



GZ. RV/2632- W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat am 16. Februar 2004 9 über die Berufung des Bw., vertreten durch Intercura Treuhand Revisions GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk, vertreten durch Oberrat Mag. Albin Mann, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1991 und Einkommensteuer für das Jahr 1992 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1991 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 1991 wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1992 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1992 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abge-

sehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren neben Einkünften aus selbständiger Arbeit als Architekt auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

1. Umsatzsteuer 1991:

Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 1991 erging, datiert mit 19. Juni 2001, eine zweite teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung. Begründend wurde darauf hingewiesen, der Bw. habe im Jahr 1991 als Architekt nur Leistungen im Zusammenhang mit der Reparatur eines ihm gehörenden Gebäudes erzielt. Diese Honorare seien als sogenannter Innenumsatz als nicht steuerbar zu behandeln und damit auch nicht in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen. Diese Bemessungsgrundlage erreiche aber in weiterer Folge den Betrag von ATS 40.000,- nicht mehr, weshalb entsprechend der Bestimmung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 iVm § 21 Abs. 7 UStG 1972 die Umsatzsteuer für das Jahr 1991 nicht festzusetzen sei.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies der steuerliche Vertreter des Bw. auf die Bestimmung des § 21 Abs. 8 UStG 1972 hin, wonach der Unternehmer bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären könne, auf die Anwendung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 zu verzichten.

Im gegenständlichen Fall habe der Steuerpflichtige diese Frist nicht erreichen können, da sowohl der Umsatzsteuerbescheid 1991 vom 4.3.1994 als auch die dagegen erhobene Berufung vom 3.8.1994 von einem Umsatz über der Umsatzgrenze des § 21 Abs. 8 UStG 1972 ausgegangen sei.

Eine "Nicht-Veranlagung" wäre somit eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Gesetzesauslegung.

Außerdem stimme die Gesamtsumme der Mieteinnahmen in Höhe von ATS 43.719,14 brutto aufgrund eines Rechenfehlers nicht mit den tatsächlichen Mieteinnahmen überein. Die Summe der Mieteinnahmen betrage ATS 44.989,15 brutto bzw. ATS 40.899,22 netto.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. zum Nachweis dieses Vorbringens aufgefordert. In weiterer Folge wurde ein Betrag von ATS 42.932,57 brutto durch Vorlage von Bankbelegen nachgewiesen und ausgeführt, ein Betrag von ATS 2.053,40 sei außerbankmäßig vereinnahmt worden. Aufgefordert, die Vereinnahmung der außerbankmäßig zugeflossenen Beträge auf geeignete Weise nachzuweisen, legte der steuerliche Vertreter des Bw. 3 Eigenbelege vor, in denen dieser bestätigte, bestimmte Beträge in bar erhalten zu haben.

2. Einkommensteuer 1992:

Der Berufungswerber gab in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit ATS – 475.676,- an. Der erklärungsgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid wurde vorläufig erlassen. Im Zuge der Endgültigerklärung wurde bei den Einnahmen ein Zuschuss von ATS 1.010.084,- erfasst und wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ATS 534.408,- in Ansatz gebracht.

In der dagegen erhobenen Berufung führte der Bw. aus, die vom Land Wien gewährten Zuschüsse seien gemäß § 3 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 von der Einkommensteuer befreit. Es sei jedoch eine entsprechende Kürzung der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen vorzunehmen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher wie folgt zu ermitteln (alle Beträge in ATS):

geltend gemachter Werbungskostenüberschuss	– 475.676,-
zuzüglich 3. Großreparaturzehntel 1990	182.137,-
zuzüglich 2. Großreparaturzehntel 1991	82.820,-
<u>zuzüglich Fremdkapitalzinsen</u>	<u>129.729,-</u>
Werbungskostenüberschuss	- 80.990,-

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Im Ermittlungsverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. unter Hinweis auf die im Schlussbericht des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds angeführten Gesamtsanierungskosten in Höhe von ATS 12.253.000,-, in denen Kosten der Bauverwaltung von ATS 817.044,50, Kosten der Leerstehung von ATS 20.610,54 und

eine Hauptmietzinsreserve von ATS – 303,18 enthalten waren, ersucht, zur Differenz zwischen den als Werbungskosten geltend gemachten Beträgen in Höhe von ATS 11.967.222,53 und den um die "fiktiven" Aufwendungen reduzierten Gesamtsanierungskosten laut Schlussprüfbericht in Höhe von ATS 11.415.648,14 Stellung zu nehmen.

In der Stellungnahme führte der Bw. aus, die Gesamtsanierungskosten betrügen laut den Jahreserklärungen 1990 bis 1995 ATS 11.967.222,53. In diesem Betrag seien nur jene Kosten berücksichtigt, die in den Einkommensteuererklärungen der jeweiligen Jahre in Form von Zehntel- und Fünftehtelabschreibungen angesetzt worden seien.

Die fiktiven Ausgaben aufgrund des Schlussberichtes beträfen zum überwiegenden Teil Kosten der Bauverwaltung in Höhe von ATS 817.044,50. Diese Kosten seien keineswegs fiktiv, da eine Verrechnung unter dem Titel "Innenumsatz" innerhalb der Einkünfte des Bw. stattgefunden habe.

Bei Gegenüberstellung der Förderung in Höhe von ATS 12.253.000,- und des Sanierungsaufwandes von ATS 11.967.222,53 ergäbe sich eine Überförderung von ATS 285.777,47. Diese Überförderung sei gemäß Punkt 8.2 des Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen von 13. Mai 1991, Z 14 0602/10-IV/14/90, auf die Dauer der Förderung gleichmäßig zu verteilen (unabhängig von deren Vereinnahmung). Für den gegenständlichen Fall habe dies folgende Auswirkungen (alle Beträge in ATS):

Einkünfte lt. Erklärung	- 475.676,-
zuzüglich 1/10 Absetzung aus Großreparatur 1990	+ 82.820,36
zuzüglich 1/10 Absetzung aus Großreparatur 1991	+ 182.136,32
zuzüglich 1/10 Absetzung aus Großreparatur 1992	+ 82.716,-
<u>zuzüglich 1/10 Überförderung von 285.777,47</u>	<u>+ 28.755,75</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 99.425,57

Unter Hinweis auf § 28 Abs. 6 EStG 1988 führte der Bw. aus, der Erlass widerspreche der eindeutigen Gesetzeslage. Die Überförderung wäre demnach steuerfrei zu behandeln.

In der auf Antrag durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter bzw. der Bw. vor:

1. Umsatzsteuer 1991

Die Tatsache, dass im Jahr 1991 bei Ermittlung der Gesamtmieteinnahmen ein Rechenfehler unterlaufen sei, bewiese sich auch daraus, dass auch der vorher erklärte Betrag nicht nur die bankmäßig überwiesenen Zahlungen umfasst habe.

Die Unregelmäßigkeiten und die Nachforderungen hätten sich dadurch ergeben, dass im Zuge der Sanierungsarbeiten die einzelnen Hausparteien ursprünglich zu einem früheren Zeitpunkt ausziehen hätten sollen. Da es aber dabei zu Verzögerungen gekommen sei, seien bei drei Hausparteien Nachforderungen geltend gemacht worden. Die Zahlungen seien im Zuge regelmäßiger Besprechungen erfolgt.

Zum Nachweis des Vorbringens, dass der Gesamtbetrag der Entgelte im Jahr 1991 über ATS 40.000,- netto betragen habe, werde die Einvernahme von Petar Ilic angeboten, der sich zur Zeit in Serbien aufhalte und vermutlich Ende Februar in Österreich sein werde.

2. Einkommensteuer 1992

Der Bw. habe im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Architekt die Renovierung seines Hauses betreut und dabei auch berufliche Erfahrungen gewonnen, die er in seiner nunmehrigen Tätigkeit als Professor an einer Fachhochschule nutzen könne. Er gehe daher davon aus, dass es sich bei diesen Leistungen nicht um zu neutralisierende Eigenleistungen handle. Hinsichtlich der Fremdkapitalzinsen sei darauf zu verweisen, dass eine Gegenrechnung mit der Subvention nicht der gesetzlichen Bestimmung des § 28 Abs. 6 EStG 1988 entspreche, ebensowenig wie eine Zehntelung der Überförderung.

Der Senat hat erwogen:**1. Hinsichtlich Umsatzsteuer 1991 ging der Senat von folgendem Sachverhalt aus:**

Der Bw. vereinnahmte im Jahr 1991 Mieten in Höhe von ATS 42.932,57 brutto nachweislich durch Überweisung auf das Konto bei der Bank L, KtoNr. 1. Für den Betrag von ATS 2.053,40 brutto legte er Eigenbelege zum Nachweis der Vereinnahmung vor.

Der Bw. brachte in der mündlichen Berufungsverhandlung vor, dass sich die Unregelmäßigkeiten und Nachforderungen dadurch ergeben hätten, dass im Zuge der Sanierungsarbeiten die einzelnen Hausparteien ursprünglich zu einem früheren Zeitpunkt hätten ausziehen sollen. Durch die dabei entstandenen Verzögerungen sei es zu den mit den Eigenbelegen nachgewiesenen Nachforderungen gekommen, die Zahlungen seien im Rahmen von regelmäßigen Besprechungen erfolgt.

Da diese Angaben durchaus glaubhaft erschienen, wird davon ausgegangen, dass vom Bw. tatsächlich die genannten Beträge vereinnahmt wurden.

In rechtlicher Hinsicht wurde dieser Sachverhalt vom Senat wie folgt beurteilt:

Gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1972 sind Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 im Veranlagungszeitraum 40.000 S nicht übersteigen, von der Verpflichtung, eine Steuererklärung (Voranmeldung) abzugeben und die Steuer zu entrichten, befreit. Die Bestimmungen des § 12 über den Vorsteuerabzug finden keine Anwendung. Unberührt bleibt jedoch die Verpflichtung zur Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer sowie einer nach § 11 Abs. 12 und 14 und § 20 Abs. 4 geschuldeten Steuer; das gleiche gilt für Steuerbeträge, die sich im Fall des Abs. 8 letzter Satz aus der sinngemäßen Anwendung der Bestimmungen des § 12 Abs. 10 bis 12 ergeben, sowie für Berichtigungen nach § 16, die Zeiträume betreffen, in denen die allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes Anwendung gefunden haben.

Nach Absatz 7 der zitierten Bestimmung findet im Falle des Abs. 6 letzter Satz eine Veranlagung nur dann statt, wenn eine Steuererklärung (Voranmeldung) eingereicht worden ist oder Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum entrichtet oder festgesetzt worden sind oder Steuerbeträge nach § 11 Abs. 12 und 14 geschuldet werden oder Berichtigungen nach § 12 Abs. 10 bis 12 oder § 16 vorzunehmen sind; hat eine Veranlagung stattzufinden, so ist nur eine Steuer festzusetzen, die sich nach § 11 Abs. 12 und 14, § 12 Abs 10 bis 12 oder § 16 ergibt.

Entsprechend der Bestimmung des § 21 Abs. 8 UStG 1972 kann der Unternehmer bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des Abs. 6 verzichtet und seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes versteuern will. Diese Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonats nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären. Im Falle des Überganges von der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften dieses Bundesgesetzes zur Besteuerung nach Abs. 6 und 7 sind die Bestimmungen des § 12 Abs. 10 bis 12 sinngemäß anzuwenden.

Der Senat gelangte im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung zur Überzeugung, dass die durch die Eigenbelege nachgewiesene Aussage des Bw., der Nettobetrag der vereinnahmten Mieten habe ATS 40.896,34 betragen, glaubwürdig ist.

Hinsichtlich des übrigen Berufungsvorbringens, dem mit zweiter Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben worden ist, wird auf die Begründung dieser Entscheidung verwiesen.

Der Berufung war daher nunmehr betreffend Umsatzsteuer 1991 vollinhaltlich stattzugeben.

In Anbetracht des Spruches erübrigte sich ein Eingehen auf die übrigen Berufungsausführungen betreffend die für die Einreichung eines Antrages nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 zur Verfügung stehende Frist.

2. Hinsichtlich Einkommensteuer 1992 ging der Senat von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. machte in den Einkommensteuererklärungen der Jahre 1990 bis 1995 die Sanierungskosten des ihm gehörenden Objektes in W., A. K. 21, in Form von Zehntel- bzw. Fünfzehntelabschreibungen steuermindernd geltend.

Laut Endabrechnung des Amtes der Wiener Landesregierung vom 2. März 2000 wurden nach Überprüfung der vorgelegten Rechnungen die förderbaren Geamtbaukosten mit ATS 12,253.000,- anerkannt und für die Rückzahlung der Darlehen im genannten Ausmaß mit einer Laufzeit von 10 Jahren Annuitätenzuschüsse von jährlich 9,53 vH des endgültigen Endabrechnungsbetrages jeweils am 20. Mai und 20. November jeden Jahres durch das Land Wien geleistet. Das bedeutet, die Höhe der Förderung beträgt 95,3% von ATS 12,253.000,-, d.h. ATS 11,677.109,-.

Laut Beilage 1 des Schlussprüfberichts des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds sind in den Nebenkosten auch folgende Beträge (alle in ATS) enthalten:

Leerstehungen	20.610,54
EA Bauverwaltung	600.000,-
RS Bauverwaltung	217.044,50
HMZ-Saldo	- 303,18

Bei den Kosten für die Bauverwaltung in Höhe von ATS 817.044,50 handelt es sich laut eigenen Angaben des Bw. um jene Kosten, bei denen eine Verrechnung unter dem Titel "Innenumsatz" innerhalb der Einkünfte des Bw. stattgefunden hat.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den im Akt erliegenden Unterlagen über die erfolgte Förderung durch die Gemeinde Wien. Der Senat ging von den dort ermittelten Beträgen aus, da der Bw. die Berechnung der von ihm erklärten Kosten nicht nachvollziehbar darstellen konnte.

In rechtlicher Hinsicht war dieser Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

a) Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Architekt:

Bei den vom Bw. als Architekt in Rechnung gestellten Honoraren handelt es sich um Beträge, die er für die eigene Leistung der Bauverwaltung von sich in der Funktion als Hauseigentümer und Vermieter "vereinnahmte". Leistungsbeziehungen zwischen dem außerbetrieblichen (privaten) Bereich einer Person und dem Bereich des Einzelunternehmens dieser Person sind aber – in analoger Anwendung der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zu Leistungsbeziehungen zwischen dem außerbetrieblichen Bereich des Gesellschafters und der Gesellschaft – mit steuerlicher Wirkung nicht möglich. Derartige "Leistungsbeziehungen" unterliegen nicht der Einkommensteuer und sind daher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit außer Ansatz zu lassen. Ein In-Beziehung-Treten ist in derartigen Fällen nur in Form von Entnahmen und Einlagen möglich (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 23 Anm 88 und Anm 185). Dass durch die Betreuung der Generalsanierung des eigenen Hauses berufliche Erfahrungen gewonnen werden konnten, die der Bw. bei seiner Tätigkeit als Professor an einer Fachhochschule nutzen kann, vermag an der rechtlichen Beurteilung dieser Leistungsbeziehung nach Ansicht des Senats nichts zu ändern.

Setzt der Steuerpflichtige aber Betriebsausgaben für Wirtschaftsgüter ab, die er nicht zur Erzielung von Betriebseinnahmen, sondern für private (betriebsfremde) Zwecke verwendet, sind nach Ansicht des Senates die Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger

Arbeit anteilig zu kürzen und im selben Ausmaß bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten in Ansatz zu bringen.

Einnahmen aus der Tätigkeit als Architekt:	42.176,67
"Innenumsatz"	270.000,- (86,5% der Gesamteinnahmen)
Gesamt	312.176,67

Von den bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von ATS 88.209,60 waren daher 86,5%, das sind ATS 76.301,- auszuscheiden. Die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit errechnen sich daher wie folgt (alle Beträge in ATS):

Honorare	41.666,67	
Spesenersatz	510,-	42.176,67
Ausgaben		<u>11.908,60</u>
Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben		30.268,-

b) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Gemäß § 28 Abs. 6 EStG 1988 zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen, nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.

Entsprechend der Bestimmung des § 119 Abs. 4 EStG 1988 gilt § 28 Abs. 6 EStG 1988 nicht, soweit vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Das bedeutet, dass die Steuerfreiheit der Subvention dann nicht eintritt, wenn vor dem 1.1.1989 Aufwendungen im Zusammenhang mit der Subvention getätigt wurden.

Im vorliegenden Fall wurden die ersten Aufwendungen im Jahr 1990 getätigt, d.h. grundsätzlich ist die gewährte Subvention steuerfrei zu behandeln, soweit sie nicht die tatsächlichen Aufwendungen übersteigt, und sind die damit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zunächst ist aber zu untersuchen, ob die tatsächlichen Aufwendungen (ohne die in die Subventionsgewährung einbezogenen "fiktiven Ausgaben", wie z. B. vom Steuerpflichtigen verrechnete Honorare für die Bauverwaltung sowie Abdeckung eines Hauptmietzinspassivums und Kosten der Leerstehung – hinsichtlich der Begründung wird auf die Ausführungen zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit verwiesen) höher oder niedriger sind als der Gesamtbetrag der zugesagten Subvention, d.h. es ist vorrangig festzustellen, ob eine Unter- bzw. eine Überförderung vorliegt.

Wie dem oben dargestellten Sachverhalt zu entnehmen ist, betrug die Förderung ATS 11.677.109,-; die Gesamtbaukosten beliefen sich laut Schlussprüfbericht des Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds auf insgesamt ATS 12.253.000,-. Von diesem Betrag waren entsprechend der obigen Ausführungen die "fiktiven Ausgaben" in Abzug zu bringen und die berücksichtigungsfähigen Sanierungskosten wie folgt zu ermitteln:

Gesamtsanierungskosten	12.253.000,-
abzüglich Kosten der Bauverwaltung	817.044,50
abzüglich HMZ-Saldo	-303,18
<u>abzüglich Kosten der Leerstehung</u>	<u>20.610,54</u>
berücksichtigungsfähige Sanierungskosten	11.415.648,14

Die Gegenüberstellung der Förderung in Höhe von ATS 11.677.109,- und der berücksichtigungsfähigen Sanierungskosten von ATS 11.415.648,14 ergibt eine vorläufige Überförderung in Höhe von ATS 261.460,86.

Von diesem Betrag sind vorrangig die bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ausgeschiedenen Betriebsausgaben in Höhe von ATS 76.301,- in Abzug zu bringen und in weiterer Folge mit den geltend gemachten Fremdkapitalkosten in Höhe von ATS 129.728,64 gegenzurechnen (siehe Vorhalt vom 14. Oktober 2003). Denn auch diese stehen mit der steuerfreien Subvention in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang, weshalb sie in Anwendung der Bestimmung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht abgezogen werden dürfen. Diese Bestimmung entspricht dem allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatz, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen, das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht (vgl VwGH v. 16.12.1986, 84/14/0127).

Eine rechnerische Darstellung der obigen Ausführungen ergibt folgende zahlenmäßig verbleibende "Überförderung":

Förderung	11.677.109,-
abzüglich berücksichtigungsfähige Sanierungskosten	11.415.648,14
abzüglich nicht berücksichtigte Betriebs- ausgaben bei E aus s.A.	76.301,-
<u>abzüglich Fremdkapitalzinsen 1992</u>	<u>129.728,64</u>
vorläufige "Überförderung"	55.431,-

Diese vorläufige Überförderung verbleibt zur Gegenverrechnung mit den in den Folgejahren bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit auszuscheidenden Betriebsausgaben aus Eigenleistungen und mit den als Werbungskosten geltend gemachten Fremdkapitalzinsen.

Da nach Ansicht des Senates nicht von einer tatsächlichen, sondern nur von einer vorläufigen Überförderung auszugehen war, erübrigte sich ein Eingehen auf die Ausführungen des Bw., dass der Erlass Z 14 0602/10-IV/14/90 der Gesetzeslage widerspreche.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1992 errechnen sich daher wie folgt (alle Beträge in ATS):

Einkünfte aus V+V laut Erklärung	-475.676,-
zuzüglich Zehntelabsetzung aus GRP 1990	82.820,32
zuzüglich Zehntelabsetzung aus GRP 1991	182.136,32
zuzüglich Zehntelabsetzung aus GRP 1992	82.716,-
<u>zuzüglich Fremdkapitalzinsen</u>	<u>129.728,64</u>
Einkünfte aus V+V laut BE	1.725,58

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 27. Februar 2004