

TE Vwgh Erkenntnis 2004/3/31 2003/13/0164

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 31.03.2004

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §167 Abs2;

EStG 1988 §10 Abs3 idF 1993/253;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des R in L, vertreten durch Dr. Albin Walchshofer, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Fadingerstraße 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 28. Mai 1999, Zl. RV- 377.97/1-6/1997, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb u.a. im Streitjahr 1993 das Unternehmen eines Datenverarbeitungs-Systemtechnikers. Sowohl er als auch seine Eltern wohnten in einem im Eigentum seiner Eltern stehenden Zweifamilienhaus. Im Streitjahr wurde dieses Haus umgebaut und dabei das Dachgeschoss zu einem Büro ausgebaut. Die Kosten dafür trug der Beschwerdeführer.

In einem mit 29. Dezember 1993 datierten Mietvertrag zwischen den Eltern des Beschwerdeführers und ihm wurde vereinbart, dass der Mietgegenstand "Büroräume" im Dachgeschoss dieses Hauses (Vorraum, Büroraum, Besprechungszimmer und Sanitärraum) ab 1. Jänner 1994 auf unbestimmte Zeit gegen einen monatlichen Mietzins von 4.000 S, worin anteilige Heizungs-, Wasser-, Rauchfangkehrerkosten und Hausbesitzerabgabe enthalten seien, dem Beschwerdeführer vermietet würde. Nach Punkt 16 dieses Vertrages wurde der Mietgegenstand ausschließlich als Büro, nicht aber zu Wohnzwecken vermietet; die Verwendung des Mietgegenstandes zu einem anderen Zweck als dem in Punkt 16 genannten war nach Punkt 12 des Vertrages ausgeschlossen. Änderungen des Mietgegenstandes bedurften der Genehmigung der Vermieter. Auf Kosten des Mieters durchgeführte Änderungen (Verbesserungen) waren bei Beendigung des Mietverhältnisses kostenlos im Mietgegenstand zu belassen. Eine Untervermietung oder

eine sonstige entgeltliche oder unentgeltliche gänzliche oder teilweise Weitergabe des Mietgegenstandes samt Zubehör war nach Punkt 15 des Vertrages nur an "Firmen" gestattet, an denen der Mieter selbst mit mindestens einem Drittel beteiligt war.

Ab 1995 vermietete der Beschwerdeführer diese Büroräumlichkeiten der I GesmbH um eine jährliche Miete von 56.000 S weiter.

Der Beschwerdeführer machte in seinen Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für das Streitjahr von den aktivierten Investitionskosten in Höhe von rund 950.000 S die AfA sowie einen Investitionsfreibetrag geltend.

Im Ergebnis einer beim Beschwerdeführer für die Jahre 1992 bis 1994 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde in der Niederschrift über die Schlussbesprechung am 28. Mai 1997 unter Punkt 7 u.a. die Prüferansicht festgehalten, dass die vorgenommenen Investitionen den Eigentümern des Grundstückes (den Eltern des Beschwerdeführers) zuzurechnen seien. Gegenstand der Aktivierung beim Beschwerdeführer sei daher nicht das von diesem auf fremdem Grund und Boden errichtete Bauwerk (Dachgeschoss), sondern das Recht auf ungestörte Nutzung desselben. Daher habe der Beschwerdeführer ein Mietrecht erworben, welches zu aktivieren und im Wege der AfA auf zehn Jahre absetzbar sei. Deshalb könne auch kein Investitionsfreibetrag geltend gemacht werden. Die Dotierung des Investitionsfreibetrages sei daher um einen Anteil von rund 284.000 S zu kürzen, welcher nach Prüferansicht das Mietrecht betreffe.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und setzte mit Bescheiden vom 26. Juni 1997 die Einkommensteuer im wiederaufgenommenen Verfahren und - gemäß § 296 BAO geändert - die Gewerbesteuer neu fest.

Dagegen berief der Beschwerdeführer mit der Begründung, wegen des "verschiedenen Funktionszusammenhanges (Büro = betriebliche Nutzung, Wohnungen = privates Wohnbedürfnisse)" könnten die Mieteinbauten nur im Betriebsvermögen des Beschwerdeführers aktiviert werden. Im Übrigen sei die "von der Betriebsprüfung" angeführte Weitervermietung nie durchgeführt worden und aus jetziger Sicht auch nicht geplant.

In einer dem Beschwerdeführer vorgehaltenen Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin aus, sie qualifiziere den Sachverhalt als Anschaffung eines Mietrechtes. Zur behaupteten "Nicht-Weitervermietung" führte sie an, anlässlich der von ihr durchgeführten Betriebsbesichtigung habe der Beschwerdeführer angegeben, dass dieses Büro auch von der I GesmbH, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer sei, benützt werde. Die I GesmbH habe diese Anschrift (dieses Büro) als Firmensitz angegeben und zahle für dieses Büro dem Beschwerdeführer seit 1995 eine Miete von 56.000 S jährlich, also mehr, als der Beschwerdeführer seinerseits als Einzelunternehmer an die Hauseigentümer als Miete (48.000 S) habe zahlen müssen. Im Übrigen habe ein Organ des Erhebungsdienstes des Finanzamtes eine Niederschrift über eine Nachschau vom 17. Jänner 1997 aufgenommen, worin ebenfalls festgehalten werde, dass die I GesmbH als Untermieterin der in Rede stehenden Räumlichkeiten eine jährliche Miete von 56.000 S an den Hauptmieter - den Beschwerdeführer - leiste.

In der erwähnten Niederschrift über eine Nachschau vom 17. Jänner 1997 bei der I GesmbH wurde festgehalten, dass sich am Hintereingang des in Rede stehenden Hauses ein Firmenschild der I GesmbH befinde und im Dachgeschoss etwa 70 m² als Büro und Besprechungszimmer ausgebaut seien. In diesem Haus seien zwei Angestellte für die I GesmbH tätig. Auf Befragen habe der Beschwerdeführer angegeben, für die I GesmbH sei diese Anschrift als Firmensitz gewählt worden, weil in diesem Unternehmen Entwicklungen, Erfindungen und dgl. durchgeführt würden und diese vor den anderen "Firmenteilen" geheim seien. Die Räumlichkeiten würden von der I GesmbH und vom Einzelunternehmen des Beschwerdeführer genutzt. Für die Räumlichkeiten bezahle die I GesmbH jährlich 56.000 S Miete.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin wandte der Beschwerdeführer ein, bei der Verrechnung von Miete "an die" I GesmbH handle es sich um die Vermietung der Werkstätte und der zugehörigen Maschinen, nicht um die Büroräumlichkeiten. Für die kaufmännischen Belange vermiete ein Mag. W. ein privates Büro an die I GesmbH weiter. "Ursprüngliche Überlegungen, auch das Büro (des Beschwerdeführers) an die I GesmbH weiterzuvermieten", seien jedoch "durch die Weitervermietung durch Mag. W. wieder fallen gelassen worden".

In einer über eine Nachschau beim Beschwerdeführer am 25. November 1997 aufgenommenen Niederschrift ist

festgehalten, dass der Beschwerdeführer angegeben habe, der Sitz der I GesmbH befinde sich noch immer an der Anschrift des in Rede stehenden Hauses. Die Miete sei ausschließlich für Maschinen in den Kellerräumen bezahlt worden, Personal sei in den Räumlichkeiten nie tätig; es fänden nur Sitzungen der I GesmbH im Dachgeschoss statt.

In einer über eine Nachschau bei der I GesmbH am 3. Dezember 1997 aufgenommenen Niederschrift ist festgehalten, dass Mag. W. angegeben habe, dass "Frau R." bis 1. April 1997 bei der I GesmbH "als Angestellte mit Bürositz (Anschrift des in Rede stehenden Hauses) gemeldet" gewesen sei. Mit dem Beschwerdeführer sei nur die Miethöhe vereinbart worden, nicht jedoch im Detail, welche Räumlichkeiten die Miete umfasse. Es gebe eine mündliche Vereinbarung, dass Frau R. im Büro in dem in Rede stehenden Haus ihren Dienst für die I GesmbH verrichte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Die belangte Behörde vertrat - wie das Finanzamt - die Ansicht, die Eigentümer des Mietobjektes (die Eltern des Beschwerdeführers) hätten das wirtschaftliche Eigentum an den vorgenommenen Investitionen, die in ihrem Interesse vorgenommen worden seien. Der Beschwerdeführer habe nur ein Mietrecht erworben. Ein Investitionsfreibetrag stehe auch deshalb nicht zu, weil die im Herstellungszeitpunkt vorgesehene Nutzung maßgeblich sei. Sei von vornherein beabsichtigt, das Gebäude zu vermieten, dann führe eine kurzfristige Verwendung für eigene Betriebszwecke nicht dazu, in der anschließenden Verwendung nur eine Änderung der Verhältnisse zu erblicken. Auf Grund der vorliegenden Beweismittel (insb. Niederschriften über Nachschauen bei der I GesmbH sowie Angaben der Prüferin in ihrer Stellungnahme zu den Berufungen) gelange die belangte Behörde zur Ansicht, dass die in Rede stehenden Büroräumlichkeiten zusätzlich zur Werkstatt im Keller ab 1995 an die I GesmbH für 56.000 S jährlich vermietet waren. Der Formulierung, "ursprüngliche Überlegungen, auch das Büro (des Beschwerdeführers) an die I GesmbH weiterzuvermieten", seien durch "die Weitervermietung durch Mag. W. wieder fallen gelassen", entnehme die belangte Behörde ein eindeutiges Indiz, aus dem zu schließen sei, dass die Vermietung der Büroräumlichkeiten im Dachgeschoss des in Rede stehenden Hauses bereits von vornherein beabsichtigt gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In Ausführung des Beschwerdepunktes erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf gewinnmindernde Geltendmachung des Investitionsfreibetrages in Höhe von rund 284.000 S aus vorgenommenen Investitionen in fremden Gebäuden (Büroumbau des Dachgeschosses des elterlichen Hauses) verletzt.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Stammfassung kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen. § 10 Abs. 3 und § 10a Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 253/1993 lauten:

"§ 10.

(3) Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht für vor dem 1. Februar 1993 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

§ 10a. (1) Für ungebrauchte Wirtschaftsgüter erhöht sich der Investitionsfreibetrag von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20% auf 30%. Bei Gebäuden erhöht sich der Investitionsfreibetrag nur von den Herstellungskosten. Weiters ist bei Gebäuden Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen wurde."

Ob ein Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dient, ist nach seiner sachlichen Zweckbestimmung zu beurteilen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2003, 99/14/0015).

Nach der hg. Rechtsprechung (vgl. das Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 98/13/0098) dient ein Gebäude dann unmittelbar dem Betriebszweck, wenn es von seiner Funktion her jene Tätigkeiten ermöglicht, die der Betrieb nach seinem Hauptzweck zur Erzielung der Betriebseinnahmen entfaltet. Ein vermietetes oder verpachtetes Gebäude dient demnach nur dann unmittelbar dem Betriebszweck, wenn die Vermietung oder Verpachtung über die Erzielung von Miet- oder Pachteinnahmen hinaus den Hauptzweck des Betriebes des Bestandgebers fördert und insbesondere zu diesem Zweck Einflussmöglichkeiten des Bestandgebers auf das Unternehmen des Bestandnehmers bestehen.

Die behördliche Feststellung, dass die in Rede stehenden Räumlichkeiten ab 1995 an die I GesmbH vermietet waren, wird in der Beschwerde bestätigt. Dass die Vermietung der Büroräumlichkeiten den Hauptzweck des Betriebes des Beschwerdeführers fördere, wird in der Beschwerde nicht behauptet.

Dient das Gebäude zunächst dem Betriebszweck, ist es aber zur späteren Vermietung bestimmt, dann steht der Investitionsfreibetrag nicht zu (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. März 1995, 94/14/0167).

Ob die in Rede stehenden Räumlichkeiten zur Vermietung (von vornherein) bestimmt waren, ist eine Sachfrage, welche die belangte Behörde auf Grund der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu beantworten hatte. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Beweiswürdigung der belangten Behörde vom Verwaltungsgerichtshof nur darauf hin zu überprüfen, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen oder auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zustande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0144).

Die belangte Behörde stützte ihre Annahme, die in Rede stehenden Räumlichkeiten seien bereits von Anfang an zur Vermietung bestimmt gewesen, darauf, dass der Beschwerdeführer selbst im Verwaltungsverfahren ausgesagt habe, "ursprüngliche Überlegungen auch das Büro (des Beschwerdeführers) an die I GesmbH weiterzuvermieten", seien "durch die Weitervermietung durch Mag. W. wieder fallen gelassen". Angesichts des in den vorgelegten Verwaltungsakten enthaltenen Mietvertrages zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern, der in Punkt 15 die Untervermietung oder eine sonstige entgeltliche oder unentgeltliche gänzliche oder teilweise Weitergabe des Mietgegenstandes samt Zubehör gestattet (und augenscheinlich wegen der ab 1995 erfolgten Vermietung der in Rede stehenden Räumlichkeiten an die I GesmbH keiner Änderung bedurfte) und angesichts der nach bereits einem Jahr nach Beginn der Miete durch den Beschwerdeführer erfolgten zumindest dreijährigen Untervermietung kann die von der belangten Behörde vorgenommene Beweiswürdigung nicht als unschlüssig befunden werden.

Der Beschwerdeführer trägt vor, die Feststellung der belangten Behörde, es sei von vornherein beabsichtigt gewesen, das Objekt an Dritte zu vermieten, sei durch Verfahrensergebnisse nicht gedeckt. Wäre schon bei Vornahme der Investitionen an die Weitervermietung gedacht worden, wären die Investitionen bereits von der I GesmbH getätigt worden, um höhere Abschreibungssätze und den Investitionsfreibetrag in Anspruch zu nehmen. Damit gelingt es dem Beschwerdeführer nicht, die Schlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde in Frage zu stellen. Einerseits macht der Beschwerdeführer nicht einsichtig, weshalb die I GesmbH höhere Abschreibungssätze hätte geltend machen können, andererseits setzt der Umstand einer beabsichtigten Vermietung noch nicht einen namentlich bestimmten Mieter voraus.

Es ist daher nicht als rechtswidrig zu befinden, wenn die belangte Behörde für die in Rede stehenden Investitionen zum Ausbau des zur Weitervermietung bestimmten Dachgeschosses des Hauses der Eltern des Beschwerdeführers für das Streitjahr einen Investitionsfreibetrag nicht anerkannt hat. Daraus folgt bereits, dass der Beschwerdeführer im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes nicht in seinen Rechten verletzt ist. Auf die Frage, ob die belangte Behörde zu Recht das wirtschaftliche Eigentum an den Investitionen nicht dem Beschwerdeführer zugerechnet hat, braucht daher nicht mehr eingegangen zu werden. Daher erübrigt es sich, auf die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid und die Beschwerdeausführungen dazu einzugehen, ob es sich um die Anschaffung eines Mietrechtes gehandelt habe und ein Investitionsfreibetrag deshalb nicht zustehe.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 31. März 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2003130164.X00

Im RIS seit

17.06.2004

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at