

TE Vwgh Erkenntnis 1997/1/28 96/14/0165

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 28.01.1997

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/10 Grundrechte;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §4;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1988 §12 Abs1;
EStG 1988 §16 Abs1 Z1;
EStG 1988 §16;
EStG 1988 §2 Abs2;
EStG 1988 §2 Abs3;
EStG 1988 §20 Abs1;
EStG 1988 §25;
EStG 1988 §26;
EStG 1988 §27;
EStG 1988 §28 Abs1 Z1;
EStG 1988 §28;
EStG 1988 §30 Abs1;
EStG 1988 §30 Abs4;
EStG 1988 §30;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §7;
EStR 1984 Abschn84 Abs2;
StGG Art2;

VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der B in Innsbruck,

vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 21. Oktober 1996, 70.599-7/96, betreffend Einkommensteuer 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Mit Kaufvertrag vom 30. Oktober 1989 erwarb die Beschwerdeführerin eine inländische Liegenschaft. Zur Finanzierung des Kaufpreises nahm sie ein Darlehen auf. Aus der Vermietung dieses Objektes erzielte sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; die laufenden Darlehenszinsen fanden bei Ermittlung dieser Einkünfte Berücksichtigung.

Im Jahr 1994, sohin innerhalb der Spekulationsfrist iSd § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988, verkaufte die Beschwerdeführerin die Liegenschaft. Den "Spekulationsgewinn gem. § 30 EStG" berechnete sie wie folgt:

Verkaufspreis	760.000,00 S
- Kaufpreis	634.890,00 S
- Zinsen 1990 bis 1994	122.669,02 S
Spekulationsüberschuß	2.440,98 S
Freibetrag nach § 30 Abs. 4 EStG	2.440,98 S
Steuerpflichtiger Betrag	0,00 S

Bei Erlassung des Einkommensteuerbescheides 1994 erfaßte das Finanzamt die Einkünfte aus dem Spekulationsgeschäft. Von der oben dargestellten Ermittlung des Überschusses wich es dahingehend ab, daß es jenen Betrag an Zinsen nicht zum Abzug zuließ, der bei den Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (für 1989 bis 1994) als Werbungskosten berücksichtigt worden war.

In der Berufung begehrte die Beschwerdeführerin u.a., die Zinsen uneingeschränkt (auch) bei Ermittlung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft in Abzug zu bringen. Da die aus der Anschaffung der Liegenschaft resultierenden Erträge von zwei Steuertatbeständen erfaßt worden seien, müßten auch die Anschaffungskosten und die Fremdmittelzinsen zweifach berücksichtigt werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich dieses Begehrens keine Folge. Bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte könnten nur jene Zinsen in Abzug gebracht werden, die nicht schon im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt worden seien.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich im Recht auf Abzug der Schuldzinsen bei Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften verletzt. Für den Abzug der Zinsen spreche, daß Anschaffungs- und Herstellungskosten auch dann ungekürzt beim Spekulationsgeschäft zu berücksichtigen seien, wenn eine steuerwirksame Berücksichtigung im Wege der AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgt sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 20. April 1995, 92/13/0262, sogar im Fall der privaten Nutzung einer spekulationsverfangenen Wohnung den Schuldzinsenabzug bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte zugelassen; wenn die Privatnutzung nicht schädlich für den Zinsenabzug sei, so könne auch die Vermietung nicht schädlich hierfür sein. Im übrigen habe M. Lang in FJ 1996, 123 ff nachgewiesen, daß ein ungekürzter Schuldzinsenabzug sowohl bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als auch bei den Spekulationseinkünften konsequent und dogmatisch vertretbar sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1.1. Zu den sonstigen Einkünften iSd § 29 EStG 1988 gehören ua Einkünfte aus Spekulationsgeschäften. Gemäß § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 zählen ua Veräußerungsgeschäfte über Grundstücke, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, zu den Spekulationsgeschäften.

1.2. Der Verwaltungsgerichtshof hatte in den Erkenntnissen vom 16. November 1993, 93/14/0124 und 93/14/0125, die Frage zu lösen, ob im Geltungsbereich des EStG 1988 Finanzierungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften Werbungskosten sind. Der Gerichtshof bejahte - im Gegensatz zu der zum EStG 1972 vertretenen Auffassung (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 24. Oktober 1978, Slg. NF 5307/F) - die Möglichkeit eines

wirtschaftlichen Zusammenhanges zwischen Finanzierungskosten und Spekulationseinkünften je nach Lage des Falles. Aus der gegenüber dem Vorgängergesetz geänderten Fassung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 ergebe sich eine Annäherung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich; die allgemeine Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988, derzufolge Schuldzinsen als Werbungskosten abzugsfähig sind, soweit sie mit einer Einkunftsart im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, sei auch für Spekulationseinkünfte heranzuziehen (Zl. 93/14/0124). § 30 Abs. 4 EStG 1988 zeige, daß für den Ansatz der Einkünfte mit Kosten verbundene Vorgänge von der Anschaffung des Spekulationsobjektes bis zu seiner Veräußerung insoweit Berücksichtigung zu finden hätten, als diese Vorgänge im ausschließlichen oder doch überwiegenden Zusammenhang mit dem Gesamtvorgang des Spekulationsgeschäftes stünden. Dieses Geschäft erschöpfe sich nämlich nicht im Verkauf, sondern setze die Anschaffung und Erhaltung des schließlich veräußerten Objektes voraus. Zu den Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 zählten daher im Hinblick auf § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht nur Ausgaben (Kosten) verursachende Vorgänge, die unmittelbar mit dem Veräußerungsgeschäft im Zusammenhang stünden, sondern auch solche, die aus der Anschaffung des Spekulationsobjektes und seiner Erhaltung bis zur Veräußerung erwüchsen, ohne die also - wie es in § 16 Abs. 1 EStG 1988 heißt - die Einnahmen, die schließlich aus der Veräußerung fließen, nicht zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten gewesen wären. Im Hinblick auf den Erwerb des Objektes "zum ehesten Weiterverkauf" - diesem Vorhaben sei auch tatsächlich entsprochen worden; das Objekt habe also keiner anderen Einkunftsquelle oder abzugsschädlichen Zwecken gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 gedient - handle es sich bei den Schuldzinsen für das zur Anschaffung des Spekulationsobjektes aufgenommene Fremdgeld um Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 (Zl. 93/14/0125).

1.3. Der Verfassungsgerichtshof vertrat im Erkenntnis vom 11. März 1994, Slg. 13.724, nach Wiedergabe des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. November 1993, 93/14/0124, die Auffassung, das dort gewonnene Ergebnis sei auch aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten. Grund der Besteuerung von Spekulationsgeschäften sei die durch den Gewinn aus solchen Geschäften bewirkte Leistungsfähigkeit. Unter diesen Umständen könne der Verfassungsgerichtshof keinen Grund erkennen, der es rechtfertigen könnte, die aus der Anschaffung des Wirtschaftsgutes entstandene Zinsenbelastung vom Veräußerungserlös nicht abzuziehen. Es sei durch nichts zu rechtfertigen, daß ein Veräußerer, der das Wirtschaftsgut mit Fremdkapital angeschafft hat, ungeachtet des größeren Aufwandes, der nötig war, den Veräußerungserlös zu erzielen, ebenso besteuert wird wie ein Veräußerer, der dazu eigenes Vermögen verwenden könne.

2. Betrachtet man Steuerpflichtige, die ein fremdfinanziertes Wirtschaftsgut zu Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung verwendet und anschließend innerhalb der Spekulationsfrist veräußert haben, mit Steuerpflichtigen, die zwar ebenfalls ein fremdfinanziertes Wirtschaftsgut zur Erzielung der genannten Einkünfte nach den §§ 25 bis 28 EStG verwendet, jedoch nicht steuerpflichtig veräußert haben, so erscheint die Ansicht von M. Lang (in FJ 1996, 123 ff) zutreffend, daß die beiden Sachverhalte insoweit nicht vergleichbar sind, als die erstgenannte Gruppe von Steuerpflichtigen - im Unterschied zur anderen Gruppe - neben den laufend erzielten außerbetrieblichen Einkünften aufgrund der Veräußerung einen weiteren Besteuerungstatbestand verwirklicht. Zu Recht folgert Lang daraus, daß es aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes weder geboten noch verwehrt ist, die Schuldzinsen, die sowohl mit den laufenden außerbetrieblichen Einkünften als auch mit den Veräußerungsgewinnen nach § 30 EStG zusammenhängen, bei beiden Einkunftsquellen, also gegebenenfalls doppelt zu berücksichtigen, zumal das EStG die Veräußerung von Privatvermögen nur ausnahmsweise erfaßt. Aus diesem Grunde vermag das Gebot der verfassungskonformen Interpretation kein Ergebnis für die hier strittige Rechtsfrage zu erbringen.

3.1. Der Verwaltungsgerichtshof hat in den oben zitierten Erkenntnissen 93/14/0124 und 93/14/0125 zum Ausdruck gebracht, aus dem Gesetz ergebe sich eine Annäherung der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften an die Regelung im betrieblichen Bereich.

Bei einem Grundstück des Betriebsvermögens ist es jedenfalls ausgeschlossen, daß derselbe Zinsaufwand sowohl laufend als auch (zusätzlich) bei der Veräußerung gewinnmindernd geltend gemacht wird (vgl. hiezu sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 10. Oktober 1996, 94/15/0187). Selbst wenn ein Grundstück des Betriebsvermögens (anteilig) für private Wohnzwecke verwendet wird und der Zinsaufwand durch Ansatz einer Nutzungsentnahme im Ergebnis nicht gewinnwirksam geworden ist, sieht das Gesetz im betrieblichen Bereich nicht vor, den Veräußerungsgewinn um diese Zinsaufwendungen zu kürzen.

In diesem Sinn hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis 93/14/0125 auch ausdrücklich darauf verwiesen, daß das Grundstück zum Zweck der Veräußerung angeschafft worden sei, es also keiner anderen Einkunftsquelle oder abzugsschädlichen Zwecken gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 gedient habe, weshalb es sich bei den Schuldzinsen für das zur Anschaffung des Spekulationsobjektes aufgenommene Fremdgeld um Werbungskosten iSd § 30 Abs. 4 EStG 1988 handle.

3.2. Das in der Beschwerde zitierte Erkenntnis vom 20. April 1995, 92/13/0262, nimmt auf die Erkenntnisse 93/14/0124, 0125, Bezug, enthält aber keine weitergehenden Rechtsausführungen; entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin wird in diesem Erkenntnis nicht die Rechtsansicht zum Ausdruck gebracht, im Fall der Nutzung einer Liegenschaft für private Wohnzwecke müsse der Spekulationsgewinn auch um jene Zinsaufwendungen gekürzt werden, die auf Zeiträume einer Nutzung iSd § 20 Abs. 1 EStG entfallen.

3.3. Aus dem vorzitierten Erkenntnis ist für den Standpunkt der Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen. Es bietet ebenso wie die hg. Erkenntnisse 93/14/0124 und 93/14/0125 in keiner Weise einen Anhaltspunkt für einen einkommensteuerlichen Doppelabzug von Zinszahlungen.

4. Dem weiteren Beschwerdevorbringen ist folgendes entgegenzuhalten:

4.1. § 2 Abs. 2 und 3 EStG legen in Verbindung mit §§ 21 bis 31 EStG 1988 jene Betätigungen einer Person fest, die einkommensteuerlich relevante Einkunftsquellen bilden, jene Betätigungen also, deren Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte und in weiterer Folge zum Einkommen iSd § 2 Abs. 2 EStG 1988 führen. Diese Bestimmungen führen zu einer abschließenden Erfassung des geschlossenen Bereiches von einkommenswirksamen Handlungs-, Zustands- und Nutzungssachverhalten (vgl. Stoll, Verluste und Verlustquellen im Steuerrecht, Wien 1989, 10). Selbst wenn eine bestimmte Betätigung durch mehrere der Einkunftstatbestände der §§ 21 bis 31 EStG 1988 erfaßt würde - in der Regel wird dies allerdings durch Subsidiaritätsregelungen ausgeschlossen (vgl. Lenneis, FJ 1996, 248) -, dürfte sie (mit ihrem positiven oder negativen Erfolg) nur einfach berücksichtigt werden, weil sie (wie ihr Erfolg) in der Wirklichkeit nur einfach existiert. Die Einkunftstatbestände wollen lediglich einen geschlossenen Kreis der tatsächlich verwirklichten Sachverhalte erfassen.

4.2. Sollten positive Komponenten von Einkünften (Betriebseinnahmen, Einnahmen) durch verschiedene Betätigungen iSd §§ 21 bis 31 EStG 1988 veranlaßt sein, dürfen auch sie, weil sie in Wirklichkeit vom Steuerpflichtigen nur einfach erzielt werden, im Rahmen des Einkommens ein und desselben Steuerpflichtigen nur einfach angesetzt werden. Gleiches gilt aber für negative Einkunftsbestandteile (Betriebsausgaben, Werbungskosten): Fallen sie nur einfach an, finden sie im Einkommen ein und desselben Steuerpflichtigen nicht mehrfach Berücksichtigung.

4.3. Es ergibt sich somit, daß eine Doppelerfassung von Einkunftsbestandteilen - seien es positive oder negative - grundsätzlich nicht zu erfolgen hat. In diesem Sinn teilt der Verwaltungsgerichtshof die in Abschnitt 84 Abs. 2 der Einkommensteuerrichtlinien 1984 zum Ausdruck gebrachte Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen (wiedergegeben u.a. bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 30 Tz 31) zur Ermittlung des Überschusses aus einem Spekulationsgeschäft, das in der Veräußerung eines Grundstückes des Privatvermögens besteht, welches früher dem Vermögen eines Betriebes des Steuerpflichtigen angehört hat. Nach dieser Rechtsmeinung ist der Überschuß um die bei der Entnahme aufgedeckten und bei den betrieblichen Einkünften zu erfassenden stillen Reserven, höchstens jedoch um die Differenz zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objektes und dem Entnahmeteilwert, zu kürzen. Eine derartige Kürzung ist zur Vermeidung einer Doppelerfassung geboten.

4.4. § 30 Abs. 4 EStG 1988 sieht den Abzug der Anschaffungskosten bei Ermittlung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft vor. Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 3. November 1970, 555/69, die Auffassung vertreten, es seien auch dann die tatsächlichen Anschaffungskosten in Abzug zu bringen, wenn aufgrund einer der Veräußerung vorangegangenen außerbetrieblichen Nutzung des Spekulationsobjektes Teile der Anschaffungskosten im Wege der AfA einkunftsmindernd berücksichtigt worden sind. Trotz der in der Literatur geäußerten Kritik (Beiser, RdW 1995, 231) sieht sich der Verwaltungsgerichtshof angesichts des klaren Gesetzeswortlautes auch für den Geltungsbereich des EStG 1988 nicht zu einem Abgehen von seiner Rechtsauffassung veranlaßt. Es erachtet aber die in Rede stehende Bestimmung als Ausnahmebestimmung, deren Zweck darin gelegen

sein mag, in Anbetracht der Geringfügigkeit des AfA-Betrages, der bei Ermittlung des Spekulationsgewinnes berücksichtigt werden müßte, eine Vereinfachung der Einkunftsermittlung herbeizuführen. Diese Ausnahmebestimmung läßt sich jedoch nicht entgegen ihrem klaren Wortlaut auf andere Aufwendungen übertragen.

5.1. Wenn auch das EStG grundsätzlich die Doppelerfassung positiver und negativer Einkunftsbestandteile nicht vorsieht, ist damit nicht die Frage geklärt, im Rahmen welcher Einkunftsart bzw. Einkunftsquelle der Ansatz erfolgt, wenn eine Verbindung zu mehreren Einkunftsquellen besteht.

5.2. M. Lang untersucht in seinem Beitrag in FJ 1996, 123, die Schwierigkeiten der Zuordnung von Schuldzinsen zu verschiedenen Einkunftsquellen. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt die Auffassung, daß die Zuordnung (uU Aufteilung) von negativen Einkunftsbestandteilen zu verschiedenen Einkunftsquellen im Einzelfall dem Verhältnis der betroffenen Betätigungen zueinander gerecht werden muß. Für den gegenständlichen Fall ist entscheidend, daß das Spekulationsobjekt zunächst der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, während noch nicht festgestanden ist, ob es zur Erzielung von Einkünften iSd § 30 EStG kommen werde. Auch wenn - wie Lang zum Ausdruck bringt - die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 30 bereits im Anschaffungszeitpunkt beginnt, kommt es doch entscheidend darauf an, daß zunächst nicht absehbar ist, ob in Zukunft innerhalb der Spekulationsfrist eine Veräußerung erfolgen wird (vgl. Fellner/Zorn, ÖJZ 1996, 3). Es hat daher der Zusammenhang mit den Einkünften iSd § 28 EStG bestanden, die Zinsen waren bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Wenn in der Folge ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG zustande gekommen ist, so vermag dies an der Höhe der in der Vergangenheit realisierten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nichts zu ändern. Der Zusammenhang der Zinsen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bleibt hiebei gewahrt.

Wenn Lang aaO ausführt, es gebe keine Begründung für die Zuordnung von Zinsen nach Maßgabe der zeitlichen Tatbestandsverwirklichung, so ist dem entgegenzuhalten: Wie oben unter Punkt 4 ausgeführt ist der Zinsenabzug nur einfach vorzunehmen; es stellt sich daher nur mehr die Frage der Zuordnung (allenfalls Aufteilung) der Aufwendungen. Es entspricht aber einem allgemeinen Grundsatz im Steuerrecht, daß nach abschließender Tatbestandsverwirklichung die Rechtsfolge herbeigeführt ist (idR die Steuerschuld entstanden ist) und - mangels einer anderslautenden gesetzlichen Anordnung - nachträglich gesetzte Sachverhaltsumstände eine Änderung der Rechtsfolge nicht herbeiführen.

5.3. Im Erkenntnis 93/14/0125 hat der Verwaltungsgerichtshof deutlich zum Ausdruck gebracht, daß ein Zinsenabzug beim Spekulationsgeschäft dann zu erfolgen hat, wenn die Zinsen nicht früher bei einer anderen Einkunftsquelle zu berücksichtigen waren (oder privaten Wohnzwecken iSd § 20 zuzuordnen sind). Aus den vorstehenden Überlegungen sieht sich der Verwaltungsgerichtshof nicht zu einem Abgehen von dieser Auffassung veranlaßt.

6. Die Beschwerdeführerin wurde sohin nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, daß Zinsaufwendungen, die bei ihr im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen waren, nicht zusätzlich im Rahmen der Einkünfte nach § 30 EStG in Abzug gebracht worden sind. Da bereits der Inhalt der Beschwerde das Fehlen der behaupteten Rechtsverletzung erkennen ließ, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Schlagworte

Anzuwendendes Recht Maßgebende Rechtslage VwRallg2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996140165.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at