jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1991/3/18 90/14/0265

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.03.1991

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/10 Grundrechte;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
50/01 Gewerbeordnung;
50/05 Kammern der gewerblichen Wirtschaft;
66/02 Andere Sozialversicherungsgesetze;
90/02 Kraftfahrgesetz;

Norm

BAO §21 Abs1;
B-VG Art7 Abs1;
EStG 1972 §16 Abs1 Z2;
EStG 1972 §18 Abs1 Z2;
EStG 1972 §18 Abs2 Z2 lita;
EStG 1972 §25 Abs1 Z3;
EStG 1972 §29 Z1;
EStG 1972 §34 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs4 Z1;
GewO 1973 §39;
GewO 1973 §40;
GSVG 1978 §2 Abs1;
GSVG 1978 §4 Abs1 Z3;
HKG 1946 §3 Abs2;
KFG 1967 §108;
KFG 1967 §112;
KFG 1967 §198;
StGG Art140 Abs1;
StGG Art2;
StGG Art89 Abs2;

Betreff

DerVerwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr.

Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 17. Oktober 1990, Zl. 183/4-3/90, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Das Aufwandersatzmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erklärte für das Streitjahr Einkünfte aus Vermietung. Als Sonderausgaben machte sie Beiträge aus der Pflichtversicherung nach dem GSVG von rund S 109.214,-- geltend. Bei diesen handelte es sich teils um Beitragsrückstände seit 1982 (S 87.303,43), teils um laufende Beiträge (S 21.910,42) aus der erwähnten Sozialversicherung auf Grund einer Fahrschulbewilligung (§ 108 Abs. 3 KFG 1967), die der Beschwerdeführerin seit 1978 erteilt ist. Die Beschwerdeführerin hat allerdings nie eine Fahrschule auf ihre Rechnung und Gefahr betrieben. Dieser Betrieb erfolgte durch den als Fahrschulleiter (§ 113 KFG 1967) verwendeten Ehegatten der Beschwerdeführerin und ab 1. Mai 1987 durch einen zum Fahrschulleiter bestellten Fahrlehrer, dem vom Ehegatten der Beschwerdeführerin dessen Fahrschulbetrieb übertragen worden war. Die Zurechnung der Einkünfte aus der Fahrschule erfolgte daher nie an die Beschwerdeführerin, sondern an deren Ehegatten und in deren Folge an dessen Betriebsnachfolger.

Die belangte Behörde versagte im Instanzenzug bei Festsetzung der Einkommensteuer den von der Beschwerdeführerin 1988 entrichteten Sozialversicherungsbeiträgen die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, es handle sich um Beiträge zur Pflichtversicherung. Diese könnten nur Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z. 1 EStG 1972 sein. Ihre Berücksichtigung bei der Ermittlung der Einkünfte scheide aus, weil die Beschwerdeführerin nie eine Fahrschule betrieben habe, es daher an einer betrieblichen Einkunftsquelle fehle und die Beschwerdeführerin aus der Überlassung der "Gewerbeberechtigung" keine Einkünfte erzielt habe. Sonderausgaben könnten aber gemäß § 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 nur Beiträge zu einer freiwilligen Versicherung sein; die Pflichtversicherung nach GSVG sei aber keine solche. Es lägen daher weder Sonderausgaben noch Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch die "Verneinung der Abzugsfähigkeit" der im Streitjahr von ihr bezahlten Pensionsversicherungsbeiträge in ihren Rechten verletzt, behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 3 Abs. 2 HKG sind Mitglieder jeder Kammer der gewerblichen Wirtschaft alle physischen und juristischen Personen sowie offenen Handelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften), die zum selbständigen Betrieb von Unternehmungen des Gewerbes, der Industrie, des Handels, des Geld-, Kredit- und Versicherungswesens, des Verkehrs und des Fremdenverkehrs berechtigt sind. Für die Mitgliedschaft ist daher die Berechtigung zum selbständigen Betrieb von Unternehmungen entscheidend, nicht das Bestehen oder die Führung eines solchen Betriebes. Die Zugehörigkeit zur Sektion Verkehr wird gemäß § 39 HKG u.a. durch die Berechtigungen zum Betrieb von Kraftfahrschulen begründet.

Gemäß § 108 Abs. 3 KFG 1967 bedürfen die Errichtung einer Fahrschule und die Verlegung ihres Standortes der Bewilligung des Landeshauptmannes. Der Betrieb der Fahrschule darf erst aufgenommen werden, wenn der Landeshauptmann die Genehmigung hiezu erteilt hat (§ 112 Abs. 1 KFG 1967). Diese Bewilligung und die Genehmigung begründen daher die Berechtigung zum selbständigen Betrieb der Kraftfahrschule im Sinne des § 3 Abs. 2 iVm § 39 HKG. Daß diese Voraussetzungen nicht vorgelegen seien, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Sie war daher seit 1978 Mitglied der Kammer der gewerblichen Wirtschaft, trotzdem sie die Fahrschule selbst nicht betrieben hat.

Die Mitglieder der Kammer der gewerblichen Wirtschaft sind gemäß § 2 Abs. 1 GSVG auf Grund dieses Bundesgesetzes, soweit es sich um natürliche Personen handelt, in der Krankenversicherung und in der Pensionsversicherung nach

Maßgabe der folgenden Bestimmungen pflichtversichert. Einen in diesen angeführten Tatbestand der Ausnahmen von der Pflichtversicherung (§ 4 GSVG) hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nie behauptet. Sofern sie nun im Zusammenhang damit auf die Verpachtung von Betrieben Bezug nimmt, wenn die Kammermitgliedschaft ausschließlich auf der verpachteten Gewerbeberechtigung oder der Befugnis zur Ausübung der die Pflichtversicherung begründenden Erwerbstätigkeit beruht (§ 4 Abs. 1 Z. 3 GSVG), ist sie darauf hinzuweisen, daß sie nach ihrem eigenen Vorbringen im Verwaltungsverfahren die Fahrschule nie betrieben hat, ihr ein Betrieb daher auch nicht zuzurechnen war, sodaß schon deshalb eine Verpachtung des Betriebes von ihr nicht behauptet wurde und auch nicht denkbar ist. Abgesehen davon kennt das KFG 1967 keine dem § 40 GewO 1973 vergleichbare Bestimmung über die Übertragung der Ausübung der Befugnis zum Betrieb einer Fahrschule an einen Pächter.

Die Frage, ob die Beschwerdeführerin nach dem GSVG pflichtversichert war und die von ihr geforderten und bezahlten Beiträge daher Pflichtversicherungsbeiträge waren, ist ausschließlich nach Sozialversicherungsrecht zu beurteilen, § 21 Abs. 1 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ist daher hiefür entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin ohne Bedeutung. Ihr Versuch, den von ihr auf Grund der Forderung der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft bezahlten Versicherungsbeiträgen die Eigenschaft von Beiträgen zur Pflichtversicherung nach GSVG streitig zu machen, ist daher zum Scheitern verurteilt.

Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sind entweder Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z. 1 oder Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 und danach schon bei der Ermittlung derjenigen Einkünfte in Abzug zu bringen, mit denen sie im Zusammenhang stehen. Dies ist eine zwangsläufige Folge der Änderung der Rechtslage durch das EStG 1972, durch die diesen Beiträgen die Eigenschaft von Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967) genommen wurde (vgl. zur Begründung 474 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XIII. GP, Seite 58 und 65). Damit wurde die Rechtslage systemgerecht gestaltet. Bedenken unter dem Gesichtspunkt einer Unsachlichkeit der Lösung sind daher nicht entstanden. Der Gesetzgeber hat sein Ordnungssystem beachtet und es nicht aus unsachlichen Gründen verlassen. Er durfte von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den Regelfall abstellen; dabei entstehende Härtefälle machen seine Lösung nicht gleichheitswidrig (vgl. die in Walter-Mayer, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts,

6. Aufl., unter Rz 1350 zitierte Judikatur des Verfassungsgerichtshofes). Folglich mußte er bei der Unterscheidung zwischen Betriebsausgaben/Werbungskosten einerseits und Sonderausgaben andererseits nicht auf Ausnahmsfälle Rücksicht nehmen, in denen Pflichtversicherungsbeiträge zu bezahlen sind, ohne daß sie einer Einkunftsquelle zugeordnet werden können.

Unter dem Gesichtspunkt der Einmalbesteuerung könnten aber verfassungsrechtliche Bedenken nicht schon gegen die Regeln über die Abziehbarkeit von Aufwendungen entstehen, sondern erst gegen eine unsachliche Differenzierung bei der Besteuerung von Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung einerseits (§ 25 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972) und von privaten Gegenleistungsrenten (§ 29 Z. 1 dritter Satz EStG 1972) andererseits (vgl. VfSlg. 8472/1978, 8622/1979, 10.101/1984). Die Besteuerung von Pensionen aus der gesetzlichen Sozialversicherung ist aber nicht Gegenstand des angefochtenen Bescheides, weshalb die zuletzt genannten Vorschriften im Beschwerdefall auch nicht präjudiziell sind.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher nicht veranlaßt der Anregung der Beschwerdeführerin zu folgen, beim Verfassungsgerichtshof die Aufhebung des § 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 in der für das strittige Veranlagungsjahr geltenden Fassung zu beantragen.

Beiträge zu freiwilligen Versicherungen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 2 und Abs. 2 Z. 2a EStG 1972 können jedenfalls nur solche sein, die nicht auf der Versicherungspflicht nach den Sozialversicherungsgesetzen beruhen. Zwar können unter gewissen Voraussetzungen auch Beiträge zu Versicherungen, die nicht gesetzliche Pflichtversicherungen in der Sozialversicherung sind, Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen (vgl. VwSlg. 5324 F/1978 = ÖStZB 1979, 153). Das Merkmal der Freiwilligkeit in § 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 schließt es jedoch aus, darunter Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung zu verstehen. Der Umstand, daß die Verwirklichung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen für den Eintritt der Pflichtversicherung in der Sozialversicherung in der Regel auch die von einem Willensentschluß geleitete Mitwirkung des Versicherten erfordert,

macht diese Versicherungen nicht zu freiwilligen im Sinne des § 18 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972, bliebe doch sonst für den Begriff der Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung nach § 4 Abs. 4 Z.1 und § 16 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 kaum ein Anwendungsbereich.

Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin ist für deren Standpunkt aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 1981, 2498/79, ÖStZB 1982, 56, nichts zu gewinnen. Dieser Entscheidung lag ein Fall zugrunde, in dem in Wahrheit keine Pflichtversicherung bestand, weil diese wegen Dienstfreistellung erloschen war. Im vorliegenden Fall bestand jedoch die Pflichtversicherung.

Nach der Wortwahl des Gesetzgebers des Einkommensteuergesetzes 1972 kann kein Zweifel daran bestehen, daß er mit der Unterscheidung zwischen Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung einerseits und freiwilligen Versicherungen andererseits an das Sozialversicherungsrecht anknüpfen wollte. Für eine Auslegung des Gesetzes in "wirtschaftlicher Betrachtungsweise", wie sie der Beschwerdeführerin vorschwebt, ist daher - wie oben schon erwähnt - kein Raum.

Trotzdem ist der Beschwerde im Ergebnis Erfolg beschieden:

Die Beschwerdeführerin bringt nämlich vor, die Aufwendungen für die Pflichtversicherung in der Pensionsversicherung nach GSVG könnten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zum Ansatz gebracht werden, weil zwischen der Überlassung der "Gewerbeberechtigung" und der Vermietung des Fahrschulgebäudes, zu dessen Miteigentümern die Beschwerdeführerin gehöre, an den Fahrschulleiter eine Einheit bestehe.

Die belangte Behörde hat in ihrer Gegenschrift nicht vorgebracht, daß dieser Vortrag der Beschwerdeführerin dem Neuerungsverbot (§ 41 VwGG) unterliege oder die Berücksichtigung der Werbungskosten im Einkommensteuerverfahren wegen eines bereits erlassenen Feststellungsbescheides gemäß § 188 BAO unzulässig gewesen wäre (§ 192 BAO). Dergleichen läßt sich auch nicht mit ausreichender Sicherheit dem Inhalt der von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten entnehmen. Akten der Verwaltungsbehörde über Erklärung und Feststellung der im Beschwerdevorbringen genannten Einkünfte gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO wurden dem Verwaltungsgerichtshof von der belangten Behörde nämlich nicht vorgelegt. Der Verwaltungsgerichtshof mußte sich mit dem erwähnten Beschwerdevorbringen daher weiter befassen.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Abzugsfähigkeit der Pflichtversicherungsbeiträge abschließend mit folgender Begründung verneint:

"Da es sich somit zum einen um keine freiwillige Personenversicherung handelt, zum anderen aus der Überlassung der Gewerbeberechtigung keine Einkünfte erzielt wurden, liegen weder Sonderausgaben noch Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vor."

Die belangte Behörde vertritt daher im angefochtenen Bescheid die Ansicht, daß es sich bei den strittigen Sozialversicherungsbeiträgen auch nicht um Werbungskosten im Zusammenhang mit den erklärten Einkünften aus Vermietung handle. Diese Rechtsansicht ist aber unrichtig, wenn die Vermietung des Gebäudes als Einkunftsquelle im Zusammenhang mit der Fahrschulbewilligung der Beschwerdeführerin steht, mag diese Bewilligung die Vermietung auch nur mitveranlaßt haben, etwa um den Anschein eines rechtmäßigen Betriebes der Fahrschule in den gemieteten Räumen zu ermöglichen. Bereits in diesem Fall bestünde der für die Zuordnung der Werbungskosten zur Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung notwendige Zusammenhang. Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1972 nämlich bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Eine Begründung dafür, warum die durch die Fahrschulbewilligung entstandenen Pflichtversicherungsbeiträge in der Sozialversicherung nicht den erwähnten Zusammenhang mit den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung haben sollten, hat die belangte Behörde nicht gegeben.

Daß die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren die Pflichtversicherungsbeiträge als Sonderausgaben bezeichnete, änderte nichts an der Pflicht der belangten Behörde, im Veranlagungsverfahren die nach dem Gesetz richtige Einordnung der Aufwendungen vorzunehmen.

Die belangte Behörde hat daher durch ihre unrichtige Rechtsansicht, die Pflichtversicherungsbeiträge könnten nicht Werbungskosten im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sein, die Rechtslage verkannt und solcherart den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Auf Grund dieser

irrigen Rechtsansicht hat sie nicht den Versuch unternommen, etwa im Vorhaltsweg die Frage des erwähnten Zusammenhanges aufzuklären, obwohl ein solcher Zusammenhang nach dem Stand des dem Verwaltungsgerichtshof bekannten Verwaltungsverfahrens nicht auszuschließen war.

Der angefochtene Bescheid mußte deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich zu dem Hinweis veranlaßt, daß die erwähnten Pflichtversicherungsbeiträge mangels Außergewöhnlichkeit (§ 34 Abs. 2 EStG 1972) keine außergewöhnliche Belastung sein könnten. Die Außergewöhnlichkeit muß nämlich die Aufwendung betreffen und nicht den Umstand, daß sie weder zu den Betriebsausgaben noch zu den Werbungskosten zählt. Beiträge zu einer Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung erwachsen aber der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes.

Die Entscheidung über Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991. Das Aufwandersatzmehrbehren für Beilagenstempel (2. und 3. Exemplar des angefochtenen Bescheides) war abzuweisen, weil gemäß § 28 Abs. 5 VwGG nur eine Ausfertigung, Gleichschrift oder Kopie des angefochtenen Bescheides der Beschwerde anzuschließen ist.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1990140265.X00

Im RIS seit

19.03.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at