

TE Vwgh Erkenntnis 2009/8/26 2006/13/0138

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.08.2009

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §16 Abs1 Z8;

EStG 1988 §7 Abs1;

VwGG §39 Abs2 Z6;

1. EStG 1988 § 16 heute
2. EStG 1988 § 16 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 16 gültig von 24.12.2025 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
5. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2025 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
6. EStG 1988 § 16 gültig von 10.10.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
7. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
8. EStG 1988 § 16 gültig von 01.01.2024 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
9. EStG 1988 § 16 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
10. EStG 1988 § 16 gültig von 20.07.2022 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
11. EStG 1988 § 16 gültig von 26.03.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
12. EStG 1988 § 16 gültig von 08.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
13. EStG 1988 § 16 gültig von 25.07.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
14. EStG 1988 § 16 gültig von 30.10.2019 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
15. EStG 1988 § 16 gültig von 15.08.2015 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
16. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
17. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
18. EStG 1988 § 16 gültig von 21.03.2013 bis 30.04.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
19. EStG 1988 § 16 gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
20. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2010 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
21. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
22. EStG 1988 § 16 gültig von 29.12.2007 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
23. EStG 1988 § 16 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
24. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
25. EStG 1988 § 16 gültig von 28.10.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005

26. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.2004 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
27. EStG 1988 § 16 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
28. EStG 1988 § 16 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
29. EStG 1988 § 16 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
30. EStG 1988 § 16 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
31. EStG 1988 § 16 gültig von 19.12.2001 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
32. EStG 1988 § 16 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
33. EStG 1988 § 16 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
34. EStG 1988 § 16 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
35. EStG 1988 § 16 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
36. EStG 1988 § 16 gültig von 01.12.1993 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
37. EStG 1988 § 16 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 695/1991
38. EStG 1988 § 16 gültig von 30.12.1989 bis 30.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
39. EStG 1988 § 16 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 7 heute
2. EStG 1988 § 7 gültig ab 25.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
3. EStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 24.07.2020

1. VwGG § 39 heute
2. VwGG § 39 gültig ab 01.07.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2021
3. VwGG § 39 gültig von 01.01.2014 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
4. VwGG § 39 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
5. VwGG § 39 gültig von 01.09.1997 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 88/1997
6. VwGG § 39 gültig von 05.01.1985 bis 31.08.1997

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der S in W, vertreten durch die Progress Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH in 1130 Wien, Lainzer Straße 33, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 28. Juni 2006, GZ. RV/4643-W/02, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 610,60 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist als Erbin Gesamtrechtsnachfolgerin ihrer am 13. November 2000 verstorbenen Mutter. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 erklärte die Beschwerdeführerin neben Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Mittelschullehrerin ab dem Todestag der Mutter erzielte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem zum Nachlass der Mutter gehörenden Bestandobjekt.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung machte die Beschwerdeführerin für das Jahr 2000 u.a. "Abschreibungen" in der Höhe von 215.950 S als Werbungskosten geltend. Bei Pachteinnahmen von 70.240,59 S und Werbungskosten von insgesamt 239.297,12 S errechnete sich ab 14. November 2000 ein "Verlust" in Höhe von 169.056,53 S.

Zur "Ermittlung der Abschreibungsgrundlage" erläuterte die Beschwerdeführerin in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung, dass zum Nachlass "das auf fremdem Grund befindliche gegenständliche Objekt" gehöre. Gemäß "§ 16 (1) Z 8" seien die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs anzusetzen. Der Verkehrswert errechne sich wie folgt: Zur "Ermittlung der Abschreibungsgrundlage" erläuterte die Beschwerdeführerin in einer Beilage zur Einkommensteuererklärung, dass zum Nachlass "das auf fremdem Grund befindliche gegenständliche Objekt" gehöre. Gemäß "§ 16 (1) Ziffer 8, seien die fiktiven Anschaffungskosten zum

Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs anzusetzen. Der Verkehrswert errechne sich wie folgt:

"Ermittlung des durchschnittlichen Jahresgewinnes

2000

Hochrechnung auf Jahresertrag 2000, Hochrechnung auf Jahresertrag

679.634,00

776.700,00

1999

Valorisierung + 2% 1999, Valorisierung + 2%

712.651,00

14.253,00 712.651,00, 14.253,00

726.903,00

1998

Valorisierung + 4% 1998, Valorisierung + 4%

726.634,00

29.065,00 726.634,00, 29.065,00

755.699,00

2.259.302,00

Durchschnittlicher Jahresgewinn

:3 =

753.100,00

Errechnung des Kapitalwertes (Barwert)

Kapitalisierungszinssatz 6 %

Nachhaltigkeitsdauer 20 Jahre

Faktor 11,46992

Errechnung des Barwertes: Errechnung des Kapitalwertes (Barwert), Kapitalisierungszinssatz 6 %, Nachhaltigkeitsdauer 20 Jahre, Faktor 11,46992, Errechnung des Barwertes:

753.100,00 x 11,46992

gerundet 753.100,00 x 11,46992, gerundet

8.637.996,00

8.638.000,00 8.637.996,00, 8.638.000,00

Jahresabschreibung

5% von 8,638.000,00

anteilige Abschreibung 2000 (1/2) Jahresabschreibung, 5% von 8,638.000,00, anteilige Abschreibung 2000 (1/2)

431.900,00

215.950,00"431.900,00, 215.950,00"

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 berücksichtigte das Finanzamt zwar die geltend gemachte Abschreibung dem Grunde nach, weil der AfA-Satz für Gebäude aber nur bis zu 1,5 % betrage, sei unabhängig von der Nutzungsart durch den Mieter die Abschreibung unter Heranziehung des AfA-Satzes von 1,5 % zu berechnen.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung. Bei dem Bestandsobjekt handle es sich um eine Tankstelle, welche von den Eltern der Beschwerdeführerin im Jahr 1959 errichtet worden sei. Bis zum 1. September 1972 hätten die Eltern die Tankstelle selbst betrieben. Infolge des U-Bahn-Baues habe die Tankstelle bis 1975 geschlossen werden müssen, wobei im Zeitraum der Schließung aus Altersgründen die Pensionierung der Eltern erfolgt sei, weshalb eine eigenbetriebliche Tätigkeit nicht mehr möglich gewesen sei. Der Betrieb sei anschließend an einen internationalen Mineralölkonzern verpachtet worden. Die Pachtverträge seien zwischenzeitig mehrmals verlängert worden. Auf Grund des derzeit gültigen Pachtvertrages bestehe die Verpachtung mit Kündigungsverzicht bis zum 31. Dezember 2010. Während der Pachtdauer sei die Pächterin stets verpflichtet gewesen, die Tankstelle nicht nur instand zu halten, sondern auch dem technischen Stand entsprechend zu erhalten. Die unter der Erde gelegenen Kesselanlagen seien von den Verpächtern zu erhalten. Dies bedeute, dass "wesentliche laufende Investitionen von der Pächterin getätigt werden".

Bei der Verpachtung einer Tankstelle sei nahezu ausschließlich die Frequenzlage (Lage an verkehrsreichen Straßen, Zufahrtsmöglichkeiten etc). entscheidend. Da bei der Bewertung von Immobilien nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dem Ertragswert die entscheidende Bedeutung zukomme, fänden wirtschaftliche Faktoren, wie die Lage, beim Ertragswert Eingang. Die Bewertung sei daher nach dem Ertragswert vorgenommen worden. Der Wert des Objektes sei zur Gänze abnutzbar, weil sich dieses auf einem fremden Grund (Eigentümerin sei die Gemeinde Wien) befinde. Beim Bewertungsgegenstand seien somit insbesondere die Lage und die Kundennähe von entscheidungswesentlicher Bedeutung. Diese beiden Faktoren führten dazu, dass "nicht ausschließlich ein Gebäude, sondern auch ein sonstiges Wirtschaftsgut vorliegt".

Zur Nutzungsdauer sei zu bemerken, dass diese primär durch wirtschaftliche Faktoren bestimmt werde. Der technischen Nutzungsdauer komme - insbesondere im Hinblick auf den abgeschlossenen Pachtvertrag - nur geringe Bedeutung zu. Es entspreche der Erfahrung, dass in den letzten Jahren die Anzahl der Tankstellen erheblich abgenommen habe. Weil es sich nur um eine kleinere Einheit handle, müsse befürchtet werden, dass mit Ablauf des Pachtvertrages durch die derzeitige Pächterin möglicherweise keine Verlängerung angestrebt werde. Bei der in der Einkommensteuererklärung angesetzten Nutzungsdauer von 20 Jahren sei von der "optimistischen Annahme" ausgegangen worden, dass über die Phase des Kündigungsverzichtes (2010) eine Weiterverpachtung um zehn Jahre möglich sei. Bei der Nutzungsdauer sei überdies zu bemerken, dass für jenen Anteil am Objekt, welcher als sonstiges Wirtschaftsgut zu bezeichnen sei, firmenwertähnliche Elemente entscheidend seien. Das EStG 1988 sehe bekanntlich für die Firmenwertabschreibung eine Nutzungsdauer von 15 Jahren vor. Den "logischen Denkgesetzen folgend" sei für die Berechnung der Abschreibungsgrundlage von einer Nachhaltigkeitsdauer von 20 Jahren ausgegangen worden, welche mit der Abschreibungsdauer übereinstimme. Es werde daher beantragt, die Abschreibung nach Maßgabe der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung vorgenommenen Berechnung anzusetzen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab, wobei sie den Bescheid erster Instanz zu Ungunsten der Beschwerdeführerin abänderte.

Die Tankstelle sei im Jahr 1959 auf Grund einer Baubewilligung auf öffentlichem Grund und Boden errichtet worden. Im Jahr 1975 sei der Betrieb von den Eltern der Beschwerdeführerin aus Altersgründen eingestellt und seither ohne Unterbrechung an eine Mineralölgesellschaft verpachtet worden.

Die Beschwerdeführerin sei über Vorhalt der belangten Behörde aufgefordert worden, die geltend gemachten Werbungskosten und deren Veranlassung durch Belege nachzuweisen. Gleichzeitig sei ihr mitgeteilt worden, dass nach

Ansicht der belangten Behörde im Beschwerdefall ein "Recht auf unbestimmte Dauer" vorliege, welches nicht abnutzbar sei, sodass eine Abschreibung nicht in Betracht komme. Im Zuge eines Erörterungsgespräches habe der steuerliche Vertreter vorgebracht, dass es sich bei der Tankstelle um ein Superädifikat auf fremdem Grund und Boden handle. Bei der Bewertung der Tankstelle sei der Standort das Entscheidende. Der Standort sei firmenwertähnlich. Für die Benützung des öffentlichen Grundes sei ein Entgelt zu bezahlen, das von der Pächterin direkt an die Gemeinde Wien - für Rechnung der Verpächterin - bezahlt werde.

Einem im Zuge des Erörterungstermins vorgelegten Aktenvermerk betreffend den Vermögenserwerb aus der Verlassenschaft sei zu entnehmen, dass nach Ansicht der Beschwerdeführerin vom Vorliegen eines Rechts, welches nicht abnutzbar sei, nicht ausgegangen werden könne, weil an die Stadt Wien "ein Bestandentgelt in Höhe von 3 Prozent bezahlt werde, ortsüblich sei aber laut einer Abhandlung in der Zeitschrift Oktan etwa 2 %". Somit gründe sich der tatsächliche Wert dieses Objektes "nicht auf ein Recht, sondern auf diesen Standort".

Nach Wiedergabe des von der Erblasserin im Jahr 1975 mit der Mineralölgesellschaft abgeschlossenen Bestandvertrages hielt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid fest, dass im Verlassenschaftsverfahren angegeben worden sei, dass sich bei dem Tankstellenbetrieb das Anlagevermögen "zur Gänze im Eigentum der Pächter befände und sich die Summe der Aktiva der Tankstelle daher auf 0,00 belaufe (Eidesstattliches Vermögensbekenntnis vom 26.4.2001)". Aus den Verwaltungsakten des Magistrates Wien sei ersichtlich, dass die vorhandenen vier unterirdischen Kesselanlagen mit einem Fassungsvermögen von insgesamt 30.000 Litern im Jahr 1989 ausgebaut und durch zwei neue Behälter mit einem Fassungsvermögen von insgesamt 45.000 Litern ersetzt worden seien. Das Ersuchen um Baubewilligung habe die Mineralölgesellschaft im Namen der Mutter der Beschwerdeführerin an die Gemeinde Wien gerichtet. Die Baubewilligung sei mit Bescheid vom 19. Juli 1989 erteilt worden. Im Steuerakt der Mutter der Beschwerdeführerin sei keine Abschreibung von Kesselanlagen geltend gemacht worden.

Zu dem von der belangten Behörde ihrer Entscheidung zu Grunde gelegten Sachverhalt stellte diese im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides u.a. fest, dass sich sämtliche zum Tankstellenbetrieb erforderlichen Anlagen im Eigentum der Pächterin befunden hätten. Diese habe lt. Vereinbarung im Bestandvertrag auch die laufende Instandhaltung und die erforderliche Wiederinstandsetzung zu gewährleisten. Nach Ablauf der Vertragsdauer sei das Pachtobjekt an die Verpächterin betriebsbereit zurückzustellen. Im Jahr 2003 sei "am bestehenden Stationsmast ein Preisankünder errichtet" worden. Weiters sei der bestehende Tankstellenkiosk entfernt und durch einen Fertigteilcontainer ersetzt worden. Im Bereich der Lagerräume seien ein WC, ein Waschraum und ein Umkleieraum geschaffen worden. Sämtlicher Schriftverkehr dazu sei von der Mineralölgesellschaft an die Behörde ergangen. Den Austausch der unterirdischen Kesselanlagen habe ebenfalls die Mineralölgesellschaft betrieben, wobei auch hier sämtliche Schriftsätze von der Pächterin stammten, die auch als Planverfasserin aufscheine. Die Mutter der Beschwerdeführerin habe lt. Steuerakt keine Abschreibung für die unterirdischen Kesselanlagen geltend gemacht. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass entgegen dem Vorbringen in der Berufung auch die unterirdischen Kesselanlagen ebenso wie sämtliche Anlagen auf der Erdoberfläche auf Rechnung der Pächterin ausgetauscht worden seien und sich daher im Eigentum der Pächterin befänden, wie dies die Beschwerdeführerin auch im Verlassenschaftsverfahren angegeben habe.

Zur "Rechtlichen Würdigung" wies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hin, dass nach § 7 Abs. 1 EStG 1988 nur abnutzbares Anlagevermögen einer Abnutzung unterliege. Es handle sich im Beschwerdefall "um die Verpachtung von Tankstellenanlagen auf fremden Grund und Boden". Wiewohl sich die gesamten Anlagen im Eigentum der Pächterin befänden und der Grund und Boden öffentliches Gut im Eigentum der Gemeinde Wien darstelle, erziele die Beschwerdeführerin und nicht die Gemeinde Wien ein Entgelt für die Verpachtung der Tankstelle. Bei Abschluss des ursprünglichen Pachtvertrages hätten sich die Tankstellenanlagen noch zur Gänze im Eigentum der seinerzeitigen Verpächterin, der Mutter der Beschwerdeführerin, befunden. Infolge der Dauer des Bestandverhältnisses und der laufenden Instandhaltung seien die ursprünglichen Anlagen nicht mehr vorhanden. Diese würden erst wieder bei Beendigung des Pachtverhältnisses in das Eigentum der Beschwerdeführerin übergehen. Zur "Rechtlichen Würdigung" wies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hin, dass nach Paragraph 7, Absatz eins, EStG 1988 nur abnutzbares Anlagevermögen einer Abnutzung unterliege. Es handle sich im Beschwerdefall "um die Verpachtung von Tankstellenanlagen auf fremden Grund und Boden". Wiewohl sich die gesamten Anlagen im Eigentum der Pächterin befänden und der Grund und Boden öffentliches Gut im Eigentum der

Gemeinde Wien darstelle, erziele die Beschwerdeführerin und nicht die Gemeinde Wien ein Entgelt für die Verpachtung der Tankstelle. Bei Abschluss des ursprünglichen Pachtvertrages hätten sich die Tankstellenanlagen noch zur Gänze im Eigentum der seinerzeitigen Verpächterin, der Mutter der Beschwerdeführerin, befunden. Infolge der Dauer des Bestandverhältnisses und der laufenden Instandhaltung seien die ursprünglichen Anlagen nicht mehr vorhanden. Diese würden erst wieder bei Beendigung des Pachtverhältnisses in das Eigentum der Beschwerdeführerin übergehen.

Auf Grund der Regelung betreffend die Instandhaltung der Anlagen und der ununterbrochenen langjährigen Verpachtung an die Mineralölgesellschaft seit 1977 seien die Rechte aus dem Pachtverhältnis und die von der Gemeinde Wien auf jederzeitigen Widerruf eingeräumte Berechtigung, auf dem öffentlichen Grund eine Tankstelle zu betreiben, bei der Beschwerdeführerin verblieben. Diese Berechtigung sei seinerzeit im Zuge der Baubewilligung den Eltern der Beschwerdeführerin befristet eingeräumt worden und bestehe nach mehrmaliger Verlängerung derzeit bis auf jederzeitigen Widerruf. Die Berechtigung, welche auf die Beschwerdeführerin im Erbgang übergegangen sei, ermögliche der Beschwerdeführerin die Erzielung der gegenständlichen Einnahmen. Der Gemeinde Wien gegenüber werde die Nutzung "dieses eingeräumten Rechtes an der öffentlichen Liegenschaft in Form der Gebrauchsabgabe abgegolten, welche von der Pächterin auf Rechnung der Verpächterin getragen wird".

Mangels einer Abnutzbarkeit der Tankstellenanlagen komme für eine allfällige Abnutzbarkeit nur die erwähnte Berechtigung in Frage. Diese Berechtigung stelle sich jedoch auf Grund der Einräumung durch die Gemeinde auf jederzeitigen Widerruf als unbefristete Berechtigung dar, "da kein fester Zeitablauf oder eine bestimmte Dauer der Bewilligung festgelegt ist". Als Recht auf unbestimmte Zeit gehöre dieses jedoch zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen, weil kein zeitlicher, rechtlicher oder wirtschaftlicher Wertverzehr festgestellt werden könne. Eine Absetzung für Abnutzung komme daher nicht in Betracht.

Auch mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass "bei der Tankstelle kein Recht gegeben sei, sondern ein Superädifikat", lasse sich für diese nichts gewinnen. Dieses Superädifikat befinde sich nämlich im Eigentum der Pächterin und sei auf Grund der vertraglichen Regelungen für die Beschwerdeführerin nicht abnutzbar. Wenn die Beschwerdeführerin weiters vorbringe, dass für die Bewertung der Tankstelle der Standort entscheidend sei, sei zwar zuzustimmen, dass "der Wert des verpachteten Tankstellenbetriebes im konkreten Fall im Standort gelegen ist", der Standort an sich aber "ebenfalls keinem technischen, wirtschaftlichen oder zeitlichen Wertverzehr" unterliege (der "Standortvorteil der Berechtigung zum Führen einer Tankstelle auf dem öffentlichen Grund in dieser Lage kann daher auch keiner Absetzung für Abnutzung unterzogen werden"). Dass der Standort gut sei, sei vermutlich auch der Grund dafür, dass "das Gebrauchsentsgelt für die Benützung des öffentlichen Gutes über dem Durchschnitt mit 3 Prozent anstatt 2 Prozent vom Grundeigentümer bemessen wird".

Auch die Angaben zur befürchteten Schließung der Tankstelle, weil es sich um eine "kleine Einheit" handle, seien zu unbestimmt, um ihnen im Rahmen einer Bewertung oder Beurteilung der Abnutzbarkeit eine Bedeutung zumessen zu können. Sollte die Tankstelle seitens der Pächterin geschlossen und der Pachtvertrag aufgekündigt werden, bliebe außerdem die Berechtigung zum Betrieb für die Beschwerdeführerin unverändert aufrecht, sodass diese dann die Möglichkeit hätte, an einen neuen Pächter zu verpachten.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass "weder die Anlagen des Tankstellenbetriebes für die Bw noch die Berechtigung zum Betrieb der Tankstelle einer Abnutzung unterliegen und eine Absetzung für Abnutzung daher nicht in Frage kommt".

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988). Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c) EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9 EStG 1988) anzusetzen. Nach Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (Paragraphen 7 und 8 EStG 1988). Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind nach Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, Litera c,) EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (Paragraph 6, Ziffer 9, EStG 1988) anzusetzen.

In der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerde wird vorgebracht, in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000

sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung das verpachtete Vermögen gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 mit den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes angesetzt und auf 20 Jahre (5 %) abgeschrieben worden. In der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerde wird vorgebracht, in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung das verpachtete Vermögen gemäß Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, Litera c, EStG 1988 mit den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes angesetzt und auf 20 Jahre (5 %) abgeschrieben worden.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung hat die Beschwerdeführerin eine Abschreibungsgrundlage auf der Basis eines "durchschnittlichen Jahresgewinnes" ermittelt. Dass körperliche Wirtschaftsgüter in Bezug auf das vermietete Bestandsobjekt im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Beschwerdeführerin übergegangen wären, wurde dabei nicht behauptet und auch im Berufungsverfahren nicht konkret dargetan.

Soweit in der Beschwerde im Rahmen des Vorwurfes einer "Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften" der belangten Behörde eine "Verletzung des Parteiengehörs", eine "Unvollständigkeit der Beweisaufnahme" oder auch eine "Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung" zur Last gelegt wird, zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf, weil sie die Relevanz der solcherart gerügten Verfahrensmängel nicht darstellt. Zum Vorwurf, der Beschwerdeführerin sei zur "Beweisaufnahme bei mehreren öffentlichen Stellen" das Recht auf Parteiengehör genommen worden, wird auf die im angefochtenen Bescheid angesprochenen Verwaltungsakten des Magistrats (z.B. betreffend die unterirdischen Kesselanlagen, die Errichtung eines "Preisankünders" am bestehenden Stationsmast, die Entfernung des Tankstellenkiosks oder die Umbauten im Bereich der Lagerräume) Bezug genommen. Die Beschwerdeführerin bringt zwar vor, es sei ihr in diesem Zusammenhang unter Verletzung des Parteiengehörs die Möglichkeit genommen worden, "jene weiteren Gebäudeteile anzuführen, die im Jahr 2000 in Ihrem wirtschaftlichen Eigentum standen und einer Abnutzung unterliegen", sie unterlässt es aber, diese Wirtschaftsgüter konkret zu benennen. In gleicher Weise unbestimmt ist das Vorbringen zur lt. Ansicht der Beschwerdeführerin unterlassenen "Beweiserhebung hinsichtlich wesentlicher und wertmäßig bedeutsamer Teile der notwendigen Einrichtungen und Anlagen einer Tankstellenanlage" oder zur "Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung" hinsichtlich Instandhaltungsarbeiten und Pächterinvestitionen. Wenn u. a. vorgebracht wird, dass " - wie in der Anhörung bereits vorgebracht - Gebäudeteile im Verlassenschaftsverfahren nicht mit dem anteiligen Verkehrswert anzusetzen, sondern mit dem Einheitswert zu berücksichtigen sind", ist festzuhalten, dass in dem im angefochtenen Bescheid angesprochenen "Eidesstattigen Vermögensbekenntnis" vom 26. April 2001 zur Wertermittlung auch ausdrücklich angegeben wurde, dass sich das Anlagevermögen "zur Gänze im Eigentum der Pächter" befindet. Dass die Mutter der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Einkünfteermittlung aus Vermietung und Verpachtung im Todesjahr eine AfA hinsichtlich vermieteter oder verpachteter Wirtschaftsgüter geltend gemacht hätte, behauptet im Übrigen auch die Beschwerdeführerin nicht.

Im Rahmen der Rechtsrüge führt die Beschwerdeführerin aus, dass der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer der Anlagen iS des § 24 Abs. 1 lit. d BAO anzusehen sei. Welche Verpächterinvestitionen zu Unrecht der Pächterin zugeordnet worden wären, lässt die Beschwerdeführerin ebenso offen, wie sie auch hier die verpachteten "Gebäudeteile" nicht konkret bezeichnet, die "gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG auf Grund des in der Abgabenerklärung gestellten Antrages mit den fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen und abzuschreiben sind". Im Rahmen der Rechtsrüge führt die Beschwerdeführerin aus, dass der Pächter als wirtschaftlicher Eigentümer der Anlagen iS des Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO anzusehen sei. Welche Verpächterinvestitionen zu Unrecht der Pächterin zugeordnet worden wären, lässt die Beschwerdeführerin ebenso offen, wie sie auch hier die verpachteten "Gebäudeteile" nicht konkret bezeichnet, die "gemäß Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, EStG auf Grund des in der Abgabenerklärung gestellten Antrages mit den fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen und abzuschreiben sind".

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Gemäß Paragraph 7, Absatz eins, EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen.

Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen, sind solche, deren Wert durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Gebrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht werden, sei es, dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden. Es sind Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Verwendung technisch oder wirtschaftlich verschleissen oder im Zeitablauf laufend an Wert verlieren (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 2000/15/0172, VwSlg 7576/F, sowie Hofstätter/Reichel, EStG, III, § 7 Tz 5). Für unkörperliche Wirtschaftsgüter kommt die durch Zeitablauf bedingte Wertminderung zum Tragen (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 98/15/0091). Wirtschaftsgüter, die der Abnutzung unterliegen, sind solche, deren Wert durch die Benutzung allmählich aufgezehrt wird, sei es, dass sie durch den Gebrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich ganz aufgebraucht werden, sei es, dass sie durch ihre Verwendung und Nutzung in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden. Es sind Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Verwendung technisch oder wirtschaftlich verschleissen oder im Zeitablauf laufend an Wert verlieren vergleiche z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2001, 2000/15/0172, VwSlg 7576/F, sowie Hofstätter/Reichel, EStG, römisch drei, Paragraph 7, Tz 5). Für unkörperliche Wirtschaftsgüter kommt die durch Zeitablauf bedingte Wertminderung zum Tragen vergleiche z.B. das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 98/15/0091).

Zum Vorbringen in der Beschwerde, das gegenständliche Recht, das lt. Ansicht der belangten Behörde als Recht auf unbestimmte Dauer nicht zum abnutzbaren Anlagevermögen gehöre, weil kein zeitlicher, rechtlicher oder wirtschaftlicher Wertverzehr festgestellt werden könne, enthalte Unwägbarkeiten (so handle es sich um eine öffentliche Verkehrsfläche, auf der im öffentlichen Interesse Änderungen notwendig werden könnten und es sei auch ungewiss, ob der Bestandvertrag über den Kündigungsverzicht hinaus fortgesetzt werde), ist zu sagen, dass Unwägbarkeiten oder spekulative Annahmen über zukünftige, die Nutzungsdauer allenfalls beeinflussende Verhältnisse einen laufenden Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes noch nicht begründen können (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 93/14/0122, VwSlg 6816/F, sowie nochmals sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002). Wenn weiters geltend gemacht wird, die gegenständliche Rechtsposition enthalte firmenwertähnliche Komponenten, welche ähnlichen Unwägbarkeiten wie ein Firmenwert gemäß § 8 Abs. 3 EStG unterlägen, weshalb von einer sinnngemäßen Anwendung dieser Bestimmung jedenfalls auszugehen sei (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verweise nämlich u.a. auf die Bestimmung des § 8 EStG 1988), geht dies schon deshalb ins Leere, weil die Bestimmung des § 8 Abs. 3 EStG 1988 auf die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben abstellt, der allein nach der im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (und damit auch bei den vorliegenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) nicht anwendbaren Bestimmung des § 6 Z 1 zweiter Satz EStG 1988 als abnutzbares Anlagevermögen gilt (wofür § 8 Abs. 3 EStG 1988 die Absetzungsdauer mit 15 Jahren festlegt). Zum Vorbringen in der Beschwerde, das gegenständliche Recht, das lt. Ansicht der belangten Behörde als Recht auf unbestimmte Dauer nicht zum abnutzbaren Anlagevermögen gehöre, weil kein zeitlicher, rechtlicher oder wirtschaftlicher Wertverzehr festgestellt werden könne, enthalte Unwägbarkeiten (so handle es sich um eine öffentliche Verkehrsfläche, auf der im öffentlichen Interesse Änderungen notwendig werden könnten und es sei auch ungewiss, ob der Bestandvertrag über den Kündigungsverzicht hinaus fortgesetzt werde), ist zu sagen, dass Unwägbarkeiten oder spekulative Annahmen über zukünftige, die Nutzungsdauer allenfalls beeinflussende Verhältnisse einen laufenden Wertverzehr eines Wirtschaftsgutes noch nicht begründen können vergleiche z.B. das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 93/14/0122, VwSlg 6816/F, sowie nochmals sinngemäß das hg. Erkenntnis vom 25. April 2002). Wenn weiters geltend gemacht wird, die gegenständliche Rechtsposition enthalte firmenwertähnliche Komponenten, welche ähnlichen Unwägbarkeiten wie ein Firmenwert gemäß Paragraph 8, Absatz 3, EStG unterlägen, weshalb von einer sinnngemäßen Anwendung dieser Bestimmung jedenfalls auszugehen sei (Paragraph 16, Absatz eins, Ziffer 8, EStG 1988 verweise nämlich u.a. auf die Bestimmung des Paragraph 8, EStG 1988), geht dies schon deshalb ins Leere, weil die Bestimmung des Paragraph 8, Absatz 3, EStG 1988 auf die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben abstellt, der allein nach der im Rahmen der außerbetrieblichen Einkunftsarten (und damit auch bei den vorliegenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) nicht anwendbaren Bestimmung des Paragraph 6, Ziffer eins, zweiter Satz EStG 1988 als abnutzbares Anlagevermögen gilt (wofür Paragraph 8, Absatz 3, EStG 1988 die Absetzungsdauer mit 15 Jahren festlegt).

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42,

Absatz eins, VwGG abzuweisen. Von der beantragten mündlichen Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, BGBl. II Nr. 455. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008, Bundesgesetzblatt römisch zwei Nr. 455.

Wien, am 26. August 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2006130138.X00

Im RIS seit

23.09.2009

Zuletzt aktualisiert am

07.01.2010

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at