

TE Vwgh Erkenntnis 1987/6/10 86/13/0167

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 10.06.1987

Index

EStG

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1972 §16

EStG 1972 §6

EStG 1972 §7 Abs1

VwRallg

1. EStG 1972 § 16 gültig von 23.12.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 16 gültig von 21.12.1985 bis 22.12.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
3. EStG 1972 § 16 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. EStG 1972 § 16 gültig von 17.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 612/1983
5. EStG 1972 § 16 gültig von 14.12.1983 bis 16.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983
6. EStG 1972 § 16 gültig von 27.11.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
7. EStG 1972 § 16 gültig von 31.12.1981 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
8. EStG 1972 § 16 gültig von 01.01.1981 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 545/1980
9. EStG 1972 § 16 gültig von 30.12.1977 bis 31.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
10. EStG 1972 § 16 gültig von 23.07.1975 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975
11. EStG 1972 § 16 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
12. EStG 1972 § 16 gültig von 16.01.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 27/1974
13. EStG 1972 § 16 gültig von 13.12.1972 bis 15.01.1974

1. EStG 1972 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

1. EStG 1972 § 7 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 7 gültig von 27.11.1982 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
3. EStG 1972 § 7 gültig von 13.12.1972 bis 26.11.1982

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Papierer, über die Beschwerde des A, vertreten durch Rechtsanwalt B, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien,

Niederösterreich und Burgenland vom 1. August 1986, Zl. 6/2-2025/85, betreffend Einkommensteuer 1982 und 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.750,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte in den Streitjahren u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend den sogenannten „H-Hof“ bei G , und zwar für 1982 einen Verlust in der Höhe von S 363.209,-- und für 1983 einen Verlust in der Höhe von S 34.223,--. Diese Verluste wurden in Beilagen zu den Steuererklärungen aufgeschlüsselt und gingen weitgehend auf im Jahre 1981 begonnene „Umbauarbeiten“ zurück. Dazu näher befragt, gab der Beschwerdeführer am 14. Februar 1984 dem Finanzamt gegenüber folgendes an:

„Der in den Steuererklärungen 1981 und 1982 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnende Aufwand betrifft den H-Hof. Es handelt sich um einen ehemaligen Bauernhof, in dem bis 1981 Türken untergebracht waren. Dieser Hof wurde nach Kündigung der Türken teilweise neu saniert, mit der Absicht, diesen Hof zu verpachten. Neu errichtet wurden in dem Gebäude die Propangasheizung sowie ein Badezimmer. Alle anderen Aufwendungen betreffen überwiegend Erneuerungen (Reparaturen) von Fußböden in allen Räumen sowie eine Generalreparatur der Wasserleitung, bei der auch Baggararbeiten notwendig waren. Die im Aufwand enthaltenen Kommissionsgebühren sowie für Bauplan betreffen glaublich die Errichtung der Heizungsanlage oder die Anfertigung eines Planes für V (Wohnhaus), da ein dem tatsächlichen Aussehen des Hauses entsprechender Plan nicht vorhanden war.“ „Der in den Steuererklärungen 1981 und 1982 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnende Aufwand betrifft den H-Hof. Es handelt sich um einen ehemaligen Bauernhof, in dem bis 1981 Türken untergebracht waren. Dieser Hof wurde nach Kündigung der Türken teilweise neu saniert, mit der Absicht, diesen Hof zu verpachten. Neu errichtet wurden in dem Gebäude die Propangasheizung sowie ein Badezimmer. Alle anderen Aufwendungen betreffen überwiegend Erneuerungen (Reparaturen) von Fußböden in allen Räumen sowie eine Generalreparatur der Wasserleitung, bei der auch Baggararbeiten notwendig waren. Die im Aufwand enthaltenen Kommissionsgebühren sowie für Bauplan betreffen glaublich die Errichtung der Heizungsanlage oder die Anfertigung eines Planes für römisch fünf (Wohnhaus), da ein dem tatsächlichen Aussehen des Hauses entsprechender Plan nicht vorhanden war.

In dem H-Hof wohnt seit Juni 1983 die Familie S mit einem monatlichen Zins (Pacht) von S 4.600,--. Herr S arbeitet in der Papierfabrik und hat den Mietvertrag mit mir auf 5 Jahre abgeschlossen. In Zukunft ist nicht beabsichtigt, im H-Hof Investitionen zu tätigen, sodaß auch mit einem Überschuß zu rechnen ist.“

In seinem Einkommensteuerbescheid für 1982 setzte das Finanzamt die Einkünfte des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung mit S 0 an, wobei es begründend die Ansicht vertrat, es lägen aktivierungspflichtige Aufwendungen zur Schaffung eines vermietungsfähigen Objektes vor, wobei die Nutzungsdauer mit etwa 40 Jahren angenommen werden könne. Da eine Vermietung erst ab Juni 1983 erfolgt sei, sei eine AfA 1982 noch nicht zulässig.

Der Beschwerdeführer erhob dagegen Berufung, in welcher er den Verlustbetrag um S 6.670,-- für AfA und um S 29.268,-- für Fliesenverlegung auf S 327.262,-- berichtigte.

Diese Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab, wobei es begründend u.a. ausführte, auf Dauer gesehen seien aus der Vermietung des H-Hofes für den Beschwerdeführer positive Einkünfte nicht zu erzielen, weshalb „Liebhaberei“ vorliege.

In seinem Vorlageantrag hielt der Beschwerdeführer an seiner Auffassung fest, daß es sich bei den von ihm als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht um aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand handle; ferner bestritt er die zuletzt vom Finanzamt vertretene Auffassung, der H-Hof sei steuerlich nicht als Einkunftsquelle anzusehen.

Auch in seinem Einkommensteuerbescheid für 1983 ging das Finanzamt vom Nichtvorliegen von (positiven oder negativen) Einkünften des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung aus.

Auch gegen diesen Bescheid hat der Beschwerdeführer berufen und die Vorlage seiner Berufung an die belangte Behörde beantragt.

Im Berufungsverfahren wurden ein Schätzungsgutachten betreffend den Zeitwert des H-Hofes sowie der vom Beschwerdeführer mit der Fa. F abgeschlossene Bestand- und Liefervertrag betreffend einen Gastank vorgelegt und eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt, in welcher der Beschwerdeführer sein Vorbringen, es lägen (mit Ausnahme der Heizung und der Verfließung) bloße Instandhaltungsarbeiten und demzufolge keine aktivierungspflichtigen Herstellungskosten vor, aufrecht erhielt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers für 1982 teilweise Folge gegeben, den Bescheid für 1983 abgeändert und die Bemessungsgrundlagen und die Abgaben neu festgesetzt.

Begründend kam die belangte Behörde vorerst zu dem Ergebnis, daß durch den Beschwerdeführer infolge der durchgeführten Adaptierungsarbeiten - diese umfaßten neben den vom Beschwerdeführer selbst aktivierten Kosten für die Neuerrichtung der Heizungsanlage und der Verfließung im wesentlichen Isolierungsarbeiten, die Erneuerung der Fußböden und Elektroinstallationsarbeiten, eine nähere Aufgliederung ist dem angefochtenen Bescheid aber nicht zu entnehmen - am H-Hof eine Einkunftsquelle geschaffen worden sei. Der Beschwerdeführer sei selbst davon ausgegangen, daß der H-Hof bis 1981 als Teil eines landwirtschaftlichen Voluptuarbetriebes zu betrachten gewesen sei, wobei durch die Vermietung an türkische Gastarbeiter (um S 500,-- monatlich) keine Wesensänderung herbeigeführt worden sei. Erst durch die entsprechenden Verbesserungsarbeiten sei erreicht worden, daß ein Mietobjekt im steuerlichen Sinne vorliege, welches auf Dauer gesehen positive Erträge erwarten lasse. „Liebhaberei“ liege daher in den Streitjahren nicht vor, es würden vielmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Es sei daher zu überprüfen, ob ein Großteil der vom Beschwerdeführer als Erhaltungsaufwand behandelten Kosten als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand zu behandeln sei. Dabei sei davon auszugehen, daß erst nach Räumung durch die türkischen Hausbewohner und nachfolgender Umwidmung die Voraussetzungen für die Erzielung von Einkünften geschaffen worden seien, wobei sich der Beschwerdeführer im Rahmen seiner unternehmerischen Dispositionsfreiheit dazu entschlossen habe, erst nach umfangreichen Adaptierungsmaßnahmen zu vermieten, um damit höhere als ortsübliche Mieteinnahmen erzielen zu können. Erst durch den Entschluß, das Objekt zu revitalisieren, sei eine Einkunftsquelle geschaffen worden. Es sei „eine Umwidmung von einem zu verfallen drohenden Bauernhaus im Privatvermögen zu einem zeitgemäßen Mietobjekt“ erfolgt. Dieser Umwidmungsvorgang, der eine Wesensänderung des Gebäudes nach sich gezogen habe, sei als „anschaffungsähnlich“ zu betrachten. Ein derivativer Erwerb durch den Beschwerdeführer liege zwar nicht vor, doch habe er- „zumindest brach liegendes Privatvermögen in die unternehmerische Sphäre eines Mietobjektes“ transferiert. Dem Beschwerdeführer sei vollinhaltlich zuzustimmen, daß nach der einschlägigen Literatur ein Großteil der von ihm ausgewiesenen Werbungskosten als laufender Erhaltungsaufwand zu qualifizieren wäre, doch habe der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung klargestellt, daß anschaffungsnahe Erhaltungsaufwand aktivierungspflichtig sei und daß dies auch für Aufwendungen zur Erlangung der Einkunftsquelle oder für die Neuherstellung einer Anlage auf einer nicht neu erworbenen Liegenschaft gelte. Im Streitfall sei durch die Adaptierungsarbeiten erst ein Wirtschaftsgut geschaffen worden. Eine Änderung der Wesensart des Gebäudes sei dadurch eingetreten, daß es nach Abschluß der Adaptierungsarbeiten nicht mehr als Bauernhaus im Rahmen des landwirtschaftlichen Voluptuarbetriebes, sondern als Mietobjekt zu betrachten sei. Die belangte Behörde vertrete daher die Ansicht, daß hinsichtlich der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Erhaltungsaufwendungen und der Positionen Kleinmaterial und geringwertige Wirtschaftsgüter zur Gänze Aktivierungspflicht bestehe, während dies für die Positionen Gebühren, Pläne, Büromaterial für 1982 und für die Aufwendungen, denen Finanzierungscharakter zukomme, nicht gelte. Infolge des geringen Umfanges sei eine Aktivierung dieser Aufwandspositionen für 1983 unterblieben. Auch der Gas- und Wasserverbrauch, der auf Grund des Umbaus erwachsen sei, sei „wegen Nichtexistenz von Erhaltungsaufwand“ den Herstellungskosten am Gebäude zuzurechnen.

Einer gesonderten Beurteilung unterzog die belangte Behörde das vom Beschwerdeführer teilweise durch eine Mietvorauszahlung von der Fa. F. erworbene Mietrecht an einem Gastank. Der Beschwerdeführer nutze dieses Mietrecht (im Wege der Untervermietung) zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, weshalb im Erwerb dieses Mietrechtes der Erwerb einer Einkunftsquelle durch den Beschwerdeführer zu erblicken sei, die nur im Wege der AfA während der Vertragsdauer abzugsfähig sei.

Hinsichtlich der AfA für das Gebäude ging die belangte Behörde vom vorgelegten Schätzungsgutachten (Zeitwert per 30. Oktober 1984 S 735.000,--) aus und ermittelte daraus im Schätzungswege einen Wertansatz von S 200.000,-- für das Jahr 1965, in welchem der Beschwerdeführer das Gebäude unentgeltlich (im Erbwege) erworben hat. Die Restnutzungsdauer nahm die belangte Behörde auf Grund des Alters des Objektes (Baujahr vor 1900), im Hinblick auf die umfangreichen zumindest werterhaltenden Adaptierungsarbeiten sowie die Errichtung einer Zentralheizungsanlage mit 40 Jahren ab Beginn der Vermietung (1983) an. Es sei daher dem Beschwerdeführer keinesfalls darin zu folgen, daß infolge einer auf Grund des Alters des Gebäudes nicht mehr gegebenen Restnutzungsdauer auch aktivierungspflichtige Aufwendungen sofort abzugsfähig wären.

Diesen Erwägungen ließ die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid die sich daraus ergebenden rechnerischen Darlegungen im Detail folgen, mit dem Ergebnis, daß aus Vermietung und Verpachtung für 1982 ein Überschuß der Werbungskosten über die Einnahmen in der Höhe von S 132.607,--, für 1983 hingegen ein Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten in der Höhe von S 10.550,-- der Ermittlung der Einkommensteuer des Beschwerdeführers zugrunde zu legen sei.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich zusammenfassend in seinem Recht auf gesetzmäßige Besteuerung, insbesondere infolge unrichtiger Annahme von anschaffungsnahen Aufwendungen und infolge unrichtiger Ermittlung der AfA für das Gebäude und der AfA für den Gastank, verletzt.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid unbekämpft davon ausgegangen, daß der H-Hof in den Streitjahren als eine steuerlich relevante Einkunftsquelle des Beschwerdeführers (und nicht als Voluptuar) zu behandeln war. Davon ausgehend hatte die belangte Behörde die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in erster Linie strittige Frage zu lösen, ob und inwieweit die vom Beschwerdeführer im Streitzeitraum für dieses Gebäude getätigten Aufwendungen als Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten aktivierungspflichtig oder aber als Erhaltungsaufwand (Werbungskosten) sofort absetzbar waren. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, wonach seine Aufwendungen mit Ausnahme jener für die Neuerrichtung der Heizungsanlage und für die Verfließung als Werbungskosten anzuerkennen gewesen wären, hat die belangte Behörde diese Aufwendungen zum weitaus überwiegenden Teil als aktivierungspflichtig beurteilt, weil sich der Beschwerdeführer erst durch diese Arbeiten eine Einkunftsquelle geschaffen habe und die Aufwendungen daher als (anschaffungsnah) Herstellungskosten anzusehen seien.

Dieser Auffassung vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen. Nur die Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes getätigt werden, sind zu aktivieren, nicht aber auch jene, durch die ein schon bestehendes Wirtschaftsgut lediglich erhalten (instandgehalten) wird (vgl. dazu Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, S. 140). Dieser Auffassung vermag der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen. Nur die Aufwendungen, die für die Anschaffung oder Herstellung eines selbständig bewertungsfähigen Wirtschaftsgutes getätigt werden, sind zu aktivieren, nicht aber auch jene, durch die ein schon bestehendes Wirtschaftsgut lediglich erhalten (instandgehalten) wird vergleiche , dazu Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, S. 140).

Dabei scheidet im Beschwerdefall eine Behandlung der strittigen Aufwendungen als Anschaffungskosten oder auch als anschaffungsnaher Aufwand schon deshalb aus, weil der Beschwerdeführer den H-Hof unbestritten bereits im Jahre 1965 unentgeltlich erworben hat.

Zu unterscheiden ist daher, ob im Falle der strittigen Aufwendungen, wie dies die belangte Behörde meint, tatsächlich Herstellungsaufwand (Schaffung eines aktivierungspflichtigen bzw. nur im Wege der AfA absetzbaren neuen Wirtschaftsgutes) oder im Sinne der Beschwerdeausführungen Erhaltungsaufwand (sofort als Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung absetzbare Aufwendungen auf ein schon bestehendes Wirtschaftsgut) anzunehmen ist.

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes ändern, wie dies z.B. bei

einem Anbau, einem Umbau größeren Ausmaßes oder bei einer Gebäudeaufstockung der Fall ist. Erhaltungsaufwand bilden demgegenüber beispielsweise die regelmäßig erforderlichen Ausbesserungen an Gebäuden, auch wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt, wobei der Umstand, daß im Zuge der Instandsetzung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, noch nicht zu Herstellungsaufwand führt, solange nicht die Wesensart des Gebäudes verändert wird oder das Gebäude ein größeres Ausmaß erhält (vgl. dazu Hofstätter-Reichel, Kommentar III B, S 51 f zu § 16 Abs. 1 EStG 1972 allgemein, sowie Einkommensteuer-Handbuch² aaO, jeweils mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Herstellungsaufwand liegt vor, wenn bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes ändern, wie dies z.B. bei einem Anbau, einem Umbau größeren Ausmaßes oder bei einer Gebäudeaufstockung der Fall ist. Erhaltungsaufwand bilden demgegenüber beispielsweise die regelmäßig erforderlichen Ausbesserungen an Gebäuden, auch wenn sie den Gebäudewert steigern oder wenn es sich um eine Großreparatur handelt, wobei der Umstand, daß im Zuge der Instandsetzung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, noch nicht zu Herstellungsaufwand führt, solange nicht die Wesensart des Gebäudes verändert wird oder das Gebäude ein größeres Ausmaß erhält vergleiche , dazu Hofstätter-Reichel, Kommentar römisch drei B, S 51 f zu Paragraph 16, Absatz eins, EStG 1972 allgemein, sowie Einkommensteuer-Handbuch² aaO, jeweils mit zahlreichen Judikaturhinweisen).

Nun geht die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides selbst ausdrücklich davon aus, daß ein Großteil der vom Beschwerdeführer ausgewiesenen Werbungskosten im Sinne dieser Lehre und Rechtsprechung als laufender Erhaltungsaufwand zu qualifizieren sei. Zu dem Ergebnis, daß diese Aufwendungen dennoch als „anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand“ zu aktivieren seien, gelangt die belangte Behörde auf Grund ihrer - verfehlten - Rechtsansicht, im Streitfall sei erst durch die Adaptierungsarbeiten ein Wirtschaftsgut geschaffen worden.

Den diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid ist entgegenzuhalten, daß sich die belangte Behörde zu Unrecht auf einschlägige Vorjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes beruft. Aktivierungspflichtigen „anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand“ hat die Rechtsprechung nur hinsichtlich von Erhaltungsaufwand angenommen, der auf ein neu erworbenes Gebäude getätigt wird (so Einkommensteuer-Handbuch², S 141, aber auch das im angefochtenen Bescheid dazu ausdrücklich angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 1973, Zl. 460/72); dieser Fall liegt hier nicht vor. Es ist aber auch nicht, wie in dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Jänner 1983, Zl. 82/13/0174, zugrundegelegenen Fall, durch die strittigen Aufwendungen des Beschwerdeführers eine Einkunftsquelle als solche erst erworben worden. Ebensowenig kann im Beschwerdefall davon die Rede sein, daß auf der Liegenschaft des Beschwerdeführers durch die strittigen Investitionen eine „neue Anlage“ wie etwa im Falle des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Februar 1978, Zlen. 2691/76, 467, 477/77, hergestellt worden wäre. Der Auffassung der belangten Behörde, es wäre durch diese Investitionen überhaupt erst ein neues Wirtschaftsgut hergestellt worden, ist entgegenzuhalten, daß das Wirtschaftsgut „H-Hof“ ja unbestritten bereits vor den in den Streitjahren vorgenommenen „Adaptierungsarbeiten“ bestanden hat.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag der von der belangten Behörde vertretenen Auffassung, dieses Gebäude sei durch die strittigen Aufwendungen des Beschwerdeführers im Sinne der oben angeführten Lehre und Rechtsprechung „in seiner Wesensart verändert“ worden, weil es seither nicht mehr als Bauernhaus, sondern als Mietobjekt Verwendung finde, nicht zu folgen. Dazu ist vorerst darauf hinzuweisen, daß die Judikatur eine für die Annahme von Herstellungsaufwand erforderliche Änderung der Wesensart eines Gebäudes nur aus den vorgenommenen baulichen Maßnahmen abgeleitet hat (vgl. dazu etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1962, Zl. 241/59 = Slg. Nr. 2609/F, und vom 9. September 1980, Zl. 994/80). Feststellungen dahingehend, daß im Zuge der strittigen Arbeiten ein Anbau, eine Aufstockung oder Umbau größeren Ausmaßes stattgefunden hätte, oder daß es dabei zu einer geänderten Zimmereinteilung oder zu einer aus anderen Gründen erforderlichen Änderung an den Außen- oder Innenmauern des Gebäudes gekommen wäre, hat die belangte Behörde aber nicht getroffen. Zu Recht verweist der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang überdies darauf, daß der H-Hof - wenn auch ohne steuerliche Auswirkungen - bereits vor dem Jahre 1981 um S 500,- monatlich zum Teil an eine türkische Gastarbeiterfamilie vermietet war, und daß der Beschwerdeführer nach seinem von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Vorbringen schon vor der Inangriffnahme der strittigen Investitionen aussichtsreiche Verhandlungen in Richtung einer Vermietung des ganzen H-Hofes um nunmehr S 2.500,- im Monat geführt hat. Das Gebäude war daher potentiell schon stets zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geeignet. Der Umstand, daß der

Beschwerdeführer werterhöhende Aufwendungen zu seiner Erhaltung und Instandsetzung getätigt und damit die wirtschaftlichen Voraussetzungen für seine Vermietbarkeit verbessert hat, stellt ohne eine damit verbundene bauliche Änderung der Wesensart des Gebäudes noch keine taugliche Grundlage dafür dar, die getätigten Investitionen trotz ihres (von der belangten Behörde selbst im angefochtenen Bescheid angenommenen) Charakters als laufenden Erhaltungsaufwandes steuerlich als aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zu behandeln. Bei der gegebenen Sachlage geht der Verwaltungsgerichtshof vielmehr davon aus, daß die strittigen Arbeiten im wesentlichen dazu gedient haben, das Gebäude in seiner bisherigen Gestalt und zu seinem bisherigen Zweck zu erhalten. Der Verwaltungsgerichtshof vermag der von der belangten Behörde vertretenen Auffassung, dieses Gebäude sei durch die strittigen Aufwendungen des Beschwerdeführers im Sinne der oben angeführten Lehre und Rechtsprechung „in seiner Wesensart verändert“ worden, weil es seither nicht mehr als Bauernhaus, sondern als Mietobjekt Verwendung finde, nicht zu folgen. Dazu ist vorerst darauf hinzuweisen, daß die Judikatur eine für die Annahme von Herstellungsaufwand erforderliche Änderung der Wesensart eines Gebäudes nur aus den vorgenommenen baulichen Maßnahmen abgeleitet hat (vergleiche, dazu etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 16. März 1962, Zl. 241/59 = Slg. Nr. 2609/F, und vom 9. September 1980, Zl. 994/80). Feststellungen dahingehend, daß im Zuge der strittigen Arbeiten ein Anbau, eine Aufstockung oder Umbau größeren Ausmaßes stattgefunden hätte, oder daß es dabei zu einer geänderten Zimmereinteilung oder zu einer aus anderen Gründen erforderlichen Änderung an den Außen- oder Innenmauern des Gebäudes gekommen wäre, hat die belangte Behörde aber nicht getroffen. Zu Recht verweist der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang überdies darauf, daß der H-Hof - wenn auch ohne steuerliche Auswirkungen - bereits vor dem Jahre 1981 um S 500,- monatlich zum Teil an eine türkische Gastarbeiter-familie vermietet war, und daß der Beschwerdeführer nach seinem von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogenen Vorbringen schon vor der Inangriffnahme der strittigen Investitionen aussichtsreiche Verhandlungen in Richtung einer Vermietung des ganzen H-Hofes um nunmehr S 2.500,- im Monat geführt hat. Das Gebäude war daher potentiell schon stets zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geeignet. Der Umstand, daß der Beschwerdeführer werterhöhende Aufwendungen zu seiner Erhaltung und Instandsetzung getätigt und damit die wirtschaftlichen Voraussetzungen für seine Vermietbarkeit verbessert hat, stellt ohne eine damit verbundene bauliche Änderung der Wesensart des Gebäudes noch keine taugliche Grundlage dafür dar, die getätigten Investitionen trotz ihres (von der belangten Behörde selbst im angefochtenen Bescheid angenommenen) Charakters als laufenden Erhaltungsaufwandes steuerlich als aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand zu behandeln. Bei der gegebenen Sachlage geht der Verwaltungsgerichtshof vielmehr davon aus, daß die strittigen Arbeiten im wesentlichen dazu gedient haben, das Gebäude in seiner bisherigen Gestalt und zu seinem bisherigen Zweck zu erhalten.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Mietzinsvorauszahlung des Beschwerdeführers an die Fa. F für den Gastank vermag der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls der im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung nicht zu folgen. Der Beschwerdeführer hat nämlich - anders als in dem von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang angeführten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Jänner 1983, Zl. 82/13/0174 - durch die Anmietung dieses Tanks keine gesonderte Einkunftsquelle erworben, weil er - entgegen der von der belangten Behörde ohne entsprechende Sachverhaltsgrundlage getroffenen Annahme - diesen Tank nicht im Wege der „Untervermietung“ zur Erzielung von Einkünften verwendet, sondern dem

Mieter des H-Hofes nur im Rahmen der Vermietung des Gebäudes zur Verfügung stellt. Die für die Anmietung des Gastanks aufgelaufenen Kosten stellen daher im Jahre ihrer Aufwendung Werbungskosten des Beschwerdeführers zum Zwecke der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (des Gebäudes) dar.

Was die Beschwerdeausführungen zur AfA für das Gebäude betrifft, vermag der Verwaltungsgerichtshof hingegen eine rechtswidrige Vorgangsweise der belangten Behörde nicht zu erkennen. Der Beschwerdeführer wendet sich diesbezüglich ausschließlich gegen die von der belangten Behörde im Schätzungswege ermittelte Restnutzungsdauer und beruft sich dazu insbesondere auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Dezember 1985, Zl. 85/14/0082. Mit Recht verweist die belangte Behörde jedoch darauf, daß der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis für alte Gebäude, die in Massivbauweise errichtet sind, auch Nutzungszeiten von 200 und mehr Jahren für gerechtfertigt erachtet hat; entscheidend sei nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes. Daß der Bauzustand des H-Hofes im Sinne der Ausführungen im angefochtenen Bescheid eine Nutzungsdauer in dem von der belangten Behörde angenommenen Ausmaß nicht rechtfertigen würde, geht weder aus den Beschwerdeausführungen noch aus dem im Akt erliegenden Sachverständigengutachten hervor. Auch abgesehen davon, daß das wahre Alter

dieses Gebäudes weder vom Beschwerdeführer genau angegeben noch auf andere Weise ermittelt worden ist, vermag der Verwaltungsgerichtshof daher in der schätzungsweisen Ermittlung der Restnutzungsdauer durch die belangte Behörde keinen rechtswidrigen Eingriff in die Rechte des Beschwerdeführers zu erkennen.

Der angefochtene Bescheid erweist sich jedoch nach den vorstehenden Erwägungen deshalb als inhaltlich rechtswidrig, weil die belangte Behörde in der Frage der Beurteilung der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen auf Grund einer unrichtigen Rechtsansicht zur Annahme einer Aktivierungspflicht gelangt ist, bzw. in Verkennung der Rechtslage nähere Feststellungen über die mit diesen Aufwendungen im einzelnen finanzierten Arbeiten unterlassen hat, aus denen im Sinne der obigen Ausführungen verlässlich abzuleiten wäre, ob und inwieweit durch diese Arbeiten allenfalls tatsächlich über bloßen Erhaltungsaufwand hinaus eine Änderung der Wesensart des H-Hofes in baulicher Hinsicht stattgefunden hat, bzw. ob und inwieweit allenfalls voneinander trennbarer Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwand geleistet wurde (vgl. dazu neuerlich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. September 1980, Zl. 994/80, und die dort angeführte Vorjudikatur zur Frage dieser Trennbarkeit). Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid erweist sich jedoch nach den vorstehenden Erwägungen deshalb als inhaltlich rechtswidrig, weil die belangte Behörde in der Frage der Beurteilung der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwendungen auf Grund einer unrichtigen Rechtsansicht zur Annahme einer Aktivierungspflicht gelangt ist, bzw. in Verkennung der Rechtslage nähere Feststellungen über die mit diesen Aufwendungen im einzelnen finanzierten Arbeiten unterlassen hat, aus denen im Sinne der obigen Ausführungen verlässlich abzuleiten wäre, ob und inwieweit durch diese Arbeiten allenfalls tatsächlich über bloßen Erhaltungsaufwand hinaus eine Änderung der Wesensart des H-Hofes in baulicher Hinsicht stattgefunden hat, bzw. ob und inwieweit allenfalls voneinander trennbarer Herstellungs- bzw. Erhaltungsaufwand geleistet wurde vergleiche , dazu neuerlich das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. September 1980, Zl. 994/80, und die dort angeführte Vorjudikatur zur Frage dieser Trennbarkeit). Der angefochtene Bescheid war deshalb gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die SS 47 und 48 Abs. 1 Z. 1 und 2 VwGG in Verbindung mit Art. I A Z. 1 der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Die Abweisung des Mehrbegehrens geht darauf zurück, daß der gesonderte Ersatz der Umsatzsteuer neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand im Gesetz nicht vorgesehen ist. Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die SS 47 und 48 Absatz eins, Ziffer eins und 2 VwGG in Verbindung mit Artikel römisch eins, A Ziffer eins, der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243. Die Abweisung des Mehrbegehrens geht darauf zurück, daß der gesonderte Ersatz der Umsatzsteuer neben dem pauschalierten Schriftsatzaufwand im Gesetz nicht vorgesehen ist.

Wien, am 10. Juni 1987

Schlagworte

Definition von Begriffen mit allgemeiner Bedeutung VwRallg7 Herstellungskosten Instandhaltungskosten
Instandhaltungsaufwand

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1987:1986130167.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

22.08.2024

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