jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1993/10/5 B1724/92

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 05.10.1993

Index

32 Steuerrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt
StGG Art5
EStG 1988 §18 Abs1 Z3

Leitsatz

Verletzung im Gleichheits- und im Eigentumsrecht durch die Verweigerung der Anerkennung eines für Wohnraumsanierung in einer von einem gemeinnützigen Bauträger gemieteten Wohnung vom Wohnungsinhaber geleisteten Betrages als Sonderausgaben aufgrund nicht durch den Wohnungsinhaber selbst erfolgter Auftragserteilung und Kostenerstattung an den Unternehmer; kein sachlicher Grund für den Ausschluß von Inhabern von Wohnungen begünstigter Bauträger von der steuerlichen Förderung für Wohnraumsanierung

Spruch

Der Beschwerdeführer ist durch den angefochtenen Bescheid in den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, dem Beschwerdeführer zuhanden seines Vertreters die mit 16.718 S bestimmten Kosten des Verfahrens binnen 14 Tagen bei Exekution zu ersetzen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I . Nach §18 Abs1 Z3 Einkommensteuergesetz 1988 sind folgende Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen:

"a)

Mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden. Bauträger sind - gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen

-

Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach

Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist

-

Gebietskörperschaften.

...

b)

Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. ...

c)

Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum durch befugte Unternehmer, und zwar

-

Instandsetzungsaufwendungen einschließlich

Aufwendungen für energiesparende Maßnahmen,

wenn diese Aufwendungen den Nutzungswert des Wohnraumes wesentlich erhöhen oder den Zeitraum seiner Nutzung wesentlich verlängern

oder

-

Herstellungsaufwendungen.

d)

Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lita bis litc aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lita genannten Bauträger gleichzuhalten."

1. Der Beschwerdeführer hat seine Wohnung von der BUWOG-Gemeinnützige Wohnungsgesellschaft mbH für Bundesbedienstete gemietet. 1988 wurden von dieser Gesellschaft - teilweise unter Aufnahme von Darlehen - Sanierungsmaßnahmen getroffen, nämlich die Fenster samt Rahmen ausgetauscht und die Aufladesteuerung zu den Elektroheizungen in den Wohnungen erneuert. Für die Tilgung der Darlehen und die verwendeten Eigenmittel verrechnet die Gesellschaft den Mietern Beträge weiter.

Mit dem angefochtenen Berufungsbescheid der Finanzlandesdirektion wird die Berücksichtigung des im Jahre 1989 vom Beschwerdeführer geleisteten Betrages (von 4.616,64 S) als Sonderausgabe nach §18 Abs1 Z3 EStG 1988 verweigert. Zwar seien die Maßnahmen zumindest teilweise als Sanierung von Wohnraum im Sinne der litc der genannten Bestimmung anzusehen, doch hätten die Aufwendungen nur berücksichtigt werden können, wenn der Abgabepflichtige selbst den Auftrag erteilt und den Unternehmer bezahlt hätte.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde rügt die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentums. §18 Abs1 Z3 litd EStG 1988 stelle (im zweiten Satz) den (vom Abgabepflichtigen aufgenommenen) Darlehen zur Schaffung und zur Sanierung von Wohnraum die (rückzuzahlenden) Eigenmittel der begünstigten Bauträger gleich. Es sei gleichheitswidrig und daher denkunmöglich, die Rückzahlung solcher Eigenmittel anders zu behandeln als die Rückzahlung von Darlehen. Sanierungsaufwendungen würden - wie die Beschwerde unter Hinweis auf VfSlg. 12469/1990 formuliert - "je nach dem zufälligen, vom Mieter nicht beeinflußbaren Zeitpunkt des Auftrages des Eigentümers zur Durchführung von Sanierungsarbeiten" oder der Genehmigung der Durchführung durch den Mieter unterschiedlich behandelt.

2. Die Gegenschrift setzt der Beschwerde entgegen, §18 Abs1 Z3 EStG 1988 sei eine reine Lenkungsmaßnahme:

"Der Steuerpflichtige soll durch eine steuerliche Begünstigung zur Vornahme von Sanierungsmaßnahmen an dem von ihm bewohnten Wohnraum motiviert werden. Daher ist der Zweck dieser Regelung nur erfüllt, wenn der Steuerpflichtige selbst die Willensentscheidung zur Sanierung trifft, die erforderlichen Maßnahmen setzt und auch selbst die Finanzierung besorgt und trägt. Sanierungen, die ein Wohnungsinhaber (Mieter) selbst in seiner Wohnung durchführt bzw. vom befugten Unternehmer durchführen läßt, sind daher begünstigt; nicht begünstigt aber sind - folgt

man dieser Ansicht - Sanierungen, die nicht vom Mieter ausgehen, sondern die der Vermieter durchführt bzw. durchführen läßt. Die angeführte Gesetzesbestimmung als Lenkungsinstrumentarium hat in diesem Fall also deswegen keinen Anwendungsbereich, weil der Gesetzgeber eben nur die Eigeninitiative des Wohnungsinhabers begünstigt."

Der Sinn der litd des §18 Abs1 Z3 sei es (im ersten Satz), die Begünstigung auf jene Ausgaben auszudehnen, die der Abgabepflichtige nicht mit vorhandenem eigenem Geld bestreitet, sondern im Wege der Kreditaufnahme finanziert (und durch längere Zeit hindurch abzahlt). Der zweite Satz dieser Bestimmung bilde angesichts des hinweisenden Fürwortes am Satzanfang

"... nur eine weitere, und zwar eine nachgeordnete Legalumschreibung des im vorhergehenden Satz verwendeten Begriffes 'Darlehen'. Damit wird die Refundierung von Eigenmitteln der in lita genannten Bauträger in dem Sonderausgabenabzug dort einbezogen, wo und soweit diese Refundierung die pränumeratorische Hingabe von ausgehenden Beträgen an die genannten Bauträger ersetzen. Das kann aber nur dort der Fall sein, wo im Grundtatbestand die Hingabe von Eigenmitteln des Abgabepflichtigen an Bauträger begünstigt ist. Und das ist nur bei lita der Fall."

Das Verlangen, die Gleichstellung von Eigenmitteln mit den Darlehen im zweiten Satz der litd auch auf den Sanierungstatbestand der litc zu beziehen, würde dazu führen,

"... daß für Ausgaben der in lita genannten Bauträger zur Sanierung der vermieteten Wohnung die Abzugsfähigkeit als Sonderausgabe den Mietern verschafft wird, soferne diese Ausgaben im Rahmen des Bestandsentgeltes als Erhaltungsbeiträge den Mietern verrechnet werden. Dies aber würde innerhalb des Sonderausgabentatbestandes des §18 Abs1 Z. 3 litc leg.cit. nicht zu einer Gleich-, sondern zu einer Ungleichbehandlung von Abgabepflichtigen führen, die eine Mietwohnung innehaben. Alle Mieter von Wohnungen, die nicht einem der in lita erwähnten Bauträger gehören, sind nämlich bei ansonsten gleichem Sachverhalt von der Sonderausgabenbegünstigung ausgeschlossen. - Eine offenkundige Ungleichheit vor dem Gesetze, die der Beschwerdeführer mit dem Hinweis auf die Sonderstellung des sozialen Wohnbaues zu überbrücken versucht. Dieser Hinweis geht aber nach Auffassung der belangten Behörde ins Leere, weil das verfassungsrechtliche Postulat der Gleichbehandlung an den Auswirkungen beim Abgabepflichtigen, also beim Mieter zu messen ist.

Die Gleichbehandlung der Abgabepflichtigen im Rahmen des §18 Abs1 Z. 3 litd in Verbindung mit litc EStG 1988 wird nur gewahrt, wenn die Abzugsfähigkeit von Sanierungsausgaben allen jenen Pflichtigen zugestanden wird, die die Sanierung ihrer Wohnung durch einen von ihnen beauftragten, befugten Unternehmer vornehmen ließen, und den Sanierungsaufwand aus eigenen Mitteln oder mit einem von ihnen aufgenommenen Abzahlungskredit bestreiten, wobei es gleichgültig ist, auf Grund welchen Rechtstitels die Wohnung benützt wird; welch letztes Moment auch einschließt, daß die Begünstigung im Falle einer Mietwohnung nicht davon abhängen kann, wer der Vermieter ist."

3. Der Verfassungsgerichtshof hat hierauf den Bundesminister für Finanzen eingeladen darzutun, wie der letzte Satz in §18 Abs1 Z3 litd EStG 1988 zu verstehen sein soll, wenn unter Darlehen im Sinne der litd nur solche gemeint sind, die der Steuerpflichtige selbst für die Sanierung von Wohnraum aufnimmt. In seiner Stellungnahme vertritt der Bundesminister die Auffassung, dieser Satz sei nur auf die lita anzuwenden, und begründet dies mit der historischen Entwicklung (er gehe auf das Jahr 1960 zurück, während der Sanierungsaufwand erst seit 1988 absetzbar sei), der Rechtslage nach dem EStG 1972 (wonach im Rahmen der Absetzbarkeit energiesparender Maßnahmen dieser Satz nicht in jene Bestimmung aufgenommen worden sei, welche die Rückzahlung der für den Zweck aufgenommenen Darlehen regelte), dem Verständnis des in Rede stehenden Satzes in der Literatur, die nur auf Errichtungs- und nicht auf Sanierungskosten Bezug nehme (Hinweis auf Doralt, TZ 218 zu §18 EStG), der Unmöglichkeit seiner Anwendung auf den Tatbestand der litb, der Gleichheitswidrigkeit einer Beschränkung auf Sanierungsmaßnahmen bestimmter Bauträger und dem Verhältnis zur Möglichkeit, Erhöhungen des Hauptmietzinses aufgrund der Einhebung eines Erhaltungsbeitrages als außergewöhnliche Belastung nach §107 EStG 1988 zu berücksichtigen.

In der mündlichen Verhandlung hat der Vertreter des Bundesministers für Finanzen noch ausgeführt, dem Mieter würden die dem Bauträger erwachsenen Kosten über die Miete zu einem begünstigten Umsatzsteuersatz von nur 10 % überwälzt, was im wirtschaftlichen Ergebnis bereits eine ähnliche Begünstigung bewirke, wie §18 EStG 1988 sie dem selbst Sanierenden gewähre.

II. Die Beschwerde ist begründet.

1. Auszugehen ist davon, daß die in Rede stehende Begünstigung bestimmte Beträge genießen, die zur Wohnraumschaffung an bestimmte Bauträger geleistet (lita) oder zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden (litb), und Ausgaben zur Sanierung von Wohnraum durch befugte Unternehmer (litc), wobei zu diesen Beträgen und Ausgaben auch die Rückzahlung von Darlehen und die für solche Darlehen anfallenden Zinsen gehören und Eigenmittel der in lita genannten Bauträger diesen Darlehen gleichzuhalten sind (was offenbar bedeutet, daß die Abzahlung solcher Eigenmittel wie die Rückzahlung der genannten Darlehen zu behandeln ist). Vom Wortlaut der litd her ist auch kein Zweifel, daß diese Anknüpfung des zweiten Satzes an den ersten ("Diesen Darlehen ...") alle "derartigen", für die Schaffung oder Sanierung von Wohnraum "im Sinne der lita bis litc" aufgenommenen Darlehen erfaßt.

Die belangte Behörde und der Bundesminister für Finanzen wollen diesen zweiten Satz der litd nun aber dahin lesen, daß nur den Darlehen für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum im Sinne der lita Eigenmittel der dort genannten Bauträger gleichzuhalten seien. Mit dieser Leseart wollen die Behörden offenbar vermeiden, daß über den zweiten Satz der litd die Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen und die Sanierung von Wohnraum auch in jenen - von litb und litc nicht erfaßten - Fällen begünstigt wird, in denen ein Dritter, nämlich ein bevorzugter Bauträger, sie vorgenommen hat. Sie wollen die Förderung der durch einen Bauträger gesetzten Maßnahme auf jenen Fall beschränkt wissen, in dem der Bauträger überhaupt als der Handelnde auftritt, und das sei eben nur bei der Schaffung von Wohnraum im Sinne der lita der Fall (wo die Begünstigung an die bloße Entrichtung von Beträgen zu diesem Zweck anknüpft).

Angesichts des Fehlens von weiteren Anhaltspunkten für den Willen des Gesetzgebers ist allerdings zweifelhaft, ob er nicht eben doch seit dem EStG 1988 - wie es sein Wortlaut nahelegt - jede Schaffung von Wohnraum durch begünstigte Bauträger und auch die Sanierung durch solche begünstigen will.

Gleichwohl kann der Verfassungsgerichtshof der Auslegung der belangten Behörde nur entgegentreten, wenn ihr verfassungsrechtliche Gründe entgegenstehen.

2. Solche Gründe liegen in der Tat vor. Wie die Beschwerde zutreffend darlegt, hängt es nämlich vom (meist schon längst festgelegten) Verhältnis des Steuerpflichtigen zum Bauträger ab, ob er Sanierungsarbeiten selbständig vornehmen darf oder der Bauträger sie besorgt und dem Inhaber weiterverrechnet. Es gibt auch gute Gründe dafür, daß sich zum Beispiel gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen oder Gebietskörperschaften als Eigentümer solche Sanierungsmaßnahmen für ihre Nutzungsberechtigten selbst vorbehalten. Das von der Behörde ins Treffen geführte Motiv des Gesetzgebers für eine Beschränkung auf Maßnahmen, die der Steuerpflichtige selbst setzt, scheitert daran, daß es regelmäßig nicht in der Macht des Nutzungsberechtigten steht, eine ihm erwünschte und von ihm wirtschaftlich zu tragende Maßnahme selbst zu treffen, sondern der Bauträger sie ähnlich der Wohnraumschaffung im Sinne der lita selbst besorgt. Es ist auch kein öffentliches Interesse erkennbar, das es rechtfertigen könnte, die Begünstigung nur dann zu gewähren, wenn der Nutzungsberechtigte die Maßnahme in eigener Regie setzt. Es würden daher Aufwendungen, die der Steuerpflichtige letztlich zur Sanierung von Wohnraum für sich selbst trägt, je nach dem zufälligen, vom Steuerpflichtigen vielfach nicht beeinflußbaren Umstand begünstigt oder nicht begünstigt werden, ob er selbst als Sanierer auftreten kann oder nicht. Insbesondere Steuerpflichtige, die ihre Wohnung über begünstigte Bauträger geschaffen haben, würden so bei der Sanierung von Wohnraum weitgehend von der steuerlichen Förderung ausgeschlossen. Für diese Unterscheidung fehlt jeder sachliche Grund. Was die umsatzsteuerliche Behandlung von Mieten dazu beitragen soll, bleibt schon deshalb unerfindlich, weil diese sich keineswegs auf Maßnahmen nach §18 Abs1 Z3 beschränkt.

Ein wörtliches, alle vorangegangenen Tatbestände erfassendes Verständnis des zweiten Satzes der litd in §18 Abs1 Z3 EStG 1988 führt entgegen der Befürchtung der belangten Behörde und des Bundesministers für Finanzen auch zu keinem verfassungswidrigen Ergebnis. Die Gründe für die Einschränkung der Förderung bei Schaffung von Wohnraum, die nicht in der Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen besteht, auf den in lita geregelten Fall der Leistung von (längerfristig gebundenen) Beträgen an begünstigte Bauträger lassen sich zwar nicht einfach auf den Fall der Sanierung von Wohnraum übertragen. Denn anders als bei der Schaffung von Wohnraum hat der sanierungswillige Benützer einer Wohnung nicht die Wahl, sich eines begünstigten Bauträgers zu bedienen oder nicht, sodaß ihn die Einschränkung der Begünstigung auf die Abstattung von Eigenmitteln solcher Bauträger nicht motivieren könnte, einen begünstigten Bauträger einzuschalten (weshalb der von der belangten Behörde hervorgehobene Lenkungseffekt der Einschränkung entfällt). Gleichwohl darf der Gesetzgeber die Vornahme von

Sanierungsmaßnahmen durch die genannten Bauträger gegenüber jener durch andere Bauträger und sonstige Eigentümer begünstigen. Auch die durch lita bewirkte Lenkung ist nämlich kein Selbstzweck, sondern nur deshalb gerechtfertigt, weil die begünstigten Bauträger zur Schaffung von Wohnraum für breitere Bevölkerungsschichten besonders geeignet und berufen sind (vgl. zur gleichartigen Erscheinung im Grunderwerbsteuerrecht VfSlg. 10031/1984 und 10720/1985 und die dort genannte Judikatur; für die Einkommensteuer - daran anknüpfend - VfSlg. 12469/1990). Aus den gleichen Überlegungen ist es auch nicht unsachlich, wenn der Gesetzgeber neben den vom Steuerpflichtigen selbst veranlaßten nur die von solchen begünstigten Bauträgern bewirkten Sanierungsmaßnahmen durch die Anerkennung als Sonderausgabe fördert und im übrigen nur die Möglichkeit der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung eröffnet.

Die Behörde hat daher dem Gesetz fälschlich einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt und den Beschwerdeführer dadurch im Gleichheitsrecht und in weiterer Folge wegen denkunmöglicher Gesetzesanwendung auch im Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt. Der Bescheid ist daher aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §88 VerfGG. Im zugesprochenen Betrag sind 2.500 S an Umsatzsteuer enthalten.

Schlagworte

Einkommensteuer, Sonderausgaben, Wohnraumsanierung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1993:B1724.1992

Dokumentnummer

JFT_10068995_92B01724_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at