte zitiert werden müssen, stellt nur eine Vermutung über den Bescheidwillen dar, die im Bescheidwortlaut keine Deckung findet. Selbst wenn die erstinstanzlichen Bescheid als Wiederaufnahmebescheide nach § 303 Abs. 4 BAO erlassen worden wären, enthielten diese im Übrigen auch keine Begründung hinsichtlich der Tatsachen oder Beweismittel, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kämen. Im Sinne der Ausführungen zum erstangefochtenen Bescheid wäre zudem im Vorbringen in Bezug auf die Dienstwohnung keine taugliche Begründung für eine Verfahrenswiederaufnahme gegeben gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof kann nicht erkennen, dass die mit dem zweitangefochtenen Bescheid aufgehobenen erstinstanzlichen Bescheide (schon im Hinblick auf die Höhe der strittigen Beträge) mit nur einer geringfügigen Rechtswidrigkeit belastet gewesen wären. Ein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz an der Unrichtigkeit der Bescheiderlassung hindert nicht eine Bescheidbehebung im Aufsichtsweg nach § 299 BAO (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1993, 89/14/0287). Soweit in der Beschwerde zur Ermessensübung noch auf den Grundsatz von Treu und Glauben und dazu auf die den Standpunkt des Beschwerdeführers stützende Rechtsmeinung des Finanzamtes für Körperschaften hingewiesen wird, ist aus dieser von einer außerdem für die gegenständlichen Besteuerungsverfahren nicht zuständigen Behörde vertretenen Ansicht allein kein berechtigtes Vertrauen auf die Beibehaltung der von der Abgabenbehörde geübten (unrichtigen) Vorgangsweise abzuleiten (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Dezember 1996, 94/15/0151, und vom 24. November 1998, 93/14/0151, sowie Ritz, Bundesabgabenordnung, Rz 9 und 10 zu § 114). Im Übrigen behauptet der Beschwerdeführer nicht, in diesem Vertrauen Verfügungen getroffen zu haben, die er sonst nicht getroffen hätte.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich damit insgesamt nicht als rechtswidrig. Die Beschwerden waren daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr. 416/1994.

Wien, am 27. Mai 1999

Schlagworte

Rechtsgrundsätze Treu und Glauben erworbene Rechte VwRallg6/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150028.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

15.01.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at