jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/12/21 93/13/0043

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.12.1994

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
10/10 Grundrechte;
20/05 Wohnrecht Mietrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
98/04 Wohnungsgemeinnützigkeit;

Norm

BAO §273 Abs1;
BAO §278;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1988 §107 Abs1;
EStG 1988 §18 Abs1 Z3 lita;
EStG 1988 §18 Abs1 Z3 litc;
EStG 1988 §18 Abs1 Z3 litd;
EStG 1988 §18 Abs1 Z3;
EStG 1988 §34 Abs1;
EStG 1988 §63 Abs1;
EStG 1988 §72 Abs2;
MRG §45;
StGG Art2;
VwGG §34 Abs1;
WGG 1979 §14 Abs2;
WGG 1979 §14d;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 93/13/0044

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerden des S in W, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Februar 1993,

1. Zl. GA 5 - 1560/93, betreffend Jahresausgleich für die Kalenderjahre 1989 und 1990 und Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 1992 (93/13/0043), und 2. Zl. GA 5 - 1560/2/93, betreffend Jahresausgleich für das Kalenderjahr 1991 und Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 1993 (93/13/0044),

Spruch

1. den Beschluß gefaßt:

Die zu 93/13/0043 protokollierte Beschwerde wird im Umfang ihrer Bekämpfung des im erstangefochtenen Bescheid getätigten Abspruches über Jahresausgleich 1989 zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Im übrigen werden die Beschwerden als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Nutzungsberechtigter einer Genossenschaftswohnung, auf deren Überlassung an ihn das Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz anzuwenden ist. Für das Jahr 1989 und die Monate Jänner bis August des Jahres 1990 wurde dem Beschwerdeführer von der Wohnbaugenossenschaft ein Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag nach § 14d WGG in Höhe von monatlich S 284,35, ab September 1990 und auch für das Jahr 1991 ein solcher von monatlich S 820,47 vorgeschrieben. Um die vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem vorgenommenen Austausch von Fenstern und einer Wärmedämmung geltend gemachte Abzugsfähigkeit dieses Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages nach § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 geht der zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestehende Streit.

Nachdem ein am 6. März 1990 beim Finanzamt eingelangter Jahresausgleichsantrag des Beschwerdeführers für das Jahr 1989 mit Jahresausgleichsbescheid vom 18. Mai 1990 und Freibetragsbescheid für das Jahr 1991 gleichen Datums antragsgemäß erledigt worden war, langte am 20. Juni 1991 ein neuerlicher Jahresausgleichsantrag des Beschwerdeführers für das Jahr 1989 ein, in welchem er nunmehr auch die ihm für dieses Jahr vorgeschriebenen Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge als Sonderausgaben geltend machte, wobei er in der rechnerischen Ermittlung des zum Abzug geltend gemachten Gesamtbetrages die vorgeschriebenen Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge noch um den in der Vorschreibung der Genossenschaft ausgeworfenen Differenzbetrag des § 107 Abs. 3 lit. b dritter Fall EStG 1988 erhöhte.

Mit Bescheid vom 14. Oktober 1991 wies das Finanzamt den Antrag des Beschwerdeführers vom 20. Juni 1991 auf Durchführung des Jahresausgleiches für das Kalenderjahr 1989 mit der Begründung ab, daß der Jahresausgleichsbescheid für das Jahr 1989 bereits am 18. Mai 1990 ergangen sei. Die geltend gemachten Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge seien zudem nicht abzugsfähig nach § 18 EStG 1988.

In seinem, am 20. Juni 1991 beim Finanzamt eingelangten Jahresausgleichsantrag für das Jahr 1990 machte der Beschwerdeführer die ihm für die Monate Jänner bis August 1990 vorgeschriebenen Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge ebenfalls als Sonderausgaben geltend, wobei er den zum Abzug begehrten Betrag in eben derselben Weise wie für das Kalenderjahr 1989 ermittelte.

Mit Jahresausgleichsbescheid vom 30. Oktober 1991 und Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 1992 gleichen Datums entschied das Finanzamt über den Antrag des Beschwerdeführers in der Weise, daß es den unter dem Titel der Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge abgezogenen Betrag bei der Ermittlung der Sonderausgaben ausschied.

Sowohl gegen diese Bescheide als auch gegen den vorerwähnten, den Antrag auf Durchführung eines Jahresausgleiches für das Kalenderjahr 1989 abweisenden Bescheid des Finanzamtes vom 14. Oktober 1991 erhob der Beschwerdeführer Berufung, in welcher er jeweils vorbrachte, daß in dem von ihm bewohnten Genossenschaftsbau durch den Einbau neuer Fenster und die Errichtung einer wärmedämmenden Außenfassade eine Wohnraumsanierung durchgeführt worden sei. Ungeachtet des ihm mitgeteilten Umstandes, daß es noch keine neuen Lohnsteuerrichtlinien gäbe, müsse es ihm möglich sein, die Sanierungsarbeiten als Sonderausgaben abzuziehen.

Über Vorhalt des Finanzamtes legte der Beschwerdeführer ein an ihn ergangenes Schreiben seiner Genossenschaft

vom 1. Oktober 1992 vor. In diesem Schreiben gab die Genossenschaft ihm bekannt, daß die Wohnhausanlage im Jahre 1990 mit Mitteln aus dem Wiener Bereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds saniert worden sei. Die Sanierung sei noch nicht endabgerechnet. Mit Einverständnis der zuständigen Magistratsabteilung werde eine vorläufige Darlehensabstattung eingehoben, wobei auf die Wohnung des Beschwerdeführers seit September 1990 ein monatlicher Betrag von S 820,47 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer entfalle.

Am 30. Juni 1992 war beim Finanzamt der Jahresausgleichsantrag des Beschwerdeführers für das Kalenderjahr 1991 eingelangt, welcher einen Abzug von Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträgen nicht vorsah, und über welchen das Finanzamt mit Bescheid vom 5. Oktober 1992 antragsgemäß entschied.

Auch gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer - ebenso wie gegen den Freibetragsbescheid für das Jahr 1993 - Berufung, in welcher er um Neuberechnung seines Jahresausgleiches für das Jahr 1991 und um Ausstellung eines neuen Freibetragsbescheides für das Jahr 1993 unter Hinweis auf das gleichzeitig vorgelegte Schreiben der Genossenschaft vom 1. Oktober 1992 ersuchte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 1992 wies das Finanzamt die Berufungen des Beschwerdeführers mit der Begründung ab, daß der Auftrag zur Sanierung von Wohnraum nicht unmittelbar vom Beschwerdeführer erteilt worden sei und die Kosten der Sanierung über einen Erhaltungsbeitrag mit dem Mietzins eingehoben würden.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies der Beschwerdeführer darauf hin, daß im konkreten Fall ausschließlich wärmedämmende Fenster und Wärmedämmungen finanziert worden seien, wobei aus den Umständen klar sei, daß die Ausführung durch eine befugten Gewerbsmann erfolgt sei. Daß die Aufwendungen vom Mieter direkt getätigt werden müßten, sei eine Auffassung der Lohnsteuerrichtlinien, welche im Gesetz keine Stütze finde. Ob der Beschwerdeführer von der Genossenschaft gezwungen werde, an einer Sanierung teilzunehmen, oder ob er freiwillig in direkten Vertragskontakt mit dem befugten Gewerbsmann trete, könne bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise steuerlich keinen Unterschied machen. Wenn bei Eigentumswohnungsgemeinschaften auch indirekte Verrechnungsvorgänge zu Sonderausgaben führen könnten, wäre es gleichheitswidrig, den Mieter einer Wohnung anders zu behandeln.

Mit dem nunmehr erstangefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die gegen den Jahresausgleichsbescheid für das Kalenderjahr 1989 und gegen den Jahresausgleichsbescheid für das Kalenderjahr 1990 sowie gegen den Freibetragsbescheid für das Jahr 1992 erhobenen Berufungen des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Aufwendungen für Wohnraumsanierung, führte die belangte Behörde begründend aus, seien wohl unabhängig vom Rechtstitel, unter dem die Benützung des Wohnraumes erfolge, als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 abzugsfähig. Es müsse jedoch die Sanierung über Auftrag des Abgabepflichtigen oder über einen gemeinsamen Auftrag der Wohnungsinhaber erfolgen. Werde die Sanierung hingegen vom Bestandgeber durchgeführt und würden die Sanierungsaufwendungen als Teil einer Miete, so etwa durch Einhebung eines erhöhten Bestandzinsens oder eines Erhaltungsbeitrages, verrechnet, so sei ein solcher Sanierungsaufwand im Rahmen des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 nicht absetzbar. Nehme der Bestandgeber für die Durchführung energiesparender Maßnahmen ein Darlehen auf und verrechne die Darlehensrückzahlungen den Bestandnehmern weiter, so seien die Darlehensrückzahlungen gemäß § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 absetzbar. Die Aufwendungen für die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen (Fensteraustausch und Wärmedämmung) stellten unbestritten Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 dar; ob es sich dabei allerdings um abzugsfähige Sonderausgaben handle, sei nach der Art der Verrechnung des Aufwandes zu beurteilen. Da der Sanierungsaufwand als Teil der Miete in Form eines Erhaltungsbeitrages verrechnet worden sei, sei der Aufwand als Sonderausgabe nicht absetzbar.

Mit dem nunmehr zweitangefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde in gleicher Weise mit gleicher Begründung über die Berufung des Beschwerdeführers gegen den Jahresausgleichsbescheid für das Kalenderjahr 1991 sowie den Freibetragsbescheid für das Kalenderjahr 1993.

Gegen den erstangefochtenen Bescheid richtet sich die zu 93/13/0043, gegen den zweitangefochtenen Bescheid die zu 93/13/0044 protokollierte Beschwerde. Der Beschwerdeführer beantragt in beiden Beschwerden unter gleichlautender Ausführung der Beschwerdegründe die Aufhebung der angefochtenen Bescheide aus dem Grunde der Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes mit der Erklärung, sich durch die angefochtenen Bescheide in seinem Recht auf Geltendmachung von Aufwendungen für Wohnraumsanierung als Sonderausgaben als verletzt zu erachten.

Die belangte Behörde hat die Akten ihres Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihren Gegenschriften die Abweisung

der Beschwerden beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung verbunden und darüber erwogen:

Zur Bekämpfung des Abspruches über den Jahresausgleichsbescheid 1989:

Der Beschwerdeführer bekämpft mit seiner zu 93/13/0043 protokollierten Beschwerde den in dieser Beschwerde angefochtenen Bescheid ausdrücklich und inhaltlich auch im Umfang jenes Abspruches, mit dem der Bescheid des Finanzamtes vom 14. Oktober 1991 über die Abweisung des (zweiten) Antrages des Beschwerdeführers auf Durchführung eines Jahresausgleiches für das Kalenderjahr 1989 bestätigt worden war. In diesem Umfang fehlt es dem Beschwerdeführer aber aus nachstehenden Gründen an der Berechtigung zur Beschwerdeerhebung:

Nach der unwidersprochen gebliebenen und mit der Aktenlage übereinstimmenden Begründung des finanzamtlichen Bescheides vom 14. Oktober 1991 war der an das Finanzamt gerichtete (zweite) Jahresausgleichsantrag des Beschwerdeführers für das Jahr 1989 zu einem Zeitpunkt beim Finanzamt eingelangt, als dieses den Jahresausgleichsbescheid für das Jahr 1989 und den Freibetragsbescheid für das Jahr 1991 schon erlassen hatte. Die neuerliche Antragstellung auf Erlassung der tatsächlich bereits erlassenen Bescheide war unzulässig; der am 20. Juni 1991 eingelangte Jahresausgleichsantrag des Beschwerdeführers für das Jahr 1989 wäre vom Finanzamt demnach nicht ab-, sondern zurückzuweisen gewesen. Durch die im Instanzenzug ergangene meritorische Erledigung des unzulässigen Antrages in Form seiner Abweisung konnte der Beschwerdeführer demnach in keinem Recht verletzt werden.

Es war die zu 93/13/0043 erhobene Beschwerde in ihrem auch den Abspruch über den zweiten Antrag des Beschwerdeführers auf Durchführung des Jahresausgleiches für das Kalenderjahr 1989 bekämpfenden Umfang somit gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat zurückzuweisen.

Zur Sacherledigung:

Die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 zählt zu den Sonderausgaben auch die Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung. Diese Bestimmung nennt dabei neben den in lit. a) angeführten, mindestens achtjährig gebundenen Beträgen, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden, und neben den in lit. b) genannten Beträgen, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden, in ihrer lit. 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. § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d schließlich zählt zu den Sonderausgaben auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen, wobei im zweiten Satz dieser Bestimmung festgehalten wird, daß diesen Darlehen Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten sind.

Der Begründung der angefochtenen Bescheide ist zu entnehmen, daß die belangte Behörde dem vom Beschwerdeführer wirtschaftlich getragenen Sanierungsaufwand die Qualifizierbarkeit als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 deswegen abgesprochen hat, weil ihm die Sanierungsaufwendungen in Form eines Erhaltungsbeitrages von seiner Genossenschaft vorgeschrieben worden waren; damit fehle es an der Voraussetzung eines der Sanierung zugrundeliegenden Auftrages des Beschwerdeführers, welchen die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 erfordere.

Der Beschwerdeführer tritt dem mit der Auffassung entgegen, daß die gesetzliche Begünstigung der Sanierung von Wohnraum diene und dem Steuerpflichtigen zugute kommen solle, der die wirtschaftliche Last von Sanierungsaufwendungen auf sich genommen habe. Zudem solle auch noch ein Anreiz erfolgen, die Sanierung durch befugte Unternehmer vornehmen zu lassen, sodaß als Motiv des Gesetzgebers auch die Bekämpfung des Pfuscherunwesens erkannt werden könne. Aus diesen zutreffend von Doralt (Einkommensteuergesetz, Kommentar2, TZ 181 zu § 18 EStG 1988) entnommenen Überlegungen zieht der Beschwerdeführer den Schluß, daß dieser Zweck des Gesetzes nur dann erreicht werde, wenn derjenige, der die wirtschaftliche Last des Aufwandes zu tragen habe, auch die Möglichkeit erhalte, daß dieser Aufwand bei der Ermittlung seines Einkommens als Sonderausgabe abgezogen

wird. Die diesem Schluß zugrundeliegende Erwägung spricht aber nicht gegen, sondern für den Standpunkt der belangten Behörde. Ist der Begünstigungszweck der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 nämlich im Anreiz zur Wohnraumsanierung durch Beschäftigung befugter Unternehmer zu sehen, dann würde eine Auslegung, nach welcher die rechtliche Möglichkeit der Überwälzung des vom Hauseigentümer getätigten Aufwandes auf den Mieter den Aufwand auch bei diesem steuerlich in gleicher Weise begünstigen wollte, den erkannten Gesetzeszweck verfehlen. Das lenkungspolitische Ziel steuerlicher Anreize kann sinnvoll nur dem gegenüber erreicht werden, dem die rechtliche Möglichkeit eröffnet ist, auf solche Anreize in der vom Gesetzgeber gewünschten Weise initiativ zu reagieren. Dies trifft für den Eigentümer eines Hauses zu und dies trifft auch für den Mieter in jenem Umfang zu, in dem es seiner Entscheidung überlassen ist, die gemieteten Wohnräume in dem ihm rechtlich möglichen Umfang selbst Maßnahmen der im § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 genannten Art zu unterziehen. Der Verwaltungsgerichtshof pflichtet der belangten Behörde in der Auffassung bei, daß der Qualifikation des vom Beschwerdeführer wirtschaftlich getragenen Sanierungsaufwandes als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c EStG 1988 der Umstand entgegensteht, daß nicht der Beschwerdeführer, sondern sein Bestandgeber es war, welcher die Sanierungsentscheidung getroffen hatte.

In seinem zu einem gleich gelagerten Fall ergangenen Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, B 1724/92, hat der Verfassungsgerichtshof einen auf die gleichen Erwägungen gestützten abgabenbehördlichen Bescheid wegen Verletzung des Beschwerdeführers in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten auf Gleichheit vor dem Gesetz und Unversehrtheit des Eigentumes aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof ist in diesem Erkenntnis zur Auffassung gelangt, daß der zweite Satz der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988, wonach Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis lit. c aufgenommen wurden, Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten sind, offenbar bedeute, daß die Abzahlung solcher Eigenmittel wie die Rückzahlung der genannten Darlehen zu behandeln sei; die Anknüpfung des zweiten Satzes der genannten Bestimmung an deren ersten Satz durch die Wortfolge "diesen Darlehen" lasse keinen Zweifel daran, daß damit alle derartigen, für die Schaffung oder Sanierung von Wohnraum "im Sinne der lit. a bis lit. c" aufgenommenen Darlehen erfasse. Angesichts des Fehlens weiterer Anhaltspunkte für den Willen des Gesetzgebers sei es zweifelhaft, ob dieser nicht auch jede Sanierung von Wohnraum durch begünstigte Bauträger begünstigen wolle. Der von der Behörde unternommenen Auslegung, wonach der zweite Satz der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 nur auf die zur Schaffung von begünstigten Wohnraum im Sinne der lit. a dieser Bestimmung verwendeten Eigenmittel abstelle, stünden verfassungsrechtliche Gründe entgegen. Hänge es doch vom (meist schon längst festgelegten) Verhältnis des Steuerpflichtigen zum Bauträger ab, ob er Sanierungsarbeiten selbständig vornehmen dürfe oder der Bauträger sie besorge und dem Inhaber weiterverrechne. Das von der Behörde ins Treffen geführte Motiv des Gesetzgebers für eine Beschränkung auf Maßnahmen, die der Steuerpflichtige selbst setzt, scheitere daran, daß es regelmäßig nicht in der Macht des Nutzungsberechtigten stehe, eine von ihm erwünschte und von ihm wirtschaftlich zu tragende Maßnahme selbst zu treffen. Ein öffentliches Interesse, welches es rechtfertigen könnte, die Begünstigung nur dann zu gewähren, wenn der Nutzungsberechtigte die Maßnahme in eigener Regie setze, sei nicht erkennbar. Damit würden Aufwendungen, die der Steuerpflichtige letztlich zur Sanierung von Wohnraum für sich selbst trage, je nach dem zufälligen, vom Steuerpflichtigen vielfach nicht beeinflußbaren Umstand begünstigt oder nicht begünstigt werden, ob er selbst als Sanierer auftreten könne 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, wofür jeder sachliche Grund fehle. Ein wörtliches, alle vorangegangenen Tatbestände erfassendes Verständnis des zweiten Satzes der lit. d im § 18 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 führe entgegen den behördlichen Befürchtungen nicht zu einem verfassungswidrigen Ergebnis. Wenngleich anders als bei der Schaffung von Wohnraum der sanierungswillige Benützer einer Wohnung nicht die Wahl habe, 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, dürfe der Gesetzgeber dennoch die Vornahme von Sanierungsmaßnahmen durch die genannten Bauträger gegenüber jener durch andere Bauträger und sonstige Eigentümer begünstigen; sei doch auch der durch § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. a EStG 1988 bewirkte Lenkungseffekt nur deshalb gerechtfertigt, weil die begünstigten Bauträger zur Schaffung von Wohnraum für breitere Bevölkerungsschichten besonders geeignet und berufen sind, so sei 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 fördere und im übrigen nur die Möglichkeit der Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung eröffne.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich dieser Rechtsanschauung nicht anzuschließen. Ihr steht nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst der Wortlaut der Bestimmung des § 107 EStG 1988 entgegen, mit welcher die im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes erwähnte Möglichkeit der Berücksichtigung von Sanierungsmaßnahmen als außergewöhnliche Belastung geregelt wurde.

Nach dem ersten Absatz der genannten Bestimmung können auf Antrag des unbeschränkt steuerpflichtigen Hauptmieters Erhöhungen des Hauptmietzinsens als außergewöhnliche Belastung (§ 34) berücksichtigt werden, wenn sie seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen. Als solche Erhöhungen des Hauptmietzinses definiert § 107 Abs. 3 EStG 1988 in seiner lit. b) unter anderem Erhöhungen auf mehr als S 4,50 je Quadratmeter der Nutzfläche auf Grund einer rechtskräftigen Entscheidung eines Gerichtes nach § 14 Abs. 2 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz, BGBl. Nr. 139/1979, oder auf Grund eines vom Vermieter eingehobenen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages nach § 45 Mietrechtsgesetz oder § 14d Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz.

Durch die ausdrückliche Aufnahme gerade auch jener Beträge, mit denen im Geltungsbereich des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes den Mietern begünstigter Bauträger von diesen geleisteter Sanierungsaufwand rechtlich überwälzt werden kann, in den Katalog der als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Mehraufwendungen ist nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes einer Möglichkeit der Beurteilung solcherart überwälzten Sanierungsaufwandes als Sonderausgaben im Kontext der Bestimmungen des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. c und lit. d EStG 1988 der Boden entzogen. Einen Aufwand als außergewöhnliche Belastung zu normieren, dem ohnehin schon Sonderausgabencharakter zuzubilligen wäre, darf dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden. Führt es doch nach dem letzten Satz des ersten Absatzes der in § 107 Abs. 1 EStG 1988 ausdrücklich verwiesenen Bestimmung des § 34 EStG 1988 zwingend zum Ausschluß eines Aufwandes als außergewöhnliche Belastung, wenn diesem Aufwand Sonderausgabeneigenschaft zukommt.

Gegen eine in teleologischer Reduktion des zweiten Satzes der Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988 vorgenommene Auslegung der lit. c dieser Bestimmung dahin, daß sie ein Auftreten des Steuerpflichtigen als Sanierer fordere, spricht nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes auch das Gebot verfassungskonformer Gesetzesauslegung nicht. Daß es regelmäßig nicht in der Macht des Nutzungsberechtigten steht, eine ihm erwünschte und von ihm wirtschaftlich zu tragende Maßnahme selbst zu treffen, erweist ihn gerade als ungeeignetes Ziel der die Initiative zu Wohnraumsanierung durch befugte Unternehmer lenkungspolitisch bezweckenden Begünstigung. Den die als förderungswürdig gesehene Wohnraumsanierung initiativ betreibenden Steuerpflichtigen durch Berücksichtigung seines Aufwandes als Sonderausgaben aber anders als den Steuerpflichtigen zu behandeln, dem dieser aus der Sanierungsinitiative seines Bestandgebers erwachsende Aufwand wirtschaftlich überwälzt wird, ohne daß er eine eigene Sanierungsentscheidung getroffen hätte, erscheint dem Verwaltungsgerichtshof sachlich weniger ungerechtfertigt zu sein, als das Ergebnis einer Gesetzesauslegung, nach welchem gleichartiger Sanierungsaufwand eine steuerlich ungleiche Behandlung je nach dem erfahren sollte, ob der die Sanierungsinitiative ergreifende Bestandgeber dem Kreis der in § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. a) EStG 1988 genannten Personen angehört oder nicht.

Auch der in der Beschwerde ins Treffen geführte Vergleich des Mieters einer Genossenschaftswohnung mit einem Wohnungseigentümer gebietet keine andere Betrachtungsweise. Der Unterschiedlichkeit des aus dem Miteigentumsrecht an der Liegenschaft resultierenden Alleinbenutzungsrechtes an einer bestimmten Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit zum bloß schuldrechtlichen Nutzungstitel an einer im fremden Eigentum stehenden Haus gelegenen Wohnung korrespondiert die Unterschiedlichkeit steuerlicher Beurteilung getätigten Sanierungsaufwandes in einer vom Verwaltungsgerichtshof nicht als gleichheitswidrig erkennbaren Weise. Sind doch dem Wohnungseigentümer in seiner Eigenschaft als Mitglied der allein entscheidungsbefugten Gemeinschaft aller Wohnungseigentümer rechtlich unverkennbar mehr Möglichkeiten zur Ergreifung von Sanierungsinitiativen eröffnet, als dies vom Bestandnehmer gesagt werden kann. Konsequenterweise ist eine Berücksichtigung von Sanierungsaufwand im Gefolge eines Beschlusses der Wohnungseigentümergemeinschaft als außergewöhnliche Belastung im Rahmen der Bestimmung des § 107 EStG 1988 auch nicht normiert, weil dieser Bestimmung erkennbar die Erfassung jenes Mehraufwandes dienen will, dessen Entstehen durch den Steuerpflichtigen nicht beeinflußbar ist. Dies trifft auf den Wohnungseigentümer nicht zu, weil er als Mitglied der Wohnungseigentümergemeinschaft Träger

der Sanierungsentscheidung ist.

Der Verwaltungsgerichtshof tritt der von der belangten Behörde vorgenommenen Beurteilung somit bei, daß der im Wege der Vorschreibung eines Erhaltungsbeitrages durch die gemeinnützige Genossenschaft dem Beschwerdeführer überwälzte Sanierungsaufwand nicht als Sonderausgaben zu beurteilen war. Der im angefochtenen Bescheid getroffene, zu der von der belangten Behörde ansonsten ausgedrückten Rechtsansicht in Widerspruch stehende und unzutreffende Hinweis, ein vom Bestandgeber für die Durchführung energiesparender Maßnahmen aufgenommenes Darlehen begründe mit dem Bestandnehmer weiterverrechneten Darlehensrückzahlungen abzugsfähige Sonderausgaben nach § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. d EStG 1988, bildete kein tragendes Element der Begründung des angefochtenen Bescheides.

Es erwiesen sich die Beschwerden im zulässig erhobenen Umfang somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen waren.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1993130043.X00

Im RIS seit

12.11.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at