jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2003/6/24 99/14/0015

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.06.2003

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §303 Abs4;
EStG 1972 §10 Abs2 Z1;
EStG 1972 §7 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §6 Z4;
EStG 1988 §7 Abs1;
EStG 1988 §7;
EStG 1988 §8 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höß und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der G GmbH & Co KG in M, vertreten durch Dr. Jakob Oberhofer und Dr. Johannes Hibler, Rechtsanwälte in 9900 Lienz, Tiroler Straße 30, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 3. November 1998, Zl. RV-097.95/1-T7/95, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1986 bis 1989, Umsatzsteuer 1987 bis 1991, Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 1986 bis 1991 sowie Gewerbesteuer 1986 bis 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine im Jahr 1983 von den Ehegatten Josefa und Johann G gegründete GmbH & Co Kommanditgesellschaft.

Aus der den Steuererklärungen 1986 angeschlossenen Bilanz zum 31. Dezember 1986 und dem

Anlagenverzeichnis 1986 geht hervor, dass die Beschwerdeführerin ein als "Einkaufszentrum" bezeichnetes Gebäude (Herstellungskosten: 9,514.609 S) sowie den "Parkplatz M" zum 1. November 1986 (213.252 S) ins Betriebsvermögen aufgenommen und von den Herstellungskosten einen Investitionsfreibetrag in Höhe von 1,902.921 S für das Gebäude und 42.650 S für den Parkplatz sowie eine Halbjahres-AfA für das Gebäude in Höhe von 95.146 S (AfA-Satz 2 %) geltend gemacht hat. Für 1987 und 1988 wurden unter dem Titel "Zubau" Investitionsfreibeträge in Höhe von 184.914 S (1987) und 21.217 S (1988) beansprucht. Weiters ist den Steuererklärungen aller Streitjahre zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin ein näher bezeichnetes Gasthaus betreibt. Die Einkünfte wurden zunächst erklärungsgemäß festgestellt.

Im Zuge einer bei der beschwerdeführenden KG durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung verneinte der Prüfer die Möglichkeit der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages für die Errichtungskosten des an verschiedene Gewerbetreibende vermieteten Einkaufszentrums mit der Begründung, diese Investitionsbegünstigung stehe nur Unternehmen zu, deren ausschließlicher Zweck die gewerbliche Vermietung sei. Bezüglich der Gebäude-AfA vertrat der Prüfer die Ansicht, für die noch nicht in Nutzung genommenen bzw. im Rohbau befindlichen Teile des Kellers stehe keine Absetzung für Abnutzung zu. Weiters stellte der Prüfer fest, hinsichtlich der im Obergeschoss des "Einkaufszentrums" befindlichen, von Josefa und Johann G genutzten Wohnung sei ein "Privatanteil Wohnung" in Höhe von 5,7 % der durch das Gebäude verursachten Kosten zum Ansatz zu bringen, wodurch sich eine Erhöhung des bisher berücksichtigten Betrages von 36.000 S auf 46.000 S ergebe. Der Mehrbetrag sei umsatzsteuerlich als Eigenverbrauch (10 %) zu erfassen.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für 1986 bis 1991 und Umsatzsteuer 1987 bis 1991 entsprechend geänderte Sachbescheide. Die Gewerbesteuerbescheide für 1986 bis 1991 wurden gemäß § 296 BAO abgeändert.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen sämtliche Sachbescheide wie auch gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Feststellungsverfahren 1986 bis 1989 verfügt worden war. Gegen die Wiederaufnahme der Verfahren führte die Beschwerdeführerin ins Treffen, durch die abgabenbehördliche Prüfung seien keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen. Vielmehr habe das Finanzamt bereits vorher davon Kenntnis gehabt, dass ein Teil des gegenständlichen Gebäudes vermietet werde, was aus dem "Formular BG" hervorgehe, in dem "die Lage des Grundstückes" wie folgt beschrieben werde: "Gasthof (Name), (Einkaufszentrum) und Wohnung".

Hinsichtlich des Investitionsfreibetrages für vermietete Gebäude merkte die Beschwerdeführerin an, dass nach "der damaligen Rechtslage" die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages zulässig gewesen sei, weil ein Teilbetrieb mit einer ausschließlich gewerblichen Immobilienvermietung vorgelegen und das Gebäude unmittelbar diesem Betriebszweck gedient habe. Weiters beantragte die Beschwerdeführerin, den "Nutzwert der eigenen Wohnung im Betriebsgebäude" nicht in Höhe der "Kostenverursachung", sondern mit dem niedrigeren Marktwert zu bestimmen. Unrichtig sei auch die Ansicht des Prüfers, bei den Kellerräumlichkeiten handle es sich um "in Bau befindliche Gebäude". Auch der Kellerteil unterliege einer technischen und wirtschaftlichen Abnutzung. Im Übrigen habe die Beschwerdeführerin die Gesamtnutzungsdauer mit insgesamt 50 Jahren "ohnehin zu hoch" angesetzt.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Vorhalt der belangten Behörde vom 19. Juni 1998 wurde die Beschwerdeführerin u.a. aufgefordert darzulegen, warum die Nutzungsentnahme im gegenständlichen Fall nicht mit den durch die private Gebäudenutzung verursachten Kosten ident sei und den ihrer Ansicht nach zutreffenden Wert ziffernmäßig darzustellen. Weitere Punkte des Vorhaltes beschäftigten sich mit der Frage der bisherigen Nutzung des Kellers und damit, welche Nutzung bei der Errichtung des Gebäudes für die als "Keller" bezeichneten Räumlichkeiten vorgesehen gewesen sei. Zudem wurde die Beschwerdeführerin ersucht zu konkretisieren, von welcher Nutzungsdauer ihrer Ansicht nach auszugehen sei und zur Frage der Gewerblichkeit der Vermietung Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 8. Juli 1998 antwortete die Beschwerdeführerin, die Eheleute Johann und Josefa G würden die Wohnung unentgeltlich nutzen, ein schriftlicher Mietvertrag sei aus gebührenrechtlichen Gründen nicht abgeschlossen worden. Der Ansatz der anteiligen Kosten sei nur dann rechtskonform, wenn dadurch der Marktwert (ortsüblicher Preis) nicht überschritten werde. Der Antrag auf Bewertung nach dem Marktwert werde aufrecht erhalten. Zum Kellergeschoss wurde im genannten Schreiben ausgeführt, näher bezeichnete Flächen würden für betriebseigene

Zwecke der Beschwerdeführerin (Schutzräume, Tankraum, Backstube, Heizraum) verwendet. Hinsichtlich der restlichen Kellerfläche sei laut Bauplan "der spätere Ausbau für ein gehobenes Nachtlokal in Überlegung - diese Ausbaupläne aber bis heute nicht realisiert". Bei Gebäudeerrichtung sei nur eine eigenbetriebliche Nutzung, keinesfalls aber eine Vermietung des Kellers bzw. bestimmter Kellerteile vorgesehen gewesen. Im Prüfungszeitraum habe es keine Nutzungsänderung, mit Ausnahme des vor ca. drei Jahren erfolgten Ausbaus von Tankraum und Heizraum, gegeben. Zur Frage der Abschreibungsdauer wurde in der Vorhaltsbeantwortung die Ansicht vertreten, bei entgeltlicher Gebäudevermietung komme es auf den Nutzungseinsatz beim Mieter an. Es werde beantragt, die Kellerräumlichkeiten in vollem Umfang als unmittelbar dem Betriebszweck dienend anzusehen und "eine Nutzungsdauer gemäß dem EStG von 20 bzw. 25 Jahren anzusetzen".

Die belangte Behörde forderte die Beschwerdeführerin in der Folge neuerlich auf, den ihrer Ansicht nach anzuwendenden "ortsüblichen Preis" für die private Wohnungsnutzung an Hand einer rechnerischen Ermittlung für die Jahre 1987 bis 1991 bekannt zu geben. Hinsichtlich der Nutzung des Kellergeschosses wurde die Beschwerdeführerin ersucht, die behauptete "eigenbetriebliche" Nutzung der Räumlichkeiten näher zu erläutern.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung verwies die Beschwerdeführerin auf die hohe Arbeitslosigkeit in der betroffenen Marktgemeinde, aus der zu folgern sei, dass der marktübliche Mietzins pro Quadratmeter wesentlich niedriger sein müsse als der Mietzins pro Quadratmeter, der sich nach der Kostenaufschlagsmethode ergebe. Die belangte Behörde möge - so sie an den Angaben zweifle - amtswegig eine Arbeitslosenstatistik des betroffenen Raumes einholen. Es werde beantragt, den Nutzwert der eigenen Wohnung mit dem Wert laut Abgabenerklärung (36.000 S) anzusetzen oder andernfalls ein Sachverständigengutachten zu dieser Frage einzuholen. Zur Nutzung des Kellergeschosses brachte die Beschwerdeführerin vor, der jetzige Tankraum sei im Streitzeitraum als Kartoffel- und Zwiebellager für das Gasthaus genutzt worden. Überdies befänden sich im Tankraum auch der Hauptwasseranschluss (für die Immobilienvermietung ohne Gasthof). Der Heizraum habe schon im Streitzeitraum als Technikraum für die Heizung der Privatwohnung gedient. Die Kellerräume würden auch für die Lagerung verschiedener Gegenstände (altes Bauholz für den Gasthof, Geschäftsunterlagen) verwendet, da der Gasthof nicht unterkellert sei und ein dringender Bedarf nach Lagerraum bestehe.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insoweit Folge, als sie auch die im Rohbauzustand befindlichen Kellerräumlichkeiten dem einheitlichen Bewertungsgegenstand "Gebäude" zurechnete und eine Absetzung für Abnutzung zuließ. Im Übrigen wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Zur Frage der Wiederaufnahme der Verfahren wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung habe das Finanzamt Kenntnis von der tatsächlichen Nutzung des Gebäudes erlangt. Bis zu diesem Zeitpunkt sei weder bekannt gewesen, in welchem Umfang das Gebäude vermietet werde, noch die näheren Modalitäten hinsichtlich der Vermietung. Neu sei auch hervorgekommen, dass sich die privat genutzte Wohnung in diesem Gebäude befinde. Der Umstand, dass das Finanzamt dem in der Bewertungsstelle geführten Einheitswertakt hätte entnehmen können, dass ein Teil des gegenständlichen Gebäudes an die M vermietet werde, stehe einer Wiederaufnahme der Verfahren nicht entgegen.

Hinsichtlich des geltend gemachten Investitionsfreibetrages wird im angefochtenen Bescheid zunächst die Sachverhaltsfeststellung getroffen, im Erdgeschoss des 1986 errichteten Einkaufszentrums befänden sich Geschäftslokale, die im November 1986 in Nutzung genommen und zur Gänze vermietet worden seien. Der Keller mit einer Nutzfläche von 796 m2 sei laut vorgelegtem Bauplan für ein - tatsächlich nie ausgebautes - Nachtlokal vorgesehen gewesen. Im Obergeschoss befinde sich die 110 m2 große Privatwohnung des Gesellschafterehepaares.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. August 1998 sei der Antrag auf Gewährung des Investitionsfreibetrages auf die (anteilig) auf den Keller des Einkaufszentrums entfallenden Herstellungskosten eingeschränkt worden. Hinsichtlich des Kellergeschosses sei im Schriftsatz vom 8. Juli 1998 vorgebracht worden, dass bei Errichtung des gegenständlichen Gebäudes nur eine eigenbetriebliche Nutzung, nicht aber die Vermietung des Kellers vorgesehen gewesen sei. Im Bauplan näher gekennzeichnete Flächen seien tatsächlich eigenbetrieblich (Schutzräume, Tankraum, Backstube, Heizraum) verwendet worden. Nach Ansicht der belangten Behörde könne für jenen Teil des Kellers, der von der Beschwerdeführerin als "reiner Keller" bezeichnet werde, der also bis heute nicht genutzt worden sei und sich nach wie vor im Rohbauzustand befinde, mangels jeglicher Nutzung kein Investitionsfreibetrag gewährt werden. Dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die Absicht zum Ausbau eines Nachtlokales über das Jahr 1986 hinaus bestanden habe und sogar heute noch bestehe, sei

entgegenzuhalten, dass die Bauführung hinsichtlich des Kellers tatsächlich mit der Errichtung des Rohbaues im Jahr 1986 geendet habe und keinerlei Schritte zum weiteren Ausbau gesetzt worden seien. Die bloße Behauptung, den Keller des vermieteten Gebäudes in der Planungsphase für eine eigenbetriebliche Nutzung vorgesehen zu haben, könne den Anspruch auf Investitionsfreibetrag nicht vermitteln, zumal auch der Einreichplan keinerlei Beweis dafür geliefert habe, dass der in Rede stehende Kellerteil für eine eigenbetriebliche Nutzung vorgesehen gewesen wäre. Was den sogenannten "Tankraum" sowie die "Backstube" anlange, sei eine mehr als bloß sporadische Nutzung für das Gasthaus nicht glaubhaft gemacht worden. Die Nutzung des im Bauplan ursprünglich als "Waschküche" gewidmeten Raumes als "Backstube" sei überdies erstmals in der mündlichen Verhandlung behauptet worden. Dass im Jahr 1987 ein "Mischer" und im Jahr 1988 ein Brotbackofen in das Anlageverzeichnis aufgenommen worden seien, liefere keinen Beweis dafür, dass diese Geräte tatsächlich in der "Backstube" und nicht im Gasthaus selbst genutzt worden seien. Auch für die Lagerung von Kartoffeln und Zwiebeln im Tankraum sei kein Nachweis erbracht worden. Die belangte Behörde gelange daher in freier Beweiswürdigung zur Ansicht, dass auch die übrigen Teile des Kellers nicht nachhaltig betrieblich, weder für das Gasthaus noch für die Vermietung, genutzt worden seien und sie daher nicht als unmittelbar dem Betriebszweck dienend angesehen werden könnten und ein Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 somit nicht zustehe.

Zur Absetzung für Abnutzung des vermieteten Gebäudes wird im angefochtenen Bescheid nach Wiedergabe der anzuwendenden gesetzlichen Grundlagen und der hiezu in der Fachliteratur vertretenen Ansichten, darauf hingewiesen, dass die Beschwerdeführerin bei Berechnung der AfA für das gesamte Gebäude selbst eine Nutzungsdauer von 50 Jahren angenommen habe. Der für das Jahr 1986 gewählte AfA-Satz von 2 % sei auch nach Inkrafttreten des EStG 1988 und damit auch der Sonderregelung des § 8 EStG 1988 für die Abschreibung von Gebäuden im Bereich der betrieblichen Einkünfte beibehalten worden. Die Abschreibungssätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 seien im Beschwerdefall von vornherein nicht anwendbar, da die Beschwerdeführerin das Gebäude nicht für eigene betriebliche Zwecke, sondern für Vermietungszwecke nutze. Bei vermieteten Gebäuden sei in der Regel davon auszugehen, dass - auch wenn sie von einem anderen Steuerpflichtigen betrieblich verwendet werden - die wirtschaftliche Nutzungsdauer nicht (wie bei eigenbetrieblich genutzten Gebäuden) erheblich unter der technischen Nutzungsdauer liegen werde, weil jene Gebäudeinvestitionen, durch die die wirtschaftliche Nutzbarkeit gewährleistet werden solle, in der Regel durch den Bestandnehmer getätigt würden. In den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Bestandverträgen sei die Vornahme von "branchenspezifischen Investitionen" durch den Mieter ausdrücklich vorgesehen. Im Übrigen rechtfertige auch die Art der im "Einkaufszentrum" angesiedelten Betriebe (Handelsbetriebe) keine geringere (technische) Nutzungsdauer. Dass das Gebäude nach Ablauf von 20 oder 25 Jahren nicht mehr zur Erzielung von Mieteinkünften nutzbar sein werde, habe die Beschwerdeführerin konkret auch nicht behauptet. Für den Keller, der keine spezifische Funktion im Rahmen des Betriebes habe, und die privat genutzte Wohnung sei erst recht nicht von einer höheren technischen Abnutzung auszugehen. In Würdigung der Gesamtumstände des Falles gelange die belangte Behörde daher zur Ansicht, dass die von der Beschwerdeführerin geschätzte Nutzungsdauer von 50 Jahren für das Gebäude beizubehalten sei.

Hinsichtlich der privat genutzten Wohnung wird im angefochtenen Bescheid ausgeführt, die untergeordnete private Nutzung eines Betriebsgrundstückes führe zu einer Nutzungsentnahme; im Bereich der Umsatzsteuer zu einem Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2 UStG 1972. Die Beschwerdeführerin habe trotz mehrfachen Ersuchens nicht substantiiert dargetan, dass der von ihr in den Jahren 1987 bis 1991 zum Ansatz gebrachte Wert der Nutzungsentnahme von jährlich 36.000 S den ortsüblichen Mietzins wiedergäbe. In der mündlichen Berufungsverhandlung sei lediglich auf die besondere Lage der Wohnung über dem Einkaufsmarkt (Lärmbelästigung) hingewiesen worden. Demgegenüber habe eine fernmündliche Anfrage beim zuständigen Gemeindeamt ergeben, dass die ortsübliche Miete ab 1995 für eine 100 m2 große Wohnung bei ca. 4.500 S bis 5.000 S monatlich (ohne Umsatzsteuer und Betriebskosten) gelegen sei. Diese Angabe decke sich in etwa mit der Auskunft des Dipl. Vw. S, wonach für das Jahr 1991 für eine Wohnung mit 100 m2 Nutzfläche von einer erzielbaren monatlichen Miete von ca. 5.500 S ohne Betriebskosten ausgegangen werden könne. Der Beschwerdeführerin seien auch vom Gemeindeamt zur Verfügung gestellte Anträge auf Mietzinsbeihilfe aus 1991 zur Kenntnis gebracht worden. Demnach habe 1991 die Bruttomiete (inklusive Betriebskosten) für eine Wohnung mit einer Nutzfläche von 66 m2 3.000 S bzw. für eine halb so große Wohnung wie die im Beschwerdefall strittige 3.500 S monatlich betragen. In rechtlicher Hinsicht vertrat die belangte Behörde in diesem Punkt die Ansicht, dass nach § 4 Abs. 9 UStG 1972 der Eigenverbrauch durch Nutzungsentnahme in Höhe der anteiligen Kosten anzusetzen sei und auch im Bereich der Einkommensteuer der

Ansatz der Selbstkosten eine anerkannte Methode der Ermittlung des Wertes der Nutzungsentnahme darstelle. Im Übrigen sei auch auf Grund der von der belangten Behörde eingeholten Auskünfte davon auszugehen, dass die vom Finanzamt angesetzten Kosten mit netto 46.000 S jährlich ohnehin nicht wesentlich von jenem Betrag abweichen, der für eine Wohnung dieser Größe - auch unter Berücksichtigung eines vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung geforderten Abschlages von 30 bis 40 % (auf Grund der besonderen Lage über dem Einkaufsmarkt) - als Miete veranschlagt werden könnte.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Wiederaufnahme der Verfahren:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. für viele das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 2001, 97/14/0036, mit weiteren Nachweisen).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage vermag der Beschwerdehinweis auf den Bewertungsakt keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Es genügt nämlich nicht, dass der maßgebliche Sachverhalt allenfalls "zum Informationsgut der gesetzlich eingerichteten, in ihrer organisatorischen Gesamtheit wirkenden Behörde gehört". Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist vielmehr entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren. Für das diesbezügliche Beschwerdevorbringen, die Vermietung des Einkaufszentrums sei "auch der Veranlagungsstelle bekannt (gewesen), da im damaligen Zeitraum der Veranlagungsreferent für Zwecke der Gewerbesteuerveranlagung die relevanten Einheitswerte aus dem Bewertungsakt" entnommen habe, findet sich in den vorgelegten Verwaltungsakten kein Anhaltspunkt. Im Übrigen verstößt der diesbezügliche Einwand - worauf in der Gegenschrift der belangten Behörde zutreffend hingewiesen wird - gegen das im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof bestehende Neuerungsverbot.

Aus dem Umstand, dass in der Bilanz eine passive Rechnungsabgrenzung "Mietzinsvorauszahlungen" ausgewiesen war, konnte für sich alleine nicht der Schluss gezogen werden, das neu errichtete Gebäude (im Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin befand sich auch ein weiteres Gebäude) werde in einem bestimmten Umfang Dritten in einer Weise überlassen, welche dem Anspruch auf den Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 entgegen steht. Dies gilt auch für den Umstand, dass die "Tatsache

der Immobilienvermietung ... im Gesellschaftsvertrag als weiterer

Unternehmensgegenstand enthalten" war. Dass das aufwändige Ermittlungsverfahren zur Frage der Nutzung der Kellerräumlichkeiten nur dazu gedient habe, der Abgabenbehörde bereits Bekanntes neuerlich zur Kenntnis zu bringen oder rechtlich nicht erhebliche Umstände betroffen habe, behauptet auch die Beschwerdeführerin nicht. Von einer Offenlegung der Privatnutzung eines Teiles des "Einkaufzentrums" kann gleichfalls keine Rede sein.

Es ist auch nicht zu erkennen, dass die Abgabenbehörde bei der Verfügung der Wiederaufnahme der Verfahren das ihr eingeräumte Ermessen nicht dem Gesetz entsprechend geübt hätte. Dass der Investitionsfreibetrag - wie die Beschwerdeführerin vorträgt -auf Grund einer (seinerzeit noch) vertretbaren (weil nicht ausjudizierten) Rechtsansicht beansprucht worden sei, ist ein Umstand, der die spätere Wiederaufnahme nicht unbillig macht. Auf das Vorliegen der in § 307 Abs. 2 BAO genannten Voraussetzungen stützt sich die Beschwerde zu Recht nicht.

2. Absetzung für Abnutzung (AfA):

Die Beschwerde wendet sich in diesem Beschwerdepunkt dagegen, dass es die belangte Behörde abgelehnt habe, den Abschreibungssatz von 2 % auf "5 % bzw 4 % der Herstellungskosten gem § 7 EStG 1972 bzw §§ 7 iVm § 8 EStG 1988" für das Einkaufszentrum zu erhöhen.

Die AfA bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1972 und EStG 1988 nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes. Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen (vgl. zusammenfassend mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 7, Tz. 10).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden; es ist eine Schätzung vorzunehmen, bei der sowohl Umstände zu berücksichtigen sind, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch solche, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)form im Betrieb ergeben. Maßgebend ist somit die objektive betriebsindividuelle Nutzungsdauer; das ist jene Zeitspanne, innerhalb derer das Wirtschaftsgut einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und im Betrieb nutzbringend einsetzbar sein wird, also die Zeitspanne, während der bei vernünftigem Wirtschaften eine Nutzung des Wirtschaftsgutes zu erwarten ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 7, Tz. 38).

Die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer obliegt dem Steuerpflichtigen; die Behörde darf davon abweichen, wenn sich die Schätzung des Abgabepflichtigen als unzutreffend erweist. Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur wegen Änderung der Nutzung abgegangen werden, oder wenn die Schätzung auf einem Irrtum beruht hat (vgl. Doralt, EStG6, § 7, Tz. 49, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

Im gegenständlichen Fall hat die Beschwerdeführerin die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des "Einkaufszentrums" im ersten Jahr der Nutzung (1986) mit 50 Jahren angenommen und in den Folgejahren beibehalten. Der nach einer abgabenbehördlichen Prüfung gestellte Antrag auf Änderung der Nutzungsdauer wurde weder auf eine Änderung der Nutzungsart gestützt, noch wurde aufgezeigt, dass die seinerzeitige Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht hätte und nunmehr eine bessere Einsicht vorläge.

Die Beschwerdeführerin gründet ihren Berufungsantrag erkennbar auf den mit dem EStG 1988 neu gefassten § 8 Abs. 1.

Dieser lautet in seiner Stammfassung:

"Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

-

bis zu 4 %, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5 % oder 2 %, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80 % unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 4 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

-

bis zu 2,5 %, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens ...

-

bis zu 2 %, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen."

Die belangte Behörde hat die Anwendung eines Abschreibungssatzes von 4 % u.a. mit der Begründung abgelehnt, die Beschwerdeführerin nutze das Gebäude nicht für eigene betriebliche Zwecke, sondern für Vermietungszwecke. Demgegenüber wird im Schrifttum ohne nähere Begründung unter Hinweis auf eine entsprechende Verwaltungspraxis die Auffassung vertreten, der AfA-Satz richte sich im Falle vermieteter Gebäude im Betriebsvermögen nach der Verwendung des Mieters (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, § 8, Tz. 14.1, Doralt, aaO, § 8, Tz. 15). Der Gesetzeswortlaut "der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen" lässt beide Auslegungen zu.

§ 8 Abs. 1 EStG 1988 stellt in einer Art Pauschalbetrachtung auf die tatsächliche objektive Verwendung des Gebäudes ab, welche die Annahme rechtfertigt, das Gebäude werde auf Grund seiner (typischen) Bauweise und seiner Verwendung einer höheren Abnutzung unterliegen. Während nach den grundsätzlichen Abschreibungsregeln des § 7 leg. cit. - wie oben ausgeführt - neben der technischen auch die wirtschaftliche Abnutzung zu berücksichtigen ist,

lassen die als "Sonderformen der Absetzung für Abnutzung" übertitelten pauschalen Abschreibungssätze eine Bedachtnahme auf die unterschiedlichen Verwendungsmöglichkeiten, die ein Gebäude (vor allem) bei einem Gewerbetreibenden erfahren kann, nicht erkennen. Der materielle Verschleiß eines Gebäudes, also die technische Abnutzung, tritt unabhängig davon ein, ob der Abgabepflichtige das Gebäude selbst für eigene betriebliche Zwecke nutzt oder er die Nutzung einem anderen Gewerbetreibenden überlässt. Auf die wirtschaftliche Abnutzung, also die Bedachtnahme auf die konkrete Verwendungsmöglichkeit im Betrieb des Abgabepflichtigen, kommt es im Bereich der Pauschalsätze nicht an. Solcherart steht der Umstand, dass ein Gebäude zu unterschiedlichen Zwecken vermietet werden kann und deshalb ein "Unmodernwerden" vor Ablauf der technischen Abnutzung regelmäßig nicht anzunehmen sein wird, der Anwendung der Pauschalsätze nach Maßgabe der Verwendung durch den Mieter nicht entgegen. Die belangte Behörde durfte daher die Heranziehung der Pauschalsätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 nicht schon deshalb ablehnen, weil das gegenständliche Gebäude der Betriebsausübung des Mieters und nicht jener des Eigentümers gedient hat. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides ergibt sich daraus - auch für Zeiträume nach Inkrafttreten des EStG 1988 - aus folgenden Überlegungen allerdings nicht:

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut legt § 8 Abs. 1 EStG 1988 Höchstsätze fest, die der Abgabepflichtigen seiner Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ohne Nachweis zu Grunde legen kann. Niedrigere Abschreibungssätze sind - wenn durch eine höhere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer im Sinne des § 7 EStG 1988 begründet - zulässig (vgl. Doralt, aaO, § 8, Tz. 5, Hofstätter/Reichel, aaO, § 8, Tz. 3).

Die Beschwerdeführerin hat in ihren Bilanzen der Streitjahre ab 1989 den für die Zeiträume vor Inkrafttreten des EStG 1988 geschätzten Abschreibungssatz von 2 % beibehalten und damit jedenfalls die nach § 8 EStG 1988 zulässigen Abschreibungssätze nicht überschritten. Eine nachträgliche Änderung des Abschreibungssatzes stellte damit eine Bilanzänderung dar, der die belangte Behörde schon deshalb nicht zustimmen musste, weil die Beschwerdeführerin eine wirtschaftliche Begründung für die Bilanzänderung nicht gegeben hat.

Darüber hinaus teilt der Verwaltungsgerichtshof auch die von Quantschnigg/Schuch, aaO, § 114, Tz. 3, vertretene Ansicht, wonach in jenen Fällen, in denen in der Vergangenheit von einem geringeren AfA-Satz als den sich aus § 8 Abs. 1 EStG 1988 ergebenden ausgegangen wurde, § 8 Abs. 1 leg. cit. diesen AfA-Satz nicht tangiert und unter dem Gesichtspunkt der Bewertungsstetigkeit nicht auf den entsprechenden AfA-Satz des § 8 Abs. 1 leg. cit. übergegangen werden darf.

Im Ergebnis gelingt es der Beschwerde daher auch in diesem Punkt nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

3. Investitionsfreibetrag

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 EStG 1972 in der in den Streitjahren geltenden Fassung darf ein Investitionsfreibetrag für Gebäude und sonstige unbewegliche Wirtschaftsgüter, soweit sie zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt sind, sowie für Gebäude, soweit sie nicht unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder soweit sie nicht für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind, nicht in Anspruch genommen werden; dies gilt nicht, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

Ob ein Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dient, ist nach seiner sachlichen Zweckbestimmung (von seiner Funktion her) zu beurteilen. Nur wenn feststeht, dass ein Gebäude nach seiner sachlichen Zweckbestimmung unmittelbar dem Betriebszweck dienen soll, steht ein Investitionsfreibetrag auch dann zu, wenn das Gebäude nicht sofort den betrieblichen Zwecken dient (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 1993, 93/14/0002, mit weiteren Nachweisen).

Die Beschwerdeführerin bekämpft die Versagung des Investitionsfreibetrages für "das im Rohbauzustand befindliche Nachtlokal", das "bis zum heutigen Tag nicht vermietet" und dessen Fertigstellung in einer zweiten Baustufe "ernsthaft geplant" worden sei. Der "nachträgliche Sachverhalt" - keine Fertigstellung des Nachtlokals - dürfe nicht auf frühere Jahre zurückbezogen werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 22. Juni 1993 ausgeführt hat, ist die Absicht, bestimmte Teile unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke verwenden zu wollen, nachzuweisen. Dieser Nachweis wäre - so der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis weiter - in erster Linie durch ein entsprechend zeitnahes und zielgerichtetes Handeln und nicht durch bloße Behauptungen zu erbringen gewesen.

Auch im Beschwerdefall kann keine Rede davon sein, dass die Beschwerdeführerin ihre Behauptungen durch konkrete Handlungen erweislich gemacht hätte. Aus welchen Umständen, die "Ernsthaftigkeit der Planung" zu erschließen sei, wird auch in der Beschwerde nicht aufgezeigt. Bloße Überlegungen, ein Gebäude (teilweise) für eigenbetriebliche Zwecke zu nutzen, vermitteln aber - wie die belangte Behörde zu Recht erkannt hat - einen Anspruch auf einen Investitionsfreibetrag nicht.

4. Wohnung

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor dem EStG 1988 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1975, 1919/74, Slg. 4785/F) stellt die private Nutzung eines Wirtschaftsgutes eine Entnahme dar, die gemäß § 6 Abs. 1 Z. 4 EStG 1967 (§ 6 Z. 4 EStG 1972) mit dem Teilwert zu bewerten ist. Dass der von der belangte Behörde unter Zuhilfenahme eines Prozentsatzes der Gebäudekosten gewonnene und mit üblichen Mieten verglichene Wert unzutreffend ist, bringt die Beschwerde nicht zur Darstellung. Auch eine relevante Verletzung von Verfahrensvorschriften wird mit dem Vorbringen, die Auskunftsperson S sei bei einem anderen Unternehmen angestellt als von der belangten Behörde angegeben, nicht aufgezeigt. Auf die besondere Lage der Wohnung über einem Einkaufsmarkt geht der angefochtene Bescheid mit seinen Ausführungen, der angesetzte Wert liege ohnehin unter den sonst in der betreffenden Gemeinde üblichen Mieten, ein, sodass der diesbezüglich gerügte Begründungsmangel nicht vorliegt. Der von der Beschwerdeführerin schließlich erhobene Vorwurf, "das Ergebnis" des Ermittlungsverfahrens sei für sie nicht nachvollziehbar, ist angesichts ihrer laufenden Einbindung in das behördlichen Ermittlungsverfahren und der eingehenden Bescheidbegründung unverständlich, umso mehr, als die Beschwerdeführerin für den von ihr angesetzten Wert jegliche Begründung schuldig geblieben ist.

Nach der durch das EStG 1988 gestalteten Rechtslage sind Vorgänge im Betriebsvermögen, soweit sie der privaten Nutzung zuzuordnen sind, zu neutralisieren. Dem wird durch die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem entsprechenden Anteil an den Betriebsausgaben entsprochen (vgl. mit weiteren Nachweisen das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 98/15/0192). Diesen Vorgaben ist die belangte Behörde im gegenständlichen Fall gefolgt.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. Juni 2003

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2003:1999140015.X00

Im RIS seit

11.08.2003

Zuletzt aktualisiert am

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at