

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.06.1990

**Geschäftszahl**

89/14/0257

**Beachte****Besprechung in:**

ÖStZB 1990, 384;

**Betreff**

N gegen Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I), vom 27. September 1989, Zl. 30.643-3/87, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1983.

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen im Betrag von S 10.740,-- binnen zwei Wochen bei Exekution zu ersetzen. Das Aufwändersatzmehrbegehren wird abgewiesen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer hat für 1983 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen erklärt. Unter den Werbungskosten befanden sich S 510.000,-- an Vorauszahlungen für Instandhaltungsaufwand des Gebäudes. Auf einen mündlichen Fragensvorhalt hatte der Beschwerdeführer erklärt, um welche Instandhaltungen es sich handle und daß er darüber hinaus auch Herstellungsaufwand beabsichtige. Die Veranlagung erfolgte im März 1984 antragsgemäß. Im Februar 1987 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO mit der Begründung wieder auf, erst durch die Abgabenerklärung für 1984 sei erkennbar geworden, daß es sich auch bei dem angeblichen Instandhaltungsaufwand in Wahrheit um Herstellungsaufwand handle, weil durch den als solchen erklärten Herstellungsaufwand die Wesensart des Gebäudes verwandelt werde; daher seien auch die für die Instandsetzung des Gebäudes getätigten Aufwendungen als (nicht trennbarer) aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand anzusehen.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung mit der Begründung, der als Wiederaufnahmsgrund genannte Sachverhalt sei dem Finanzamt bereits vor Erlassung des Bescheides über die Einkommensteuerfestsetzung im Jahre 1984 bekannt gewesen.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde diese Berufung als unbegründet ab. Sie stellte fest, daß dem Finanzamt die von ihm als Wiederaufnahmsgrund herangezogenen angeblichen neuen Tatsachen bei der Veranlagung für das Jahr 1983 bereits bekannt gewesen seien, weil es bei persönlichen Vorsprachen des Beschwerdeführers über Art und Umfang der am Gebäude vorzunehmenden Baumaßnahmen zur Gänze informiert worden sei. Die belangte Behörde stützte daher ihren Bescheid nicht auf die Überlegungen, die das Finanzamt für die Wiederaufnahme herangezogen hatte, sondern auf die erst während des Berufungsverfahrens hervorgekommene Tatsache, daß laut den 1984 gelegten Reparaturkostenrechnungen die 1983 geleisteten Vorauszahlungen nicht erreicht worden seien, sodaß hievon zumindest S 26.627,20 nachweislich dem Herstellungsaufwand zuzuordnen seien. Der Beschwerdeführer habe bereits Ende 1983 gewußt, daß auch Herstellungsaufwand anfallen werde. Er hätte annehmen müssen, daß der zu erwartende Reparaturaufwand die Anzahlungen nicht erreichen werde und diese daher zum Teil Herstellungsaufwand betreffen. Die zum Zeitpunkt der Anzahlung bestehende Ungewißheit über die Höhe des sich tatsächlich ergebenden Reparaturkostenrechnungsbetrages setze für die Abzugsfähigkeit eine konkrete Zuordnungsmöglichkeit voraus.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid in seinem Recht darauf verletzt, daß das Veranlagungsverfahren 1983 nicht wieder aufgenommen werde. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer meint, es handle sich bei dem von der belangten Behörde gebrauchten Wiederaufnahmsgrund nicht um eine neu hervorgekommene Tatsache, weil im Zeitpunkt der gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1972 maßgeblichen Leistung noch nicht bekannt gewesen sei, daß die Reparaturkosten im Jahre 1984 die Anzahlungen des Jahres 1983 nicht erreichen würden. Es handle sich daher um eine erst nach Veranlagung neu entstandene Tatsache. Dem Unternehmer stehe die Disposition über die einzelnen Zahlungen frei.

Der Beschwerdeführer ist mit seiner Rüge im Ergebnis im Recht:

Die belangte Behörde hat den vom Finanzamt aufgegriffenen Wiederaufnahmsgrund im Wesen nicht geändert, sondern darauf beschränkt, es sei nachträglich hervorgekommen, daß die Reparaturkosten schließlich (im Jahre 1984) die auf sie im Streitjahr (1983) geleisteten Anzahlungen von S 510.000,- hinsichtlich eines Teilbetrages von S 26.627,20 nicht erreicht hätten. Daraus folgerte sie, im Zeitpunkt der Anzahlung habe Ungewißheit über die Höhe des tatsächlichen Reparaturkostenbetrages bestanden, der Beschwerdeführer hätte damit rechnen müssen, daß seine Anzahlungen zu dem erwähnten Teil in Wahrheit für Herstellungsaufwand Verwendung finden werde. Die Abzugsfähigkeit von Anzahlungen für Instandhaltungsaufwand setze eine konkrete Zuordnungsmöglichkeit voraus.

Der belangten Behörde kann nur darin beigespflichtet werden, daß für die Einordnung einer Anzahlung oder Vorauszahlung als Werbungskosten nicht ihr vom Steuerpflichtigen angeführter Bestimmungszweck allein ausschlaggebend ist, hätte es dieser doch dann in der Hand, durch die Wahl der Bezeichnung die Abzugsfähigkeit der Aufwendung herbeizuführen. Es muß daher als Voraussetzung für den Werbungskostencharakter einer Anzahlung oder Vorauszahlung auch verlangt werden, daß im Zeitpunkt der Leistung ernstlich damit gerechnet werden muß, der die Werbungkosteneigenschaft begründende Zusammenhang sei gegeben, im Beschwerdefall also der Zusammenhang mit Instandhaltungsaufwand (nicht mit zu aktivierendem Herstellungsaufwand).

Dieser Zusammenhang fehlt jedoch nicht schon dann, wenn sich nachträglich (in einem folgenden Abgabensjahr) herausstellt, daß die Reparatur nicht oder nicht in vollem Ausmaß bzw. nicht in der prognostizierten Kostenhöhe durchgeführt wurde. Man denke nur an den Fall, daß der Unternehmer die von ihm versprochenen Arbeiten aus welchen Gründen immer nicht durchführt, die bei Leistung der Anzahlung nicht vorausgesehen wurden. Gerade Gebäudereparaturen sind dadurch gekennzeichnet, daß sich der Aufwand nicht von vornherein mit völliger Sicherheit genau abschätzen läßt, weil sich der genauere Umfang notwendiger Reparaturen häufig erst in deren Verlauf (bei eingehender Untersuchung des Gebäudes) herausstellt. Handwerker lehnen es deshalb häufig ab, fixe Voranschläge für derartige Arbeiten zu erstatten. Die erwähnten Unsicherheiten haben jedoch nicht zur Folge, daß der für die Einstufung als Werbungskosten notwendige Zusammenhang einer Anzahlung für Instandhaltungsaufwand schon deshalb fehlte, weil die Erreichung des Zieles aus Gründen, die in der Natur der Sache liegen, mit gewissen Unsicherheiten behaftet ist. Die belangte Behörde irrt daher, wenn sie allein aus der Tatsache, daß die Rechnungssumme bei Reparaturen mit einem relativ geringen Teilbetrag die Vorauszahlungen auf Reparaturkosten nicht erreichte, den Schluß zog, der Beschwerdeführer hätte (schon bei Leistung der Anzahlung) annehmen müssen, ein Teil des betreffenden Betrages werde entgegen der Zahlungswidmung nicht für Reparaturen, sondern für Herstellungen Verwendung finden, und wegen der Ungewißheit über die genaue Höhe der Reparaturkosten im Zeitpunkt der Leistung der Anzahlung sei deren Zuordnung zum Instandhaltungsaufwand zu verneinen. Anhaltspunkte dafür, daß im Zahlungszeitpunkt festgestanden sei, die Anzahlungen würden im genannten Teilbetrag keine Verwendung für Instandhaltungsaufwand finden können, haben sich im Verfahren ebensowenig ergeben wie dafür, der Beschwerdeführer habe etwa mißbräuchlich Anzahlungen für Instandhaltungszwecke gewidmet, die von vornherein für diesen Zweck nicht in Betracht gekommen wären.

Daß im Zeitpunkt der Anzahlung für Reparaturkosten aus Gründen, die in der Natur der Sache liegen, noch keine völlige Sicherheit über die Höhe der schließlich tatsächlich bei den betreffenden Handwerkern (Empfänger der Anzahlungen) auflaufenden Ansprüche aus Reparaturkostenleistungen bestand und bestehen konnte, hinderte daher die Einstufung der betreffenden Anzahlungen als Instandhaltungsaufwand nicht.

Den von der belangten Behörde noch herangezogenen Umständen fehlt daher die Eignung, allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeizuführen. Schon wegen des Fehlens dieser Voraussetzung im Sinne des § 303 Abs. 1 BAO für die Wiederaufnahme des Verfahrens haftet dem angefochtenen Bescheid inhaltliche Rechtswidrigkeit an, sodaß sich die Frage, ob die betreffenden Umständen neu hervorgekommen oder neu entstanden seien, nicht mehr stellt.

Ebensowenig brauchte noch auf die Frage eingegangen werden, ob die belangte Behörde vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht hat.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206. Gemäß § 28 Abs. 5 VwGG ist Beschwerden nach Art. 131 B-VG eine Ausfertigung, Gleichschrift oder Kopie des angefochtenen Bescheides anzuschließen. Die Vorlage mehr als eines Exemplares ist daher zur Rechtsdurchsetzung nicht notwendig, weshalb der weitergehende Beilagenstempelaufwand nicht zuzuerkennen war.