

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.12.1998

Geschäftszahl

93/13/0299

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des Dipl. Ing. W in W, vertreten durch Dr. Franz Marschall, Rechtsanwalt in Wien I, Goldschmiedgasse 8/1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 22. Oktober 1993, Zl. 6/3-3205/93-07, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Architekt. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1988 bis 1990 stellte der Prüfer unter anderem fest, daß der Beschwerdeführer eine Wohnung des in seinem Alleineigentum stehenden Mietwohnhauses an seine Ehegattin vermietet hatte und in dieser Wohnung gemeinsam mit ihr lebte. Unter Hinweis auf § 20 EStG und § 12 UStG schied der Prüfer sowohl die auf diese Wohnung entfallenden Mieteinnahmen als auch die entsprechenden Aufwendungen aus der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aus und versagte den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern die Abzugsfähigkeit.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Das Mietverhältnis sei steuerlich anerkannt worden. Er erziele durchaus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die zwar im Prüfungszeitraum in Folge einer Generalsanierung des Hauses negativ seien, die aber in Zukunft durchaus ein positives Ergebnis erwarten ließen. Der Hinweis des Prüfers auf § 20 EStG und § 12 UStG sei unberechtigt, weil der Beschwerdeführer keine Aufwendungen für die Wohnung und damit solche für die Lebensführung geltend gemacht habe. Nicht abzugsfähige Aufwendungen in Form der Miete seien nur bei seiner Ehegattin entstanden. Er habe lediglich entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Inkonsequenz der Vorgangsweise des Finanzamtes werde deutlich, wenn bei der Vermietung kein Werbungskostenüberschuß entstehe, dessen Berücksichtigung als Aufwand gemäß § 20 EStG untersagt sei. Wären dann etwa nur die Mieteinnahmen steuerlich zu erfassen, die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben aber nicht abzuziehen? Müßte der insgesamt positive Ertrag nicht viel mehr als Einheit gesehen werden, sodaß für eine Aufwandskürzung gemäß § 20 EStG kein Raum bliebe?

Der Prüfer nahm zu der Berufung wie folgt Stellung:

Es treffe zwar zu, daß der Verwaltungsgerichtshof bei Miteigentum an Liegenschaften die Auffassung vertreten habe, daß zwischen der Miteigentümergeinschaft und einem einzelnen Miteigentümer ein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag abgeschlossen werden könne. Diese Rechtsprechung sei jedoch nur auf Miteigentümergeinschaften und nicht auch auf Alleineigentum anwendbar.

Der Beschwerdeführer entgegnete, daß die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes andere Fälle im Auge gehabt habe. Die umsatzsteuerliche Vorgangsweise des Finanzamtes führe überdies zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis: Im Assanierungsfall stünden hohe Vorsteuerbeträge (20 %) einem Umsatzsteuersatz für das Mietentgelt von bloß 10 % gegenüber. Dies führe dazu, daß ein fremder Mieter in den

Genuß einer steuerlichen "Subvention" gelange, die dem Hauseigentümer selbst bzw. seinen Angehörigen vorenthalten werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, indem sie den Rechtsstandpunkt des Finanzamtes teilte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwoogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abgezogen werden. § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 unterscheidet sich von dieser gesetzlichen Regelung nur insoweit, als die Passage "... noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte ..." entfallen ist; eine inhaltliche Änderung der Bestimmung ist hiedurch nicht eingetreten. Durch die Formulierung, daß Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, daß auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten.

Sowohl Betriebsausgaben als auch Werbungskosten und andere einkommensteuerlich relevante Aufwendungen sind stets als eigenständige Begriffe und nicht als Beträge zu verstehen, die sich rechnerisch nach Saldierung mit Einnahmen ergeben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Aufwendungen stehen. Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG betrifft daher nicht den Saldo, der sich daraus ergibt, daß ein Steuerpflichtiger eine ihm gehörige Liegenschaft vermietet, (und dadurch Mieteinnahmen erzielt) sie aber dennoch, gleichgültig aus welchem Rechtstitel, für eigene Wohnzwecke oder für Wohnzwecke seiner Familienangehörigen nutzt. Vielmehr wird in dieser Gesetzesstelle der Aufwand angesprochen, der dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit seiner Haushaltsführung (und dem Unterhalt seiner Familienangehörigen) erwächst. Ein derartiger Aufwand erwächst dem Steuerpflichtigen auch dann, wenn er eine rechtliche Konstruktion wählt, bei der der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, wie dies z.B. bei Vermietung der ehelichen Wohnung an den Ehegatten der Fall sein mag. Entscheidend ist bloß, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Dies trifft auch auf die vom Beschwerdeführer gewählte rechtliche Gestaltung zu, denn die strittigen Aufwendungen betreffen die von ihm (teilweise) zu Wohnzwecken genutzte Liegenschaft und sind daher mit dieser kausal verknüpft. Nutznießer der Aufwendungen waren demnach sowohl die Ehegattin des Beschwerdeführers als auch dieser selbst. Die Aufwendungen wären im selben Ausmaß auch angefallen, wenn der Beschwerdeführer die Wohnung nicht an seine Ehegattin vermietet, sondern sie gemeinsam mit ihr zu eigenen Wohnzwecken benutzt hätte. Die Aufwendungen standen demnach primär im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzung der Wohnung. Daß diese im Falle einer Vermietung an den Mieter weiterverrechnet werden, ändert daran nichts. Solange daher der Beschwerdeführer und/oder einer seiner Familienangehörigen eine Wohnung im Haus des Beschwerdeführers zu eigenen Wohnzwecken nutzte, fiel der mit der Wohnungsnutzung im wirtschaftlichem Zusammenhang stehende Aufwand unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG (vgl. hiezu etwa auch die hg. Erkenntnisse vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129, und vom 27. Juli 1994, 92/13/0175).

Daß die Abgabenbehörde aus diesem Abzugsverbot die Konsequenz gezogen hat, daß auch die Mieteinnahmen nicht erfaßt wurden, hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid ausdrücklich festgehalten. Die vom Beschwerdeführer angestellten Überlegungen, wie bei positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorzugehen wäre, entbehren daher jeder Grundlage.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 16. Dezember 1998