

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.10.1975

Geschäftszahl

1281/74

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Dr. Reichel, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführer Finanzkommissär Dr. Feitzinger, über die Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat X, vom 13. Mai 1974, Zl. GA 6-1980/73, betreffend Einkommensteuer 1970 des Dr. FB und der Dr. MB in E, vertreten durch Dr. Walter Langer, Rechtsanwalt in Eisenstadt, Neusiedlerstraße - Krautgartenweg 1, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Von den mitbeteiligten Eheleuten ist der Ehegatte Richter, die Ehegattin Ärztin. Außerdem betreibt sie einen Weinbaubetrieb. In der Einkommensteuererklärung für 1970 wiesen die Mitbeteiligten einen Verlust aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von S 343.404,-- aus, der in erster Linie aus der Absetzung von Aufwendungen für die Renovierung des Wohn- und Betriebsgebäudes und der Errichtung eines Zubaus zu diesem Gebäude herrührte. Nach Durchführung eines Vorhaltsverfahrens anerkannte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für 1970 nur einen Verlust aus Land- und Forstwirtschaft in der Höhe von S 25.401,-- , weil nach seiner Ansicht die gesamten Aufwendungen für das Gebäude Herstellungsaufwand darstellten. Außerdem wurde ein Wohnungsmietwert von S 9.000,-- angesetzt.

In der dagegen erhobenen Berufung brachten die Mitbeteiligten, abgesehen von den nicht mehr Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bildenden Punkten, vor:

1. Mietwert

Die Mitbeteiligten seien erst am 31. Dezember 1970 nach Fertigstellung der Adaptierungsarbeiten in das Betriebsgebäude eingezogen. Für die Benützung der Ausgedingswohnung durch die Schwiegermutter sei ein Mietwert von S 2.400,-- angesetzt worden. Der Mietwert für das Ausgedinge sei als Sonderausgabe absetzbar.

2. Herstellungsaufwand

Reparaturen seien nur dann aktivierungspflichtig, wenn sie im Zuge eines aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwandes anfielen und mit diesem zusammenhängen. Im Falle der Mitbeteiligten hänge der gesamte als Reparatur gebuchte Aufwand nicht mit dem Herstellungsaufwand zusammen. Er sei daher jedenfalls als Reparatur zu behandeln und bilde als Erhaltungsaufwand eine Abzugspost. Auch aus dem Titel der anschaffungsnahen Reparatur sei eine Aktivierungspflicht nicht gegeben. Die Rechtsprechung habe nur bei entgeltlichen Anschaffungsgeschäften Aufwendungen, die sonst Reparaturen wären, für aktivierungspflichtig erklärt, wenn zufolge des reparaturbedürftigen Zustandes der Kaufpreis entsprechend niedriger gewesen sei. Für unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter gelte dies nicht. Es müsse in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen werden, daß ein Übernehmer, der die Buchwerte fortsetze, genauso zu behandeln sei wie der Übergeber. Was daher beim Übergeber Reparatur gewesen wäre, sei auch beim Übernehmer Reparatur; denn er stelle in dieser Hinsicht keine andere Person, vor allem keinen neuen Erwerber dar. Der Berufung waren Pläne für den Zubau und bauliche Änderungen zum und im Wohnhause sowie der Übergabsvertrag beigefügt. Die belangte Behörde gab der Berufung statt. Sie vertrat zu den in Beschwerde gezogenen Punkten von der belangten Behörde nachstehende Auffassung:

1) Mietwert. Da das Haus W Straße 38 von den Mitbeteiligten erst am 29. Dezember 1970 bezogen worden sei und während des gesamten Streitjahres infolge der Baumaßnahmen unbewohnbar gewesen sei, sei für das

Jahr 1970 kein Mietwert anzusetzen. Der auf Grund des Übergabvertrages angesetzte Mietwert von S 2.400,-- für die Ausgedingswohnung sei als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

2) Herstellungsaufwand. In diesem Streitpunkt habe sich der mitbeteiligte Dr. FB damit einverstanden erklärt, daß der als Reparaturaufwand zu berücksichtigende Betrag schätzungsweise mit S 190.000,-- angenommen werde. Der Senat habe der Berufung in diesem Punkt in der eingeschränkten Form stattgegeben. Er habe sich dabei von der Überlegung leiten lassen, daß nicht völlig auszuschließen gewesen sei, daß ein Teil des vom Finanzamt als aktivierungspflichtig bezeichneten Aufwandes in keinem ursächlichen Zusammenhang mit dem Zubau gestanden sei. Da eine detaillierte ziffernmäßige Trennung in aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand und abschreibbaren Reparaturaufwand nicht möglich gewesen sei, habe nur eine griffweise Schätzung vorgenommen werden können.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde des Präsidenten der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1) Mietwert

Der Beschwerdeführer sieht im Abzug des Mietwertes der Ausgedingswohnung als Sonderausgaben eine inhaltliche Rechtswidrigkeit.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 25. April 1962, Zl. 1550/60, ausgeführt hat, läßt schon der vom Gesetzgeber gebrauchte sprachliche Ausdruck "Sonderausgaben" unschwer erkennen, daß nicht jegliche Art der Belastung, in der begrifflich das Vorliegen einer dauernden Last bejaht werden könnte, gemäß § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG berücksichtigt wird, sondern grundsätzlich nur eine solche Belastung, die in Form von Ausgaben in Erscheinung tritt und zu einer Einkommensminderung führt. Verzichtet aber der Steuerpflichtige, wie im vorliegenden Fall, darauf, ein ihm gehöriges Wirtschaftsgut ganz oder teilweise zu nutzen, dann verzichtet er zwar auf Einnahmen und damit auf Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nach § 2 Abs. 4 EStG, also auf steuerpflichtige Einkünfte. Diese Einkommensminderung stellt aber noch keine Ausgabe, mithin keine Sonderausgabe dar. Dementsprechend zählt die Rechtslehre auch ein bloßes Dulden, wie es bei Wohnungs- und Fruchtgenußrechten besteht, nicht zu den im Sinne des § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG berücksichtigungsfähigen dauernden Lasten (vgl. Enno Becker, Die Grundlagen des Einkommensteuerrechtes, Seite 338, und Stoll, Rentenbesteuerung, Seite 5). Der angefochtene Bescheid ist daher in diesem Punkte rechtswidrig und daher gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufzuheben.

Wenn die Mitbeteiligten in der Gegenschrift einwenden, daß der Mietwert von ihnen als Betriebseinnahme der Landwirtschaft ausgewiesen worden sei und daher derselbe Betrag als Sonderausgabe abgezogen werden müsse, kann dem nicht beigeplichtet werden. Der Umstand, daß die Mitbeteiligten eine fiktive Mieteinnahme angesetzt haben, macht den Mietwert noch nicht zu einer dauernden Last. Die Frage, ob der Mietwert zu Recht als Betriebseinnahme behandelt wurde, war vom Verwaltungsgerichtshof nicht zu behandeln, weil sei nicht Gegenstand der Beschwerde ist. Sie wird im fortgesetzten Verfahren zu klären sein.

2) Herstellungsaufwand

Nach der Aktenlage wurde zu dem Wohn- und Betriebsgebäude ein Zubau errichtet und das Altgebäude renoviert. Nach der unwidersprochen gebliebenen Sachverhaltsdarstellung des Beschwerdeführers wurden für die Errichtung des Zubaus zum Wohnungsgebäude (einschließlich Errichtung eines Heiz- und Öltankraumes, eines Zimmers im Erdgeschoß, Bad, WC und Loggia im Obergeschoß und Einbau einer Zentralheizungsanlage) S 319.061,-- aufgewendet. Für die gleichzeitig erfolgte Sanierung des Altbaues (Erneuerung der Fenster, Türen, Fußböden, des Stiegenhauses, Verputz- und Dachdeckerarbeiten, Herstellung einer Kanalisation) wurden ursprünglich insgesamt S 293.481,-- als Betriebsausgaben geltend gemacht. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde der Antrag auf Behandlung als Erhaltungsaufwand auf S 190.000,-- eingeschränkt, weil in dem ursprünglich geltend gemachten Betrag Herstellungsaufwand enthalten war. Die Aufteilung des Betrages in Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand erfolgte durch die belangte Behörde im Schätzungswege.

Die Aufwendungen für die Errichtung des Zubaus wurden sowohl von den Mitbeteiligten als auch von der belangten Behörde und dem Beschwerdeführer als Herstellungsaufwand angesehen. Strittig ist nur die Behandlung der als Reparaturkosten bezeichneten Aufwendungen. Der Beschwerdeführer vertritt hiezu die Auffassung, daß der von den Mitbeteiligten geltend gemachte Erhaltungsaufwand nicht losgelöst vom Herstellungsaufwand des Zubaus beurteilt werden könne. Umfang und Art der durchgeführten Reparaturen ließen darauf schließen, daß diese Arbeiten nur deshalb vorgenommen worden seien, weil der Zubau erfolgt sei. Es erscheine einleuchtend, daß zwecks Einheitlichkeit auch im Altbau Türen und Fenster modernisiert worden seien. Das gelte auch für die Fußböden. Das Stiegenhaus sei im Zuge des Zubaus völlig umgestaltet worden, sodaß die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht als Reparaturaufwand qualifiziert werden könnten. Auch das Verbessern der Fassade stehe im Zusammenhang mit dem Zubau. Dagegen bringen die Mitbeteiligten vor, daß insoweit, als der Aufwand für die Erneuerung der Stiege im Zusammenhang mit dem Zubau angefallen sein sollte, bereits durch die Einschränkung des Reparaturaufwandes auf den Betrag von S 190.000,-- Rechnung getragen worden sei. Diese restlichen S 190.000,-- stellten nur Aufwendungen dar, die am unverändert

stehengebliebenen Altgebäude erforderlich gewesen seien. Die Vorbesitzer hätten die von ihnen nicht benutzten Gebäudeteile stark vernachlässigt, sodaß Schäden am Dach und im oberen Stockwerk vorhanden gewesen seien, durch die (insbesondere durch Zerstörung der Fußböden und Fenster) die Räume im oberen Stockwerk unbewohnbar geworden seien. Türen, Fenster und Fußböden auszuwechseln, um den Altbau dem Zubau anzugleichen, sei schon deshalb sinnlos gewesen, weil der Zubau im Verhältnis zum Altbau geringfügig sei. Wenn die Fenster und Türen des Altbaues nicht erneuerungsbedürftig gewesen wären, wäre es einfacher gewesen, die entsprechenden Bauteile des Zubaus anzupassen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinen Erkenntnissen vom 3. Februar 1967, Zl. 1285/66, und vom 27. März 1974, Zl. 1621/73, ausgeführt, daß dann, wenn eine Ausgabe einerseits nicht einwandfrei erkennbaren Erhaltungsaufwand andererseits Herstellungsaufwand enthält, die ganze Ausgabe als Herstellungsaufwand anzusehen ist. Im vorliegenden Fall wurden jedoch neben der Herstellung eines Zubaus Reparaturarbeiten am stehengebliebenen Altgebäude vorgenommen, die ohne den Zubau auch nach Auffassung des Beschwerdeführers eindeutigen Erhaltungsaufwand darstellen würden. Die Argumentation, daß die Erneuerung der Türen, Fenster und Fußböden durch die Errichtung des Zubaus veranlaßt worden sei, erhält aus dem Akteninhalt keine Deckung. Wenn die belangte Behörde daher den Aufwand für die Reparaturarbeiten im Altbau als Erhaltungsaufwand behandelt hat, kann der Verwaltungsgerichtshof darin keine Rechtswidrigkeit erblicken. (vgl. auch RFH vom 10. Juni 1936, RStBl Seite 725 und VwGH-Erkenntnis vom 2. Dezember 1966, Zl. 774/66).

Der Beschwerdeführer hat zu diesem Punkt außerdem noch Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht, weil es die belangte Behörde unterlassen habe, zu prüfen, ob die Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes überhaupt nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolge oder nicht, und ausgeführt, daß verschiedene Gründe für das Vorliegen eines Voluptuarbesitzes sprächen. Da der angefochtene Bescheid bereits aus der unter 1) angeführten Gründen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes zur Gänze aufzuheben war, erübrigt sich ein Eingehen auf diesen Punkt. Die belangte Behörde wird im fortgesetzten Verfahren die Möglichkeit haben, auch diese Frage zu prüfen.

3) Kürzungsbetrag gemäß § 32 a EStG

Dieser Punkt war im Verwaltungsverfahren nicht Streitgegenstand. Die belangte Behörde hat bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlagen im angefochtenen Bescheid den Kürzungsbetrag gemäß § 32 a EStG in Höhe von S 20.000,-- berücksichtigt. Nach dieser Bestimmung ist in den Fällen, in denen jeder der nach § 26 Abs. 1 EStG 1967 zusammen zu veranlagenden Ehegatten Einkünfte aus einer oder mehreren Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 EStG 1967 bezieht und der Absetzungsbetrag gemäß § 4 Abs. 4 Z. 4 EStG 1967 nicht gewährt wird, das Einkommen vor Anwendung des Einkommensteuertarifes um die Summe dieser Einkünfte jenes Ehegatten zu kürzen, bei dem diese Summe niedriger ist. Ergibt sich die Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 EStG 1967 bei einem Ehegatten einen Verlust, ist der Kürzungsbetrag gemäß § 32 a Abs. 3 EStG 1967 nicht anzuwenden.

Die Mitbeteiligte Dr. MB hat im Jahr 1970 nach der Aktenlage bei der Veranlagung zu berücksichtigende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Höhe von S 222.206,32 bezogen. Diesen positiven Einkünften stand ein von der belangten Behörde anerkannter Verlust aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von S 233.305,- gegenüber, sodaß die Summe der Einkünfte aus den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 EStG 1967 bei ihr einen Verlust ergab. Bei dieser Sachlage hätte die belangte Behörde den Kürzungsbetrag gemäß § 32 a Abs. 3 EStG 1967 nicht anwenden dürfen. Andererseits hat der Umstand, daß die Summe der Einkünfte des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 4 EStG 1967 bei der Mitbeteiligten Dr. MB einen Verlust ergab, dazu geführt, daß die Mitbeteiligten gemäß § 32 Abs. 3 Z. 2 EStG 1967 Anspruch auf den Alleinverdienerfreibetrag in Höhe von S 4.000,-- gehabt hätten. Die belangte Behörde hat jedoch den von Amts wegen zuzuerkennenden Alleinverdienerfreibetrag im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt. Sie hat somit sowohl die Vorschrift des § 32 a Abs. 2 als auch die des § 32 Abs. 3 Z. 2 EStG 1967 verletzt. Auch aus diesen Gründen war der angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 28. Oktober 1975

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1975:1974001281.X00