

TE Vwgh Erkenntnis 1993/3/2 92/14/0182

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 02.03.1993

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;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §119 Abs1;
BAO §161 Abs2;
BAO §167 Abs1;
BAO §183 Abs3;
BAO §184 Abs1;
BAO §283 Abs4;
BAO §76 Abs1 litc;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1 Z8;
EStG 1972 §19 Abs1;
EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §2 Abs3 Z6;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §28 Abs1 Z1;
EStG 1972 §28 Abs1 Z3;
EStG 1972 §28 Abs3;
EStG 1972 §28;
EStG 1972 §37 Abs1;
EStG 1972 §37 Abs2 Z1;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;
EStG 1972 §7 Abs1;
MRG §10;

StGG Art2;
UStG 1972 §1 Abs1 Z2 litb;
UStG 1972 §12 Abs1;
UStG 1972 §19 Abs2 Z1 lit a;
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der G in V, vertreten durch Dr. S, Rechtsanwalt in V, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 4. Feber 1992, Zl. 254-3/90, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer 1980 bis 1984 sowie betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1980 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1986 fand bei der Beschwerdeführerin eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1980 bis 1984 statt. Auf Grund der Prüfungsfeststellungen nahm das Finanzamt das Verfahren wieder auf und erließ neue Sachbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer 1980 bis 1983 und der Einkommensteuer 1981 bis 1984 sowie Bescheide, mit denen ausgesprochen wurde, daß eine Veranlagung zur Einkommensteuer 1980 nicht stattfinde und die Umsatzsteuer für 1984 nicht festgesetzt werde.

Für die Jahre 1985 bis 1987 ergingen vorläufige Abgabenbescheide.

All diese Bescheide bekämpfte die Beschwerdeführerin mit Berufung.

Auf Grund eines Prüfungsauftrages aus dem Jahre 1988 fand eine abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1985 bis 1987 statt. Das Finanzamt schloß sich den Feststellungen des Betriebsprüfers an und erließ endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1985 bis 1987, die die Beschwerdeführerin ebenfalls mit Berufung bekämpfte.

Einen Ablehnungsantrag der Beschwerdeführerin gegen den Vorsitzenden des Berufungssenates und dessen Berichterstatter wies ein anderer Senat der Finanzlandesdirektion, dem die Beschlußfassung gemäß § 283 Abs 4 BAO zugewiesen worden war, mit Beschluß vom 7. Mai 1991 (der Beschwerdeführerin zu Handen ihres Rechtsvertreters zugestellt am 14. Mai 1991) zurück.

Den Antrag der Beschwerdeführerin auf Ablehnung der entsendeten Mitglieder, weil diese keine theoretische oder praktische Ausbildung im Fachgebiet Finanzwissenschaften, der Bundesabgabenordnung und der Verfahrensvorschriften hätten, wies der für die Erledigung der Berufung zuständige Berufungssenat vor Eingehen in die mündliche Verhandlung mit der Begründung zurück, daß es sich nicht um einen Antrag im Sinne des § 283 Abs 4 BAO handle.

Die belangte Behörde wies nach Durchführung der mündlichen Verhandlung die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1980 bis 1984 als unbegründet ab, gab der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1980 bis 1987 teilweise Folge, führte die Veranlagung zur Einkommensteuer 1980 und zur Umsatzsteuer 1984 durch, änderte die Umsatzsteuerbescheide 1980 bis 1986 sowie die Einkommensteuerbescheide 1980, 1985 und 1986 zum Vorteil der Beschwerdeführerin, den Umsatzsteuerbescheid 1987 und die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1981 bis 1984 und 1987 aber zum Nachteil der Beschwerdeführerin ab. Bei der Einkommensteuerfestsetzung brachte die belangte Behörde in jedem Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (die Beschwerdeführerin ist Angestellte in der Rechtsanwaltskanzlei ihres

Ehegatten, der sie vor den Abgabenbehörden vertrat und nun auch vor dem Verwaltungsgerichtshof vertritt) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend Räume des Hauses O, ab 1982 Einkünfte aus Kapitalvermögen und ab 1983 auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend Räume des Hauses M zum Ansatz.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde ab und trat sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab (Beschluß vom 29. September 1992, B 636/92-3).

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht auf richtige Anwendung von § 19 Abs 1, § 28 Abs 3, § 37 Abs 2 EStG 1972 (siehe Seite 9c erster Absatz in Verbindung mit Seite 13b zweiter Absatz der Beschwerde) sowie in ihrem Recht auf richtige subjektive Zuordnung der Einkunftsquellen aus der Vermietung von Räumen des Hauses O und auf richtige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen verletzt, behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Zurückweisung der Beschwerde betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens, im übrigen jedoch die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid (Seite 35, Punkt 1.) begründet, warum die Berufung gegen die Wiederaufnahme nicht berechtigt ist. Die Beschwerde hält diesen Ausführungen nichts entgegen, was eine Verletzung von Rechten der Beschwerdeführerin im Rahmen des Beschwerdepunktes durch diese Erledigung der Berufung gegen die Wiederaufnahme erkennen ließe.

Die Beschwerde war daher insoweit gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen und nicht zurückzuweisen.

Ein Ablehnungsrecht steht der Partei nur im Fall des § 283 Abs 4 BAO zu. Den in dieser Gesetzesstelle genannten Ablehnungsgrund hat die Beschwerdeführerin durch ihr Vorbringen nicht dargetan. Die Zurückweisung des Ablehnungsantrages erfolgte daher zu Recht.

Wegen Befangenheitsgründen gemäß § 76 Abs 1 lit. c BAO steht der Partei ein Ablehnungsrecht nicht zu. Im Falle der Befangenheit hat sich das betreffende Organ der Abgabenbehörde selbst seines Amtes zu enthalten. Wird diese Vorschrift mißachtet, kann dies nur dann zur Aufhebung des Bescheides durch den Verwaltungsgerichtshof führen, wenn die Behörde bei Beachtung der genannten Vorschrift zu einem anderen Bescheid hätte gelangen können.

Was den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Befangenheitsgrund der Mitgliedschaft von Mitgliedern des Berufungssenates beim Kärntner Abwehrkämpferbund oder beim Kärntner Heimatdienst anlangt, hat die belangte Behörde festgestellt (Seite 97 des angefochtenen Bescheides), daß eine solche Mitgliedschaft niemals bestand. Die Beschwerdeführerin liefert keine konkreten Hinweise, daß ein Beweisverfahren zu dieser Frage andere Ergebnisse hätte liefern können. Die Vernehmung der betreffenden Organwalter als Zeugen durfte daher unterbleiben. Damit erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob eine derartige Vereinsmitgliedschaft überhaupt einen Befangenheitsgrund darstellen könnte, wenn eine Partei des Verfahrens von einem Angehörigen der slowenischen Volksgruppe in Kärnten vertreten wird, der auf der Verwendung der slowenischen Sprache im Verfahren besteht.

Der Umstand, daß der Präsident der Finanzlandesdirektion, der in der Berufungssache nicht den Vorsitz führte, den betreffenden Rechtsanwalt in Anwesenheit von Senatsmitgliedern wegen der genannten Forderung auf Verwendung der slowenischen Sprache als "Kohlhaas" bezeichnet habe, begründete keine Befangenheit der Senatsmitglieder. Das Anhören der betreffenden Bemerkung gibt nämlich weder Anlaß zur Befürchtung, die betreffenden Senatsmitglieder könnten sich bei ihrer Entscheidung von anderen als rein sachlichen Gesichtspunkten leiten lassen, noch zu der Befürchtung, es könnte auch nur der Anschein einer solchen Befangenheit entstehen. Es bedurfte daher auch in diesem Punkt keiner Vernehmung von Zeugen.

Die belangte Behörde hat unter zutreffendem Hinweis auf Literatur und Judikatur (Punkt 28. des angefochtenen Bescheides, Seite 93) der Mietzinsvorauszahlung die Begünstigung gemäß § 37 Abs 1 EStG 1972 mit der Begründung versagt, daß die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht zu den Arbeitseinkünften zählten, für die allein § 37 Abs 2 Z. 1 EStG 1972 gelte. Die Beschwerde trägt nichts vor, was Zweifel an der Richtigkeit dieser Rechtsansicht aufkommen ließe.

§ 19 Abs 3 EStG 1988 ist auf die Veranlagungsjahre des Streitzeitraumes nicht anwendbar. Eine Aufteilung der Mietzinsvorauszahlung auf den Vorauszahlungszeitraum kam nach der für den Streitzeitraum geltenden Rechtslage nicht in Betracht. Es fand nämlich § 19 Abs 1 EStG 1972 Anwendung. Danach ist eine Mietzinsvorauszahlung beim Vermieter im Jahre des Zufließens der Besteuerung zu unterziehen, und zwar auch insoweit, als sie - wie dies die Beschwerdeführerin behauptet - teilweise auf den Erwerb eines Mietrechtes, auf Entschädigung für Wertverlust des Mietgegenstandes oder auf Wertsicherung entfallen sollte. Auch die Zahlung für den Erwerb eines Mietrechtes ist nämlich beim Vermieter im Jahr des Zufließens voll zu erfassen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch2, Tz 18 zu § 28), mag der Betrag auch beim Mieter zu aktivieren sein. Daß es sich bei der Mietzinsvorauszahlung in Wahrheit um ein Darlehen gehandelt habe (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch2, Tz 16 und 17 zu § 28) hat die Beschwerdeführerin nie behauptet, geschweige denn konkretisiert (vgl. Seite 12c der Beschwerde: "Hat die Mietzinsvorauszahlung bloßen Darlehenscharakter, dann ist sie auch auf der Empfängerebene, also bei der Beschwerdeführerin, verteilt zu versteuern, und zwar nicht nur umsatzsteuermäßig, sondern auch einkommensteuermäßig.").

Daß die Umsatzsteuerschuld gemäß § 19 Abs 2 Z. 1 lit. a UStG bei Vermietungen anteilig entsteht (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuer Handbuch5, 486), macht die geschilderte Rechtslage gemäß § 19 Abs 1 EStG 1972 unter Gleichheitsgesichtspunkten entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht bedenklich, weil es sich um völlig verschiedene Abgaben und Abgabensysteme handelt.

Die Zulassung einer vorzeitigen Abschreibung gemäß § 8 Abs 1 EStG 1972 hat die belangte Behörde im Hinblick auf die Einkunftsart gemäß § 2 Abs 3 Z. 6 EStG 1972 abgelehnt, die Bildung eines steuerfreien Betrages gemäß § 28 Abs 3 EStG 1972 mit der Begründung, es handle sich nicht um nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtige Einnahmen (Punkt 23. des angefochtenen Bescheides, Seite 88). Beide Begründungen sind zutreffend. Die Beschwerdeführerin bestätigt die Unanwendbarkeit des § 28 Abs 3 EStG 1972 in der Beschwerde durch ihr Vorbringen, sie habe sich freiwillig "derselben Bestimmung unterworfen". Es handelt sich daher nicht um nach mietrechtlichen Vorschriften verrechnungspflichtige Einnahmen, sondern um eine vereinbarte Verrechnungspflicht. Es bestehen unter den Gesichtspunkten des Gleichheitssatzes keine Bedenken dagegen, zwingende gesetzliche Verrechnungsvorschriften anders zu behandeln als Verrechnungsvorschriften, die auf Grund der Privatautonomie durch Vereinbarung übernommen wurden; es handelt sich dabei um im wesentlichen verschiedene Sachverhalte.

Die Beschwerdeführerin behauptet, die belangte Behörde habe unter Übergehung ihrer Zeugen- und Sachverständigenbeweisanträge den Heizkostenanteil, der auf die vermieteten Objekte des Hauses O entfällt, mit bloß 70 vH statt mit 75 vH angenommen. Auch die Aufteilung der übrigen Betriebskosten mit 40 vH zu 60 vH sei unrichtig, weil sich die vermietete Fläche nicht dazu eigne, das tatsächliche Verhältnis zwischen vermietetem und privatem Anteil darzutun. Die Betriebskostenhöhe sei unvollständig und unrichtig festgestellt worden.

Grundsätzlich kann das Nutzflächenverhältnis bei Gebäuden als brauchbare Grundlage für die Bestimmung des der Einkunftsquelle zuzuweisenden Anteils an gemeinsamen Aufwendungen angesehen werden (Verwaltungsgerichtshof 3. Juli 1991, 90/14/0066, ÖStZB 1992, 463). Landesrechtliche Vorschriften zur Bemessung von Kanal- oder Wasseranschlußgebühren bilden keine normative Grundlage für die Aufteilung von Abgaben oder Betriebskosten eines Gebäudes zur Ermittlung dieses Anteiles. Der Verwaltungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, daß derartige Normen grundsätzlich besser für diesen Zweck geeignet wären als das Nutzflächenverhältnis. Gleiches gilt von "bezugshabenden Einheitswertrichtlinien", von denen die Beschwerdeführerin weder darstellt, welche sie im einzelnen im Auge hat, noch welchen Zusammenhang sie überhaupt mit der von der belangten Behörde durchgeführten Anteilsermittlung haben könnten.

Bei den Heizkosten hat die belangte Behörde dem Umstand, daß in den vermieteten Räumen mehr als in der Privatwohnung des Ehegatten der Beschwerdeführerin geheizt werde, dadurch Rechnung getragen, daß sie 70 vH der Heizkosten als Werbungskosten anerkannte. Warum damit nicht auch die Glasflächen der Geschäftsräumlichkeit im Parterre des Hauses O bereits ausreichend berücksichtigt worden sein sollen, läßt sich der Beschwerde nicht entnehmen. Das Beschwerdevorbringen läßt nicht erkennen, daß die von der Beschwerdeführerin behaupteten Beweisanträge ihrem Beweisthema nach geeignet gewesen wären, Grundlagen für einen tauglicheren Aufteilungsschlüssel oder eine vollständigere Ermittlung der Ausgaben zu gewinnen, als dies durch die Nachweise möglich gewesen ist, die die Beschwerdeführerin im Zuge des jahrelangen Verfahrens im Rahmen ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Behörde vorlegen mußte.

Wenn die Beschwerdeführerin meint, es gehe nicht an, daß der Heizölbedarf, der im Jahre 1987 ausgegeben wurde, in die Heizperiode 1986 hineingezogen werde, so ist sie darauf hinzuweisen, daß die belangte Behörde zur Schätzung genötigt war, weil die Beschwerdeführerin einen Nachweis der tatsächlichen Zahlungen im Abgabensjahr für Heizungskosten nicht erbrachte (vgl. das Zitat auf Seite 61 des angefochtenen Bescheides: "Uns fehlt die Zeit hiezu, hinsichtlich des Jahres 1987 nachzuprüfen und nachzusehen, wieviel Öl für das Haus O geliefert wurde" - die Richtigkeit dieses Zitats wird in der Beschwerde nicht bestritten). Bei dieser Sachlage wird die Beschwerdeführerin in ihren Rechten dadurch nicht verletzt, daß die belangte Behörde "mit dem Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entsprechendes Ergebnis zu erreichen," (Seite 63 des angefochtenen Bescheides) im Rahmen der Schätzung den genannten Weg gewählt hat. Eine Begründung dafür, warum dieser Vorgang "nicht angehe", hat die Beschwerdeführerin nicht gegeben und ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht erkennbar.

Die Beschwerdebehauptung, die belangte Behörde habe nicht begründet, warum die Anschlußgebühr nicht den Vermietungsbereich betreffen könne, ist im Hinblick auf Punkt 13. des angefochtenen Bescheides (Seite 67), in dem auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen wurde, unrichtig. In ihrer Behauptung, es seien "gegenteilige Beweisanträge nicht durchgeführt" worden, die Behörde habe unzulässigerweise antizipativ "beweisgewürdigt", zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, daß konkreten Beweisanträgen nicht Folge gegeben worden sei, die sich geeignet hätten, unter Beweis zu stellen, daß die Anschlußgebühr nicht nur den Privatbereich betreffe.

Die Beschwerdeführerin behauptet, die Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Gebäude O sei unrichtig bemessen, weil die Nutzungsdauer mit 50 und nicht mit 67 Jahren anzunehmen gewesen wäre, die Herstellungskosten für das Haus nicht mit S 4,5 Millionen angenommen worden seien, die Behörde den "seinerzeitigen Kaufpreis von S 270.000,--" sowie die "Abbruchkosten und die Herstellungskosten" nicht berücksichtigt habe. Von dieser AfA müßten 75 vH auf die Vermietung und nur 25 vH auf Privatanteil entfallen.

Die belangte Behörde hat bei der Ermittlung des Privatanteils an der AfA den Ansatz für den vermieteten Teil ausgehend vom Nutzflächenverhältnis (vgl. oben) um 5 vH auf 45 vH erhöht, um der um 60 cm größeren Raumhöhe im Parterre Rechnung zu tragen. Daß durch diesen Anteil dem Verhältnis zwischen privatem und vermietetem Teil im Zusammenhang mit der AfA nicht gebührend Rechnung getragen wäre und ein Anteil von 75 vH hätte angenommen werden müssen, hat die Beschwerdeführerin ebenso wenig nachgewiesen wie, daß ihre abgelehnten Beweisanträge geeignet gewesen wären, den Nachweis der Richtigkeit ihrer Behauptung zu erbringen. Unrichtig ist auch der Vorwurf, aus der Begründung sei nicht zu ersehen, von welcher Nutzungsdauer und welchen "Anschaffungs- oder Herstellungskosten" die belangte Behörde ausgegangen sei. Beides ist der Begründung des angefochtenen Bescheides zu entnehmen (vgl. Punkt 26., Seite 90/91). Durch den Hinweis in der Begründung auf den Vorhalt vom 29. März 1991 (OZ 67 der Verwaltungsakten) war auch die Detaillierung der genannten Beträge klargestellt.

Gemäß § 16 Abs 1 Z. 8 EStG 1972 sind für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung bei einem Gebäude, das nach dem 31. Dezember 1962 hergestellt wurde, die tatsächlichen Herstellungskosten anzusetzen.

Steuerpflichtige, die eine AfA als Werbungskosten geltend machen, müssen diese dem Grunde und der Höhe nach nachweisen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch2, Tz 115 zu § 16). Bei Wohngebäuden ist in der Regel eine Nutzungsdauer von 75 bis 100 Jahren angemessen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch2, Tz 21 zu § 7). Daß die Beschwerdeführerin durch entsprechende Belege höhere Anschaffungs- und Herstellungskosten unter Berücksichtigung des seinerzeitigen Kaufpreises sowie der Abbruchkosten und Umstände nachgewiesen hätte, auf Grund deren eine kürzere voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes als 67 Jahre angenommen hätte werden müssen, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Einen Sachverständigenbeweis mußte die belangte Behörde zur Höhe der Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie zur voraussichtlichen Nutzungsdauer nicht durchführen, weil der Steuerpflichtige seinerseits der Behörde die entsprechenden Nachweise vorzulegen hat.

Dem Vorbringen, "die Frage der Einnahmen gemäß § 15 EStG und der Werbungskosten gemäß § 16 EStG" sei unrichtig gelöst, weil der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin nicht als Zeuge vernommen und die Rechnung betreffend das Garagentor nicht beigebracht worden sei, läßt einen relevanten Verfahrensmangel nicht erkennen. Abgesehen davon, daß der Vertreter der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung von der belangten Behörde ohnedies als

Zeuge ausführlich vernommen wurde und die belangte Behörde die Beschwerdeführerin vergeblich zur Vorlage der genannten Rechnung aufforderte, hat sie von den Herstellungskosten der Garage eine AfA bereits ab 1984 (Halbjahres-AfA) zugelassen. Eine frühere Fertigstellung der Garage hat auch der Vertreter der Beschwerdeführerin als Zeuge nicht bestätigt. Ob seinerzeit der Prüfer in der "Buchhaltung" betreffend das Haus M die Rechnung zur Verfügung gehabt hat, ist für die Erfüllung der Pflicht der Beschwerdeführerin, den Nachweis der belangten Behörde gegenüber zu erbringen, ohne Bedeutung.

Die belangte Behörde hat zutreffend erkannt, daß bei hergestellten Wirtschaftsgütern die AfA in der Regel ausgeschlossen ist, solange das Wirtschaftsgut nicht fertiggestellt ist, und AfA erst in Betracht kommt, wenn das Wirtschaftsgut den Zwecken des Betriebes dient und deshalb einer Abnutzung unterliegt. Bei einer Gebäudeerrichtung in Teilabschnitten ist nach Maßgabe der Aufnahme der Nutzung eine AfA möglich (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch², Tz 12 zu § 7). Diesen Grundsätzen hat die belangte Behörde in ihrer Entscheidung entsprochen. Sie hat außerdem die zutreffende Ansicht vertreten, bei Gebäuden, die der Vermietung dienen, sei nicht erst mit der Vermietung, sondern schon ab der in der Vermietungsabsicht erfolgten Bereitstellung des Gebäudes die Geltendmachung der AfA zulässig, weil bei Gebäuden die rein altersbedingte Abnutzung in den Vordergrund trete (vgl. die Ausführungen auf Seite 86 des angefochtenen Bescheides unter Hinweis auf Verwaltungsgerichtshof 27. November 1984, 83/14/0046, 0048). Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, daß das Haus M schon vor dem Jahre 1988 fertig- oder bereitgestellt gewesen sei; sie behauptet vielmehr, daß dieses Haus bis heute nicht fertiggestellt sei. Ob, allenfalls in welchem Ausmaß 1988 und in den Folgejahren AfA zustünde, ist im Hinblick auf den Streitzeitraum in der vorliegenden Beschwerdesache ohne Bedeutung. Die Ansicht, was für Anschaffungskosten eines Mietobjektes gelte, müsse umsomehr für die Herstellungskosten eines solchen Objektes gelten, ist unrichtig, weil ein angeschafftes Mietobjekt bereits mit der Anschaffung zur Vermietung bereitsteht, die Bereitstellung bei einem hergestellten Gebäude aber erst mit dessen Fertigstellung möglich ist. Was die Garage anlangt, wurde von der belangten Behörde - wie bereits erwähnt - von den geschätzten Herstellungskosten die AfA ab 1984 (Halbjahres-AfA) und für die folgenden Jahre des Streitzeitraumes zugelassen. Ob die Beschwerdeführerin an der Fertigstellung des Gebäudes durch den Entzug der Mittel infolge Besteuerung der Mietzinsvorauszahlungen gehindert war, ist für den Beginn der AfA nicht von Bedeutung.

Die Beschwerdeführerin behauptet, die beiden Gebäude (O und M) seien eine wirtschaftliche Einheit, weil sie denselben wirtschaftlichen Betreiber hätten, maximal 40 m voneinander entfernt lägen, Sichtkontakt bestehe und mit den "gleichen Mitteln und unter Verwendung derselben Betriebsmittel" betrieben würden. Es erfolge die Belieferung mit Heizöl gemeinsam, die Erträge aus dem Haus O seien zur Anschaffung des Hauses M verwendet worden, die finanziellen Mittel zur Abdeckung der Betriebskosten würden demselben Bankkonto entnommen, die Erhaltungsarbeiten würden in beiden Gebäuden von denselben Personen durchgeführt. Aus dieser vermeintlichen wirtschaftlichen Einheit zieht die Beschwerdeführerin den Schluß, die Behörde hätte die beiden Gebäude bei der AfA einheitlich behandeln und daher die AfA für das Gebäude M ab den ersten Herstellungskosten zulassen müssen.

Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, daß im Bereich des Einkommensteuerrechtes mehrere Einkunftsquellen stets getrennt als solche zu beurteilen sind. Verfügt ein Abgabepflichtiger über mehrere Mietwohnhäuser, so ist die Einkunftsquelleneigenschaft bei jedem dieser Objekte in der Regel gesondert zu beurteilen. Der Umstand, daß die Häuser gemeinsam verwaltet werden, hat nicht zur Folge, daß sie zu einer einheitlichen Einkunftsquelle zusammengezogen werden, dies selbst dann nicht, wenn die Eigentumsverhältnisse dieselben sind. Eine einheitliche Betrachtungsweise könnte nur geboten sein, wenn mehrere Mietobjekte bei Eigentümeridentität Gegenstand einheitlicher vertraglicher Abmachungen betreffend die Erzielung der Mieteinnahmen wären, oder in einem sonstigen engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang stünden (Verwaltungsgerichtshof 28. Oktober 1992, 88/13/0006). Ein solcher Zusammenhang wird durch die von der Beschwerdeführerin dargestellten Umstände nicht aufgezeigt. Im übrigen wäre selbst bei einheitlicher Einkunftsquelle die AfA hinsichtlich selbständiger Gebäudeteile getrennt zu beurteilen. Da die Häuser O und M technisch getrennte Gebäude darstellen, kann an ihrem gesonderten Schicksal hinsichtlich der AfA kein Zweifel bestehen.

Ob der der Beschwerdeführerin für das Jahr 1992 zustehende Lohnsteuerfreibetrag mit S 49.962,-- festgesetzt wurde, worin auch außergewöhnliche Belastungen durch Aufwendungen im Sinne des § 34 Abs 6 EStG 1988 von S 36,-- berücksichtigt worden seien, ist für die Festsetzung der Einkommensteuer für die Abgabengjahre des Streitzeitraumes ohne jede Bedeutung.

Die Beschwerdeführerin behauptet, ihre Belastung durch Unterhaltungspflichten für drei minderjährige eheliche Kinder wäre mit den hierfür zustehenden "lohnsteuerlichen Freibeträgen" (als außergewöhnliche Belastungen) - die sie im Rahmen des Berufungsverfahrens geltend gemacht habe - zu berücksichtigen gewesen.

Gemäß § 34 Abs 1 EStG 1972 werden außergewöhnliche Belastungen nur auf Antrag vor Berechnung der Steuer vom Einkommen abgezogen. In Abgabenerklärungen wurden derartige Anträge betreffend Unterhaltsleistung für Kinder nicht gestellt. Die Beschwerdebehauptung, derartige Belastungen wären im Berufungsverfahren geltend gemacht worden, was nur dann relevant wäre, wenn die Geltendmachung erkennbar als Antrag auf Berücksichtigung zahlenmäßig bestimmter außergewöhnlicher Belastungen unter dem genannten Titel erfolgt wäre, wird in der Beschwerde nicht durch Bezeichnung des Schriftsatzes konkretisiert, in dem dies geschehen sein soll, und ist daher nicht überprüfbar. Gleiches gilt für die in der Beschwerde als außergewöhnliche Belastung bezeichneten jährlichen Zinsen für "namhafte Kredite", für Säumniszuschläge und Stundungszinsen. Die belangte Behörde bringt in der Gegenschrift vor (vgl. deren Seite 29), derartige Anträge seien nie, auch nicht im Berufungsverfahren gestellt worden. Da das Gegenteil nicht nachprüfbar nachgewiesen wurde, kommt der Beschwerde schon deshalb auch in diesem Punkt Berechtigung nicht zu.

Auf Seite 55 des angefochtenen Bescheides stellt die belangte Behörde zusammenfassend und übersichtlich die Überschüsse aus der Vermietung im Haus O jeweils für 1980 bis 1984 einerseits und aus dem Haus M jeweils für 1983, 1984 dar. Eine "nicht richtige Einordnung der Einnahmen im Jahre 1983, 1984, 1985, 1986 - 1987" - wie die Beschwerdeführerin behauptet - ist daraus nicht ersichtlich. Was mit der Festsetzung der Abgaben im Streitzeitraum die von der Beschwerdeführerin "getätigten Ausgaben bis Oktober 1988" zu tun haben sollen, ist aus dem Beschwerdevorbringen nicht zu erkennen. Der Vorwurf unrichtiger "zeitlicher Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben entgegen der Bestimmung des § 19 EStG" ist wegen seiner Allgemeinheit nicht überprüfbar und daher zum Nachweis einer Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ungeeignet. Zur einkommensteuerrechtlichen Beurteilung der Mietzinsvorauszahlung auf Grund des für den Streitzeitraum maßgeblichen § 19 Abs 1 EStG 1972 wurde bereits oben Stellung genommen. Gleiches gilt für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Mietzinsvorauszahlung im Hinblick auf § 19 Abs 2 Z. 1 lit. a UStG. Istbesteuerung gemäß § 17 Abs 2 UStG und damit Anwendbarkeit des § 19 Abs 2 Z. 1 lit. b UStG hat die Beschwerdeführerin für den Streitzeitraum nicht behauptet. Der Aktenlage ist erst ein Antrag gemäß § 17 Abs 2 UStG vom 9. Oktober 1989 "für 1989 und Folgejahre" entnehmbar (OZ 1/2 der Verwaltungsakten).

Die Beschwerdeführerin behauptet, es sei ihr im Gegensatz zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung die einkommensteuerrechtliche "Unternehmereigenschaft" hinsichtlich des Hauses M ab 1983 nicht zuerkannt worden. Das Gegenteil ergibt sich aus dem angefochtenen Bescheid (vgl. dessen Seite 100 f im Zusammenhang mit der dort zitierten BVE), nach dessen Inhalt das Haus M bereits 1983 als Einkunftsquelle behandelt wurde. Dabei wurde allerdings mangels Fertigstellung (Bereitstellung) des Gebäudes bei der Ermittlung des Überschusses AfA - wie bereits ausgeführt zu Recht - noch nicht berücksichtigt.

Zur Frage der "AfA des Restbuchwertes im Jahre 1983 von S 278.525,-, im Jahre 1984 von S 192.236,-" hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausführlich Stellung genommen (vgl. Punkt 14. des angefochtenen Bescheides, Seite 67 bis 69). Die Beschwerdeführerin legt nicht dar, warum die Entscheidung der belangten Behörde in diesem Punkt rechtswidrig sein sollte. Der Verwaltungsgerichtshof kann eine Rechtswidrigkeit nicht erkennen.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid eingehend begründet (vgl. Punkt 19., Seite 71 bis 82), warum sie die Quelle der Einkünfte durch Vermietung von Räumen im Haus O auf Grund einer seit 1978 geltenden Benützungsregelung der Beschwerdeführerin zurechnet und nicht den beiden zivilrechtlichen Miteigentümern des Gebäudes, und warum sie die 1983 erfolgte Einräumung eines nicht zu verbüchernden und auch nicht verbücherten, befristeten Fruchtgenußrechtes an diesen Räumlichkeiten an ihre drei Kinder nicht als Übertragung der Einkunftsquelle qualifiziert, weshalb sie auch für den Zeitraum 1983 bis 1987 die Einkunftsquelle der Beschwerdeführerin und nicht ihren Kindern zurechnet. Die Begründung der belangten Behörde ist hinsichtlich ihres allein wesentlichen, steuerrechtlichen Gehaltes zutreffend. Eine Auseinandersetzung mit der Richtigkeit der zivilrechtlichen Beurteilung des Vertrages aus 1983 erübrigt sich daher. Die Beschwerdeführerin unternimmt nicht den Versuch, die Richtigkeit der steuerrechtlichen Beurteilung zu widerlegen, sondern vertritt den Standpunkt, wenn die belangte Behörde die Vereinbarung (über den Fruchtgenuß) aus 1983 "ignoriert", dann dürfte von ihr auch die Benützungsregelung aus 1978, die der Beschwerdeführerin die alleinige und ausschließliche Verfügungsgewalt über

die Räumlichkeiten, die Gegenstand der als Einkunftsquelle angesehenen Vermietung sind, nicht anerkannt werden. Die Beschwerdeführerin begründet diese ihre Rechtsansicht nicht. Der Verwaltungsgerichtshof hält sie für unrichtig. Daß die Beschwerdeführerin auf Grund der seit 1978 geltenden Benützungsregelung Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle war, die sich aus der Verwendung der der Benützungsregelung unterworfenen Räumlichkeiten zur Vermietung durch die Beschwerdeführerin ergab, erfährt dadurch, daß der Vertrag über den Fruchtgenuß keine Übertragung der betreffenden Einkunftsquelle an die Kinder der Beschwerdeführerin zur Folge hatte, keine Änderung. Eine Abhängigkeit der Benützungsregelungsvereinbarung aus 1978 von einer Übertragung der Einkunftsquelle an die Kinder wurde nie behauptet. Ein Zusammenhang, wie er den Schlußfolgerungen der Beschwerdeführerin zu Grunde liegen müßte, besteht daher nicht.

Zurechnungssubjekt für Einkünfte ist derjenige, der über die Quelle der Einkünfte verfügt, also der, der die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer Handbuch², Tz 11 zu § 2). Die belangte Behörde hat richtig erkannt, daß diese Stellung hinsichtlich der streitgegenständlichen Einkunftsquelle (Vermietung von Räumlichkeiten des Hauses O) der Beschwerdeführerin auf Grund der Benützungsregelung und der von ihr erfolgten Vermietungen zukam, nicht jedoch den ideellen Hälfteeigentümern des Gebäudes gemeinsam.

Die Behauptung der Beschwerdeführerin, bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sei 1984 der Freibetrag von S 10.000,-- gemäß § 27 Abs 4 EStG 1972 außer acht gelassen worden, ist unrichtig. Er wurde sogar irrtümlich zweimal in Abzug gebracht (vgl. Band I/OZ 28 der Verwaltungsakten, Seite 36 des Berichtes des Prüfers vom 9. Mai 1986, Band III/OZ 59, Seite 13 der Verwaltungsakten, und Seite 101 des angefochtenen Bescheides), wodurch sich der um S 10.000,-- zu niedrige Ansatz der Einkünfte aus Kapitalvermögen von S 11.137,-- ergab. Durch diesen Fehler wird die Beschwerdeführerin in ihren vom Beschwerdepunkt umfaßten Rechten nicht verletzt, weil hiedurch die Einkommensteuerfestsetzung niedriger ausfiel.

Warum die belangte Behörde die Zinsen aus näher bezeichneten Sparbüchern nicht den Kindern der Beschwerdeführerin und auch nicht den (pauschalierten) Einkünften der Beschwerdeführerin aus Land- und Forstwirtschaft - solche wurden von der Beschwerdeführerin für den Streitzeitraum nicht erklärt - zugerechnet hat, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid dargelegt (vgl. Punkt 27. des angefochtenen Bescheides, Seite 91 bis 93). Diesen Überlegungen hält die Beschwerdeführerin nichts entgegen. Der Verwaltungsgerichtshof kann in der durch die belangte Behörde erfolgten Beurteilung keine Rechtswidrigkeit erkennen.

Zum Beschwerdegrund der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften verweist die Beschwerdeführerin lediglich pauschal auf ihre Ausführungen zur behaupteten Rechtswidrigkeit des Inhalts.

In der Auseinandersetzung mit diesem Beschwerdegrund wurde bereits gezeigt, daß die Verletzung von Verfahrensvorschriften entweder nicht erfolgte oder nicht in einer Weise in der Beschwerde zur Darstellung gebracht wurde, die eine Wesentlichkeit im Sinne des § 42 Abs 2 Z. 3 VwGG erkennen ließe.

Gemäß § 119 Abs 1 BAO ist es Aufgabe des Abgabepflichtigen, die für Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Die entsprechenden Grundlagen sind daher vom Abgabepflichtigen der Behörde beizubringen. Die Beschwerdeführerin durfte sich dieser Pflicht nicht durch Anträge auf Vernehmung von Zeugen und Sachverständigen entledigen. Von Parteien beantragte Beweise sind gemäß § 183 Abs 3 BAO aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gemäß § 167 Abs 1 zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, daß die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, oder wenn aus den Umständen erhellt, daß die Beweise in der offenbaren Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten worden sind. Gemäß § 161 Abs 2 BAO sind erforderliche Beweise aufzunehmen. Um überhaupt von einem tauglichen Beweisantrag sprechen zu können, muß dieser nicht nur das Beweismittel, sondern auch das Beweisthema nennen. Dieses kann nur Tatsachenfragen zum Inhalt haben. Die Beschwerdeführerin hat in ihrer Beschwerde nicht dargelegt, daß ihre Beweisanträge, deren Ablehnung sie rügte, den genannten Anforderungen an einen Beweisantrag entsprochen hätten. Der Verwaltungsgerichtshof vermag dies umso weniger zu erkennen, als der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor der belangten Behörde über den Verlauf der Vernehmung des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin als Zeugen anhand der von ihm selbst in Schriftsätzen formulierten Beweisanträge wiederholt die

Antwort des Zeugen zu entnehmen ist, daß es sich bei den betreffenden Fragen, die laut den Hinweisen des Vorsitzenden des Senates entsprechend den Anträgen gestellt wurden, um Rechtsfragen handle, zu denen der Zeuge nicht vernommen werden könne (Seite 7 ff des Einlageblattes zur Niederschrift über die mündliche Verhandlung, Band IV/OZ 81 der Verwaltungsakten).

Dem Beschwerdevorbringen ist auch nicht entnehmbar, daß den von der Beschwerdeführerin vor den Verwaltungsbehörden gestellten Anträgen auf Durchführung eines Sachverständigenbeweises taugliche Beweisthemen zugrunde lagen, die sich auf Fachfragen bezogen, welche dem Sachverständigenbeweis überhaupt zugänglich gewesen wären.

Abgesehen davon hat die Beschwerdeführerin nicht vorgebracht, daß sie sich bereit erklärt hätte, die Kosten für die Beiziehung von Sachverständigen zu tragen und hiefür Sicherheit zu leisten.

Die belangte Behörde durfte sich daher mit den ihr vorliegenden umfangreichen Ermittlungsergebnissen begnügen und diese der Beweiswürdigung unterziehen, ohne sich hiedurch einem berechtigten Vorwurf vorgreifender Beweiswürdigung auszusetzen.

Zur Schätzung der Grundlagen für die Abgabenerhebung ist gemäß § 184 Abs 1 BAO die Abgabenbehörde berufen. Der Beiziehung eines Sachverständigen bedarf es hiezu grundsätzlich nicht.

Da die Beschwerdeführerin somit auch hinsichtlich der Sachbescheide in dem durch § 41 VwGG gezogenen Rahmen in ihren Rechten nicht verletzt wird, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG auch insoweit als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992140182.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

17.09.2009

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at