

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/23 2004/13/0052

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 23.05.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115 Abs1;

BAO §119 Abs1;

BAO §167 Abs1;

BAO §293b;

ESTG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;

ESTG 1988 §16;

ESTG 1988 §7 Abs1;

ESTG 1988 §7;

ESTG 1988 §8;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil, LL.M., über die Beschwerde der B in W, vertreten durch Steiner & Steiner Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Weihburggasse 18-20/50, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 25. November 2002, Zl. RV/371-16/02/2002, betreffend Einkommensteuer für 1990 bis 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Ehemann der Beschwerdeführerin war grundbücherlicher Eigentümer einer Liegenschaft in Wien.

Die Beschwerdeführerin und ihr Ehemann schlossen einen mit 28. Juli 1989 datierten Bestandvertrag über dieses Grundstück, welches nach § 1 Z 4 dieses Vertrages nur "zum Zweck der Bebauung (Zweifamilienhaus) verwendet werden" durfte. Das "Mietverhältnis" begann nach § 2 Z 1 des Vertrages am 1. Juli 1989 und wurde "auf unbestimmte Zeit abgeschlossen". Es konnte von beiden Teilen unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zum Ende des Kalendermonats aufgekündigt werden. Unter § 11 "Sonstiges" enthält der Vertrag die Bestimmung: "Da die Mieterin

umfangreiche Investitionen plant, wird ihr ein Weitergaberecht auf zehn Jahre eingeräumt, wobei auch die Nachmieter jeweils ein Weitergaberecht haben. Der Vermieter erklärt ausdrücklich, alle notwendigen Erklärungen für einen Aus- oder Umbau zu geben. Die Mieterin hat das Recht der teilweisen oder gänzlichen Untervermietung".

In den Jahren 1989 und 1990 errichtete die Beschwerdeführerin auf dem in Bestand genommenen Grundstück ein Zweifamilienhaus und begann im Jahr 1990 dieses in Teilen zu vermieten.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1990 bis 1993 erklärte die Beschwerdeführerin u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dieses Zweifamilienhauses und machte unter den Werbungskosten eine Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend. In einer als "Anlagenverzeichnis" bezeichneten Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1990 vermerkte sie dazu "Superädifikat lt. Mietvertrag vom 28.7.89", führte die einzelnen Kosten an, welche ihr aus der Herstellung des Hauses entstanden seien, deren Summe von rund 5,700.000 S sie mit "Aktivierung 1990 insgesamt" bezeichnete und woraus sie eine "AfA 90 - 10 J. ND" mit einem Zehntel dieses Betrages ansetzte und davon wieder die Hälfte als AfA geltend machte. Den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1991 bis 1993 fügte sie als Beilage ein "Anlagenverzeichnis" für dieses Grundstück an, in welchem sie dazu weitere, nach 1990 entstandene Herstellungskosten als "Anlagenzugang" anführte und in die Berechnung der AfA einbezog.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für die Jahre 1990 bis 1993 mit Bescheiden vom 12. Mai 1992 für 1990, vom 1. Juli 1993 für 1991, vom 5. Mai 1994 für 1992 und vom 28. September 1995 für 1993 insoweit erklärungsgemäß fest.

Auch mit ihrer Einkommensteuererklärung für 1994 erklärte die Beschwerdeführerin u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des in Rede stehenden Zweifamilienhauses und machte unter den Werbungskosten eine AfA geltend, die sie unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von zehn Jahren berechnete.

Im Gefolge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte die Prüferin in ihrem Bericht vom 23. Juni 1996 unter Tz 12 fest, die Beschwerdeführerin sei Eigentümerin des Superädifikats, welches seit Juli 1990 der Vermietung diene, und sie sei gleichzeitig Mieterin des dazugehörigen Grund und Bodens. Dieser Grund und Boden werde auf Grund eines Mietvertrages vom 28. Juli 1989 mit dem Ehemann der Beschwerdeführerin auf unbestimmte Zeit an sie vermietet. Die Nutzungsdauer für das Superädifikat sei laut Angaben des Ehemannes und steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin deshalb mit zehn Jahren angesetzt worden, weil die Beschwerdeführerin auf Grund des Mietvertrages lediglich ein zehnjähriges Weitergaberecht besitze. Nach Ansicht der Prüferin seien die Herstellungskosten von Superädifikaten wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden "mit jenen AfA-Sätzen abzuschreiben", die nach dem Verwendungszweck (§ 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988) zur Anwendung kämen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richte sich nach den objektiven Möglichkeiten einer Nutzung des Wirtschaftsgutes, das sei der Zeitraum, für den normalerweise überhaupt mit einer wirtschaftlichen Nutzung gerechnet werden könne. Dem Einwand, dass die Beschränkung des Weitergaberechtes auf zehn Jahre im Mietvertrag betreffend den Grund und Boden die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Superädifikates verkürze, könne nicht gefolgt werden. Nach Ansicht der Prüferin betrage die AfA für ein Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage, welche die Prüferin in derselben Höhe zu Grunde legte wie die Beschwerdeführerin.

Mit Bescheiden vom 20. August 1996 berichtigte das Finanzamt gemäß § 293b BAO die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1993 und legte Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde, wobei es u.a. eine AfA für das in Rede stehende Zweifamilienhaus in Höhe von 1,5 % der Bemessungsgrundlage berücksichtigte.

Mit Bescheid vom 2. Dezember 1996 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 1994 fest und ging dabei ebenfalls von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus, bei welchen es eine AfA für das in Rede stehende Zweifamilienhaus in Höhe von 1,5 % der Bemessungsgrundlage berücksichtigte.

Gegen diese Bescheide berief die Beschwerdeführerin. Sie wandte sich (hinsichtlich der Jahre 1990 bis 1993) gegen die Berichtigung nach § 293b BAO, weil bei Mieterinvestitionen eine rechtliche Abnutzungs-komponente zu berücksichtigen sei, in näher angeführtem Schrifttum ausdrücklich auf eine kürzere Nutzungsdauer bei Superädifikaten Bezug genommen werde und aus diesem Grund ableitbar sei, dass § 293b BAO infolge abweichender Rechtsansichten zwischen der Beschwerdeführerin und der Finanzbehörde nicht anwendbar sei. Hätte die Finanzbehörde ihre amtswegige Ermittlungspflicht wahrgenommen, wäre hervorgekommen, dass durch die Beschränkung der rechtlichen Nutzungsdauer eine entsprechend kürzere Abschreibungsdauer notwendig erscheine.

Da auf Grund der rechtlichen Vereinbarung das Weitergaberecht auf zehn Jahre limitiert sei, erscheine es sachgerecht, eine zehnjährige Abschreibungsdauer in Anspruch zu nehmen. Nach Ablauf des vertraglich vereinbarten Weitergaberechtes habe durch den Vermieter kein Ersatz für das Gebäude zu erfolgen, weil der "Superädifizient" lediglich berechtigt sei, bei Aufkündigung des Mietvertrages das Gebäude auf seine Kosten zu entfernen. Bezüglich des Jahres 1990 werde auch Bemessungsverjährung eingewandt.

Im weiteren Verwaltungsverfahren gab die Beschwerdeführerin mit Schriftsatz vom 17. September 1998 auf Vorhalt bekannt, dass es keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen neben dem Mietvertrag vom 28. Juni 1989 gebe, jedoch die mündliche Vereinbarung, dass dann, wenn das Mietverhältnis aufgelöst werden sollte, über die Verrechnung betreffend das Superädifikat Vereinbarungen zu treffen seien.

Mit Schriftsatz vom 3. März 1999 legte die Beschwerdeführerin ein Gutachten des Sachverständigen Dipl.-Ing. Z. vom 15. Februar 1999 mit dem "Gegenstand: Restnutzungsdauer des Wohnhauses" vor. Demnach habe am 11. Jänner 1999 eine örtliche Besichtigung durch den Sachverständigen stattgefunden. Nach näherer Beschreibung des Wohnhauses führte der Sachverständige unter Punkt 2.40 "Bauzustand" aus, soweit durch bloßen Augenschein erkennbar, befinde sich das Gebäude in gutem Zustand. Dachdeckung, Dachverblechung und Außenputz würden offensichtlich regelmäßig instand gehalten. Schon während der Bauzeit und auch danach seien aber im Kellerbereich Schäden durch drückendes Hangwasser entstanden, die gemäß Schreiben vom 8. Jänner 1999 durch Dipl.-Ing. H. im Zeitraum zwischen März und Juni 1993 saniert worden seien, aber mögliche Schäden an der baulichen Substanz im betroffenen Bereich verursacht hätten. Da dies die tragende Bausubstanz betreffe, die durch die Hanglage zusätzlich starken Beanspruchungen ausgesetzt sei, seien auch in Zukunft Schäden an der Gebäudesubstanz nicht auszuschließen. Unter Punkt 3.10 "Bestehender Zustand und wirtschaftliche Gesamtlebensdauer" führte der Sachverständige aus, seit dem zweiten Weltkrieg würden Wohnhäuser für eine wirtschaftliche Gesamtlebensdauer von 60 bis 80 Jahren konzipiert und die Miete aus der Verzinsung und Amortisation ermittelt. Das Wohnhaus entspreche hinsichtlich Raumkonzeption und Bauweise "den heutigen Anforderungen". Der bestehende Superädifikatsvertrag sei zwar unbefristet abgeschlossen, stelle aber einen gewichtigen Abwertungsgrund dar, weil die Möglichkeit einer Leerstehung eine superädifikatsrechtliche Kündigung zur Folge haben könne. In diesem Fall müsse aber der Gebäudeeigentümer (Beschwerdeführerin) mit einer empfindlichen Abwertung bei der Gebäudeablöse rechnen. Die wirtschaftliche Gesamtlebensdauer sei daher mit 25 Jahren anzusetzen. Unter Punkt 3.20 "Technische Gesamtlebensdauer" führte der Sachverständige aus, die offenbar nicht endgültig behebbare Nässeinwirkung im erdberührten Kellerbereich beeinträchtige Fundamente und Kellerwände und rechtfertige ebenso eine deutliche Abminderung der technischen Gesamtlebensdauer auf 25 Jahre. Unter Punkt 3.20 "Gesamtnutzungsdauer" kommt der Sachverständige zum Schluss, die wirtschaftliche und technische Gesamtnutzungsdauer sei daher mit 25 Jahren vom Zeitpunkt der Nutzung an anzusetzen.

Das im Gutachten des Dipl.-Ing. Z. erwähnte Schreiben des Dipl.-Ing. H. vom 8. Jänner 1999 war an die Beschwerdeführerin gerichtet und führte an, dass im Kellergeschoss des in Rede stehenden Gebäudes durch einen Bauschaden - verursacht durch das ausführende Bauunternehmen Ing. T. - zeitweise ein massiver Wassereintritt erfolgt sei. Im Zeitraum März bis Juni 1993 sei Dipl.-Ing. H. mit der Behebung dieses Problems und der Sanierung des Schadens beauftragt gewesen. Im bereits fertig gestellten Objekt habe die Baufirma Ing. T. im Kellergeschoss innen den gesamten Fußbodenaufbau bis zur Fundamentoberkante und teilweise den Wandverputz entfernen und nach dem Einbau einer neuen Dichtungsbahn im Bereich des Lichtschachtes gesamt neu herstellen sowie außen eine fachgerechte Sanierung einschließlich einer Erneuerung der Isolierung und einer Schotterhinterfüllung durchführen müssen. Durch den lang anhaltenden Wassereintritt "(seit Baubeginn rd. 1989/90)" seien dadurch möglicherweise Schäden an der baulichen Substanz im Fundamentbereich zu erwarten, deren Ausmaß derzeit noch nicht abzusehen sei, vor allem weil das Objekt sich in starker Hanglage befinde und starkem Erddruck sowie Wasserdruck ausgesetzt sei.

Die belangte Behörde holte von den Sachverständigen F.S., T.S. und Ing. H.S. ein mit 15. Mai 2000 datiertes Gutachten "zur Ermittlung der Restnutzungsdauer des Zweifamilienwohnhauses" ein. Darin wird ausgeführt, am 10. November 1999 habe ein "Befundaufnahmetermin" stattgefunden. Nach einer Baubeschreibung stellten die Sachverständigen fest, die Baukonstruktion, Baustoffe, Ausstattungen usw. in Verbindung mit der nach der näher angeführten Literatur für die einzelnen Bauteile angeführten durchschnittlichen Nutzungsdauer gäben keinen Anlass zu einer einschränkenden Beurteilung der technischen Lebensdauer. Beim in Rede stehenden Bauwerk sei eine sehr

solide, technisch einwandfreie Ausführung und eine gute bis sehr gute Ausstattung gegeben. Zu dem im Schreiben des Dipl.-Ing. H. vom 8. Jänner 1999 angeführten Bauschaden durch einen zeitweise massiven Wassereintritt bemerkten die Sachverständigen, dass der Augenschein am 10. November 1999 angesichts des bestehenden ordnungsgemäßen Zustandes eine Feststellung von Auswirkungen der Mängel, die zu Undichtheiten geführt hätten, nicht zugelassen habe. Die unter Leitung und Aufsicht des Dipl.-Ing. H. vorgenommene Verbesserung des Werkes, "d. h. Sanierung bzw. Mängelbehebung", sei offensichtlich derartig sorgfältig und sachgerecht vorgenommen worden, dass durch die exakte Auftragserfüllung durch Dipl.-Ing. H. eine restlose Behebung stattgefunden habe und dadurch weitere Schäden hintangehalten worden seien. Es sei nicht nachvollziehbar, dass eine Keller-Betonwand - beim gegenständlichen Kellergeschoss handle es sich um eine in sich ausgesteifte und geschlossene statische Gesamtkonstruktion - durch einen vermutlich durch eine mangelhaft hergestellte Abdichtung oder durch einen ähnlichen Mangel hervorgerufenen lokalen Wassereintritt in der baulichen Substanz beeinträchtigt sein sollte oder Schäden zu erwarten seien. Die im Gutachten des Dipl.-Ing. Z. erwähnte Abminderung der technischen Gesamtlebensdauer um 25 % wegen der "offenbar nicht endgültigen behebbaren Nässeinwirkung im erdberührten Kellerbereich" und den Umstand, dass "auch in Zukunft Schäden an der Gebäudesubstanz nicht auszuschließen" seien, könnten die Sachverständigen nicht nachvollziehen. Derartige, zum Zeitpunkt des Einsatzes des Dipl.- Ing. H. bestehende Vermutungen betreffend mögliche Schäden hätten zu einer Mängelbehebung führen müssen. Unter der Aufsicht des Dipl.-Ing. H. seien offensichtlich eine Mängelbehebung erfolgreich durchgeführt und die undichte Kellerwand saniert worden. Eine von Dipl.-Ing. Z. erwähnte "offenbar nicht endgültig behebbare Nässeinwirkung" habe augenscheinlich nicht festgestellt werden können. Die in den Äußerungen der Dipl.-Ing. H. und Z. geäußerten Befürchtungen, die in einer Beurteilung der Gesamtnutzungsdauer von 25 Jahren gipfelten, seien daher nicht zutreffend. Zusammenfassend gelangten die Sachverständigen zu einer Nutzungsdauer von etwa 80 Jahren.

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2000 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für die Streitjahre im Instanzenzug fest.

Der Verwaltungsgerichtshof hob diesen Bescheid mit Erkenntnis vom 24. April 2002, 2001/13/0198, wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde auf, weil im Berufungssenat als Stellvertreter bestellte Mitglieder mitgewirkt hatten, ohne dass eine Verhinderung der entsendeten Mitglieder gegeben gewesen wäre.

In der im fortgesetzten Verfahren vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung vom 5. November 2002 führte der Vertreter der Beschwerdeführerin u.a. aus, dass die Bemessungsgrundlage mit einem näher angeführten Betrag auf bewegliche Wirtschaftsgüter entfalle, die jedenfalls "auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren abzuschreiben" seien. Zur Nutzungsdauer "der Liegenschaft" verweise er darauf, dass das "Mietverhältnis" zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann durch den Tod der Beschwerdeführerin erlöschen würde und damit die Nutzungsdauer des Gebäudes nicht länger sein könne als die effektive Lebenserwartung der Beschwerdeführerin (welche im Streitjahr 1990 das 42. Lebensjahr vollendete). Der Mietvertrag zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann beinhalte ein Weitergaberecht auf zehn Jahre, welches mit seinen wirtschaftlichen Auswirkungen einer Sperrfrist gleichkomme. Innerhalb dieser zehn Jahre habe die Beschwerdeführerin durch die hohen Mieterträge bereits ihr eigenes Kapital sowie die Zinsen verdient. Nach Ablauf dieser Zehnjahres-Frist sei der Mietvertrag von beiden Seiten monatlich kündbar. Weiters sei bei der Begutachtung von Superädifikaten eine Qualifizierung der rechtlichen Abnützung vorzunehmen.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen der Beschwerdeführerin u.a. insoweit Folge, als sie bei der AfA für das in Rede stehende Zweifamilienhaus hinsichtlich einer Reihe aufgeführter Wirtschaftsgüter (Küche, eingebaute Geräte, Gaskessel, Badezimmereinrichtung, usw.) mit einer näher angeführten Bemessungsgrundlage eine Nutzungsdauer von zehn Jahren annahm, wodurch sich die jährliche AfA gegenüber den bekämpften Bescheiden des Finanzamtes dementsprechend erhöhte. Hinsichtlich der (restlichen) AfA für das in Rede stehende Gebäude selbst legte die belangte Behörde der im Instanzenzug vorgenommenen Einkommensteuerfestsetzung Werbungskosten zu Grunde, wobei sie von einem AfA-Satz von 1,5 % ausging.

Zur eingewendeten Verjährung hinsichtlich des Jahres 1990 führte die belangte Behörde aus, der Einkommensteuerbescheid 1990 vom 12. Mai 1992 und die im Zeitraum zwischen 9. Jänner und 13. Juni 1996 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung hätten den Lauf der Verjährungsfrist unterbrochen, weshalb eine Bemessungsverjährung nicht eingetreten sei.

Zur Berichtigung nach § 293b BAO hielt die belangte Behörde fest, dass die den Einkommensteuererklärungen für 1990 bis 1993 zu Grunde gelegte Nutzungsdauer von zehn Jahren ohne betreffenden Nachweis dem § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 widersprochen habe. Die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, bei Superädifikaten sei ohne Nachweis eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anzusetzen, sei angesichts des klaren Wortlautes des von der belangten Behörde wiedergegebenen § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 nicht vertretbar. Es habe sich daher um eine offensichtliche Unrichtigkeit gehandelt, welche zunächst ungeprüft in die Einkommensteuerbescheide übernommen worden sei. Zweck der Bestimmung des § 293b BAO sei, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung herbeizuführen, wobei dem Grundsatz der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen sei. Die Folgen der vom Finanzamt übernommenen Unrichtigkeit seien beträchtlich gewesen, weshalb die (im Ermessen stehende) Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1993 zu Recht erfolgt sei.

Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, für das in Rede stehende Zweifamilienhaus sei eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer von 66,6 Jahren zu berücksichtigen, sei aus folgenden Gründen nicht gerechtfertigt:

Dem Gutachten des Dipl.-Ing. Z. vom 15. Februar 1999 sei zu entnehmen, dass bei einer eingehenden Besichtigung am 11. Jänner 1999 offenbar keine Mängel haben festgestellt werden können. Das Gebäude habe sich nach den Ausführungen im Gutachten in gutem Bauzustand befunden. Im Kellerbereich seien Schäden durch drückendes Hangwasser aufgetreten gewesen, die durch Dipl.-Ing. H. im Zeitraum März bis Juni 1993 saniert worden seien, aber mögliche Schäden an der baulichen Substanz im betroffenen Bereich verursacht hätten. Auf Grund der starken Beanspruchung der Bausubstanz infolge der Hanglage seien auch in Zukunft Schäden an der Gebäudesubstanz "nicht auszuschließen". Auch nach dem Schreiben des Dipl.-Ing. H. vom 8. Jänner 1999 seien "möglicherweise" Schäden an der baulichen Substanz im Fundamentbereich "zu erwarten". Da die von der belangten Behörde mit der Erstattung eines Gegengutachtens beauftragten Sachverständigen bei ihrer Befundaufnahme am 10. November 1999, somit über sechs Jahre nach der Sanierung des Schadens im Kellerbereich, keinerlei Mängel haben feststellen können, welche auf eine eingeschränkte technische Lebensdauer des Gebäudes hätten hinweisen können, und da nach den Ausführungen der Dipl.-Ing. Z. und H. im Gutachten vom 15. Februar und im Schreiben vom 8. Jänner 1999 lediglich möglicherweise Schäden an der Bausubstanz zu erwarten seien, sei es nach Ansicht der belangten Behörde nicht gerechtfertigt, bei dem in Rede stehenden Mietobjekt von einer kürzeren technischen Lebensdauer als der gesetzlich vorgesehenen Nutzungsdauer auszugehen.

Der im Verwaltungsverfahren vorgebrachte Umstand, dass das Haus vermietet werde und daher einer rascheren Abnutzung als bei Eigennutzung unterliege, könnte allenfalls bei rasch wechselnden Mietverhältnissen berücksichtigt werden. Im Übrigen könnte bei Auftreten tatsächlicher größerer Schäden an der Gebäudesubstanz eine Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung nach § 8 Abs. 4 EStG vorgenommen werden.

Die einer späteren Stellungnahme des Dipl.-Ing. Z. zum Gutachten der von der belangten Behörde bestellten Sachverständigen entnehmbare Einschränkung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer auf 25 Jahre, weil es sich um ein Superädifikat handle, sei nicht vorzunehmen. Es möge zwar zutreffen, dass die Nutzungsdauer bei Superädifikaten häufig kürzer sei als jene bei Gebäuden auf eigenem Grund und Boden. Denn es handle sich bei Superädifikaten vielfach um Bauten, welche infolge einer von vornherein vertraglich begrenzten Nutzungsdauer oder im Hinblick auf eine mögliche frühere Beendigung des Mietverhältnisses in Leichtbauweise - entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer - errichtet würden. Für solche in Leichtbauweise errichtete Gebäude sei in der Regel auch die technische Nutzungsdauer kürzer. Im Übrigen würden Gebäude auf fremdem Grund und Boden nach denselben Grundsätzen wie eigene Gebäude besteuert.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richte sich nach der objektiven Möglichkeit einer wirtschaftlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes. Zukünftige Verhältnisse seien bei der Frage der Abnutzbarkeit im Wege der AfA nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits voraussehen ließen. Bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen eines Mieters auf eine Bestandsache komme es darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen könne. Bei der Ermittlung der voraussichtlichen Vertragsdauer, welche über eine förmliche Vertragsdauer hinausgehen könne, könne einem zwischen den Parteien bestehenden Angehörigenverhältnis, einem voraussichtlich mangelndem Interesse des Vermieters an einer andersartigen Nutzung der Liegenschaft oder dem Umfang der Bauaufwendungen des Mieters Indizwirkung zukommen. Nach § 2 des zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehemann geschlossenen Mietvertrages über das Grundstück sei das Mietverhältnis auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Bei einem auf

unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag könne die voraussichtliche technische Nutzungsdauer der vom Mieter getätigten Investitionen der AfA-Berechnung zu Grunde gelegt werden. Eine kürzere rechtliche Nutzungsdauer sei im Beschwerdefall nicht gegeben. Dass die Beschwerdeführerin mit einem "Verlust ihrer Investitionen" ernstlich hätte rechnen müssen, sei nicht dargetan worden. Der Umstand, dass keine schriftliche Vereinbarung über Entschädigungszahlungen für die Investitionen im Fall der Kündigung durch den Vermieter getroffen worden seien, spreche dafür, dass das Mietverhältnis nicht "limitiert" geplant gewesen sei. Auf Grund des Ehebandes zum Vermieter des Grundstückes sowie der Art und des Umfanges der Bauaufwendungen sei im Beschwerdefall die voraussichtliche Vertragsdauer nicht kürzer als die technische Nutzungsdauer des Gebäudes anzunehmen. Für die bei der AfA-Bemessung anzusetzende Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern sei die objektive Nutzungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes maßgeblich und nicht das Lebensalter des Abgabepflichtigen.

Zur technischen Nutzungsdauer hielt die belangte Behörde zusammenfassend fest, es gebe keinerlei Anhaltspunkt, dass das in Rede stehende Wohngebäude nicht der Hanglänge entsprechend errichtet worden sei.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 24. Februar 2004, B 1913/02-4, abgelehnt und die Beschwerde über nachträglichen Antrag mit Beschluss vom 5. April 2004, B 1913/02- 6, dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 144 Abs. 3 B-VG zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin fühlt sich in Ausführung des Beschwerdepunktes u.a. im Recht darauf verletzt, dass nach Eintritt der Verjährung keine Abgabe mehr festgesetzt wird.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt nach § 208 Abs. 1 lit. a leg. cit. mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabensanspruch entstanden ist. Nach § 209 Abs. 1 BAO in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 180, wurde die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenspruchs oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen und begann die Verjährungsfrist mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, neu zu laufen.

Angesichts der unbestrittenen behördlichen Feststellung über die die Verjährung unterbrechende Einkommensteuerfestsetzung für 1990 durch den Bescheid vom 12. Mai 1992 war bei Erlassung der mit den Berufungen bekämpften Bescheide vom 20. August 1996 (für die Jahre 1990 bis 1993) und vom 2. Dezember 1996 (für 1994) Verjährung noch nicht eingetreten. Im Übrigen ist auf § 209a Abs. 1 BAO zu verweisen, wonach der Eintritt der Verjährung einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, nicht entgegensteht.

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als seine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Entscheidend hierfür ist, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, der eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Dies wird dann zu bejahen sein, wenn die Abgabenbehörde die Unrichtigkeit bei ordnungsgemäßer Prüfung der Abgabenerklärung hätte erkennen müssen, ohne weitere Ermittlungen anzustellen. Eine solche Unrichtigkeit kann sowohl in einer unzutreffenden Rechtsauffassung, was an Hand des Gesetzes und auch der dazu entwickelten Rechtsprechung zu beurteilen ist, als auch in einer in sich widersprüchlichen oder eindeutig gegen menschliches Erfahrungsgut sprechenden Sachverhaltsdarstellung bestehen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 29. November 2006, 2002/13/0153, vom 23. September 2005, 2002/15/0198, und vom 1. Juli 2003, 97/13/0230, jeweils mwN). Maßgeblicher Zeitpunkt, zu welchem die Unrichtigkeit zu beurteilen ist, ist der Zeitpunkt der Erlassung des zu berichtigenden Bescheides (vgl. etwa die erwähnten hg. Erkenntnisse vom 29. November 2006, vom 23. September 2005 und vom 16. Dezember 2003, 2003/15/0110)

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 können von den Einnahmen als Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8) geltend gemacht werden.

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), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden.

Dass die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 auf Gebäude auf eigenem Grund und Boden beschränkt wäre, auf Superädifikate (Gebäude auf fremdem Grund und Boden) sohin nicht anwendbar wäre, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest-)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl. jüngst das hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, 2004/15/0006, und etwa das hg. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0132, mwN).

Angesichts der vom Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 aufgestellten Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5 % ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer eines Gebäudes vorliegt. Die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer wäre bis zu deren Nachweis unrichtig.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1990 bis 1993 samt Beilagen hat die Beschwerdeführerin Werbungskosten geltend gemacht, deren Berechnung eine AfA zu Grunde gelegt, dabei auf eine zehnjährige Nutzungsdauer abgestellt und lediglich zu erkennen gegeben, dass es sich bei dem in Rede stehenden Gebäude um ein Superädifikat handelt. Einen Nachweis über eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer hat die Beschwerdeführerin mit diesen Einkommensteuererklärungen samt Beilagen nicht erbracht. Bei diesem Sachverhalt war jedoch das Zugrundelegen einer zehnjährigen Nutzungsdauer für die Berechnung der AfA objektiv unrichtig. Das Finanzamt, welches diese objektiv unrichtigen Werbungskosten aus den Abgabenerklärungen in die dann berichtigten Einkommensteuerbescheide übernommen hat, war daher zur späteren Berichtigung dieser Bescheide nach § 293b BAO befugt.

Das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte hg. Erkenntnis vom 25. April 2002, 99/15/0255, ist nicht einschlägig. In jenem Beschwerdefall war - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht "gleichfalls" - die zehnjährige Nutzungsdauer einer Mieterinvestition strittig. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass bei jenem Erkenntnis nicht die Anwendung des Werbungskosten betreffenden § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG strittig war, sondern die Absetzung für Abnutzung als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG), für welche das Gesetz keine gesetzliche Vermutung aufstellt. Im vorliegenden Beschwerdefall jedoch hatte die Behörde bis zu einem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer wegen der gesetzlichen Vermutung ausschließlich von der Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahre auszugehen.

Mit dem Beschwerdevorbringen, die Beschwerdeführerin habe in den Einkommensteuererklärungen auf das Vorliegen eines Superädifikates hingewiesen und dadurch ein Beweisanbot erbracht, übersieht die Beschwerdeführerin, dass es zur Widerlegung der gesetzlichen Vermutung nicht genügt, einen Beweisantrag zu stellen, sondern dass die Beschwerdeführerin dazu den Nachweis zu erbringen gehabt hätte. Da sie einen solchen Nachweis bis zum Zeitpunkt der Erlassung der dann berichtigten Bescheide nicht erbracht hatte, erweist sich die Übernahme der Werbungskosten aus ihren Abgabenerklärungen unter Berücksichtigung der in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen angeführten, auf eine zehnjährige Nutzungsdauer des Gebäudes abstellenden AfA-Beträge als unrichtig.

Soweit sich die Beschwerdeführerin im "Recht auf eine, einer nachprüfenden Kontrolle zugängliche Begründung der Ermessensübung" verletzt sieht, enthält die Beschwerde keine nähere Begründung für diesen Vorwurf, weshalb es genügt, auf die oben wiedergegeben Ausführungen des angefochtenen Bescheides zur Ausübung des Ermessens durch die belangte Behörde hinzuweisen. Dass sich die Zweckmäßigkeit einer Berichtigung aus dem Ziel der gesetzlichen Norm des § 293b BAO ergibt, ein der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechendes Ergebnis herbei zu führen, wobei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof etwa im hg. Erkenntnis vom 9. Juli 1997, 95/13/0124, VwSlg 7.196/F,

zum Ausdruck gebracht.

Somit bleibt noch zu prüfen, ob die belangte Behörde bei der Festsetzung der Einkommensteuer im Instanzenzug rechtens davon ausgehen durfte, dass die Beschwerdeführerin den Nachweis für eine kürzere als die in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 vermutete betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für das in Rede stehende Zweifamilienhaus auch bis zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides nicht erbracht hat.

Unter Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe (vgl. das erwähnte hg. Erkenntnis vom 29. März 2007, 2004/15/0006, mwN).

Der dem Abgabepflichtigen obliegende Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden. Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0074).

Soweit die Beschwerdeführerin wiederkehrend den Umstand hervorhebt, bei dem in Rede stehenden Zweifamilienhaus handle es sich um ein Superädifikat, ist sie daran zu erinnern, dass die Bestimmungen der §§ 7, 8 und 16 EStG 1988, soweit sie Gebäude betreffen, auch auf Superädifikate anzuwenden sind. Der Umstand allein, dass es sich um ein Superädifikat handelt, vermag noch keine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu begründen. Deshalb liegt entgegen der Rüge der Beschwerdeführerin darin kein Widerspruch in der Begründung des angefochtenen Bescheides, dass die belangte Behörde ausführte, häufig sei die Nutzungsdauer bei Superädifikaten kürzer als jene bei Gebäuden auf eigenem Grund und Boden. Die belangte Behörde hat ihre Aussage ohnehin mit der Leichtbauweise mancher Superädifikate im Zusammenhang mit einer kürzeren bestimmten Vertragsdauer begründet. Ausschlaggebend ist aber nicht eine statistische Aussage über die Häufigkeit einer kürzeren Nutzungsdauer, sondern der Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer eines konkreten Gebäudes.

Den Nachweis einer kürzeren als der vom Gesetz vermuteten technischen Nutzbarkeit des in Rede stehenden Zweifamilienhauses hat die belangte Behörde als nicht erbracht angesehen. Sie stützte sich dabei darauf, dass das von der Beschwerdeführerin vorgelegte Gutachten von einem guten Bauzustand des Gebäudes und davon spricht, dass im Gutachten erwähnte Schäden saniert worden und Folgeschäden lediglich möglich seien und allenfalls eintreten könnten. Auch das von der belangten Behörde eingeholte Gegengutachten kommt zum Ergebnis, dass die angesprochenen, im Jahr 1993 entdeckten Schäden saniert seien. Daher ist es nicht un schlüssig, wenn die belangte Behörde den Nachweis einer kürzeren technischen Nutzbarkeit als nicht gegeben ansah. Dass es auf allfällige künftige, nur mögliche Schäden nicht ankommt, welche zu einer außergewöhnlichen technischen Abschreibung (§ 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988) führen würden, ist auch dem hg. Erkenntnis vom 9. September 2004, 2002/15/0192, zu entnehmen.

Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides vermag die Beschwerdeführerin auch darin nicht aufzuzeigen, dass die belangte Behörde auf eine voraussichtliche Vertragsdauer abgestellt hat. Die belangte Behörde hat dabei berücksichtigt, dass die Beschwerdeführerin mit ihrem Ehemann einen Bestandvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen habe und dass eine schriftliche Vereinbarung über Entschädigungszahlungen für ihre Investitionen im Fall der Kündigung durch den Bestandgeber nicht getroffen worden sei. Dem Umfang der getätigten Bauaufwendungen hat die belangte Behörde eine Indizwirkung für eine längere Vertragsdauer zugemessen, auch das zwischen den Vertragsparteien bestehende Angehörigenverhältnis sowie ein voraussichtlich mangelndes Interesse des Bestandgebers an einer andersartigen Nutzung der Liegenschaft hat die belangte Behörde angenommen. Dem wird in der Beschwerde nichts Konkretes entgegengesetzt.

Soweit sich die Beschwerdeführerin auf ein im Bestandvertrag geregeltes Weitergaberecht auf zehn Jahre stützt und vorträgt, nach Ablauf dieser Frist sei es ihr unmöglich, das Superädifikat zu verkaufen, zeigt sie nicht auf, dass es ihr unmöglich wäre, das Zweifamilienhaus - wie bis dahin - weiter durch Vermietung zu nutzen.

Mit dem Hinweis auf die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit oder auf ihr Lebensalter (41 Jahre bei Abschluss des Bestandvertrages) ist es der Beschwerdeführerin auch nicht gelungen, eine kürzere wirtschaftliche Nutzbarkeit des Gebäudes nachzuweisen, weil sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht nach dem Zeitraum der voraussichtlichen Nutzung durch den jeweiligen Besitzer oder nach anderen subjektiven Erwägungen, sondern nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 1994,

92/15/0127) richtet. Aus diesem Grund geht auch das Vorbringen der Beschwerdeführerin ins Leere, dass sie aus "ökonomischmietrechtlichen Gründen" unbefristete Mietverträge hinsichtlich ihres Zweifamilienhauses überhaupt nicht abschließen, weil die von ihr angebotenen Objekte nur für einen bestimmten Mieterkreis in Frage kämen, nämlich für Diplomaten oder leitende Angestellte internationaler Konzerne, welche sich für einige Jahre berufsbedingt in Österreich aufhielten.

An mehreren Stellen der Beschwerde vorgebrachte Verfahrensrügen, die belangte Behörde habe Ermittlungen unterlassen, etwa weitere (Ergänzungs-)Gutachten einzuholen, erweisen sich angesichts der durch die Beweislastumkehr in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 der Beschwerdeführerin auferlegten Nachweispflicht als unbegründet.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. Mai 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VwGH:2007:2004130052.X00

Im RIS seit

20.06.2007

Zuletzt aktualisiert am

11.01.2016

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at