

TE Vwgh Erkenntnis 2001/6/22 2000/13/0175

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 22.06.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §192;

BAO §280;

BAO §289 Abs2;

EStG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des F R in W, vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Prindl, Wirtschaftsprüfer in 1010 Wien, Opernring 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat II) vom 8. August 2000, Zl. RV/11- 15/10/94, betreffend Einkommensteuer für 1989 und 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre u.a. Einkünfte aus der Vermietung mehrerer in Wien gelegener - teilweise im Mit-, teilweise in seinem Alleineigentum - stehender Liegenschaften.

In Abweichung von der eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1989 schied das Finanzamt hinsichtlich der beiden Liegenschaften B-Gasse und W-Gasse bei Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage von den jeweiligen Anschaffungskosten einen Anteil für Grund und Boden aus. Weiters wurde der AfA-Satz für das Haus B-Gasse nicht - wie vom Beschwerdeführer beantragt - mit 4 %, sondern mit lediglich 2 % bemessen. Da der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hinsichtlich des Hauses W-Gasse einem gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 steuerfreien Betrag zugeführt wurde, wirkte sich die Änderung in der AfA-Bemessungsgrundlage bei Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen des Jahres 1989 nicht aus.

Bei der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 1990 ging das Finanzamt bezüglich der Ermittlung

der AfA für die beiden Liegenschaften in der B-Gasse und der W-Gasse wie schon im Jahr 1989 vor. Hinsichtlich der W-Gasse ergab sich auch in diesem Jahr infolge Bildung eines steuerfreien Betrages gemäß § 28 Abs. 5 EStG keine steuerliche Auswirkung. Weiters änderte das Finanzamt die für das Jahr 1990 erstmalig erklärten Einkünfte aus der Vermietung einer Liegenschaft in der H-Gasse, indem es von den Anschaffungskosten einen Anteil für Grund und Boden ausschied und den AfA-Satz nicht wie erklärt mit 4 %, sondern mit 1,5 % bemaß.

Den beiden jeweils mit 10. August 1992 datierten Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1989 und 1990 lag weiters u. a. das Ergebnis von Feststellungsverfahren über die gemeinschaftliche Erzielung von Vermietungseinkünften betreffend einer Liegenschaft in der S-Gasse (Feststellungsbescheide vom 4. Dezember 1990 bzw. 2. Dezember 1991) zu Grunde.

Der Beschwerdeführer erhob unter Hinweis auf nachzureichende Sachverständigengutachten Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Streitjahre. In weiterer Folge legte der Beschwerdeführer hinsichtlich des Hauses W-Gasse ein mit 23. April 1993 datiertes Sachverständigengutachten zur Frage der "angemessenen jährlichen Absetzung für Abnutzung in Prozenten und in absoluter Größe" vor. Hinsichtlich der Liegenschaft in der H-Gasse teilte der Beschwerdeführer mit, der Mieter benutze das Obergeschoss für Büro Zwecke, während im Untergeschoss eine Nutzung als Druckerei und Handlager erfolge. Aus dieser Nutzung ergebe sich eine erhöhte Abnutzung, was durch Anwendung des für gewerbliche Objekte üblichen Abschreibungssatzes von 4 % angemessen zu berücksichtigen sei. Zudem habe das Finanzamt verkannt, dass der Beschwerdeführer nicht die gesamte Liegenschaft, sondern nur 51,5 % der Liegenschaft erworben habe, weshalb auch der für Grund und Boden auszuscheidende Anteil entsprechend zu vermindern sei. Zum Objekt B-Gasse verzichtete der Beschwerdeführer auf entsprechende Anfrage des Finanzamtes auf die Einholung eines Sachverständigengutachtens, da auf Grund zwischenzeitig vorgenommener umfangreicher Baumaßnahmen ein verlässlicher Rückschluss auf den Bauzustand vor Durchführung der Bauarbeiten nicht mehr möglich erscheine.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer des Jahres 1989 keine, hinsichtlich des Jahres 1990 teilweise Folge. In der Begründung des angefochtenen Bescheides setzte sich die belangte Behörde an Hand eines von ihr in Auftrag gegebenen Gegengutachtens ausführlich mit dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Sachverständigengutachten hinsichtlich der W-Gasse auseinander. Sie kam dabei zu dem Ergebnis, dass aus näher dargestellten Gründen dem vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebenen Gutachten nicht gefolgt werden könne. Bezüglich des Objektes H-Gasse verwies die belangte Behörde auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988, wonach 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 geltend gemacht werden können. Der vom Beschwerdeführer begehrte Abschreibungssatz in Höhe von 4 % für Gebäude, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dienen, finde, da eine Vermietungstätigkeit vorliege, keine Anwendung. Zutreffend sei hingegen der Berufungseinwand, infolge seines nur zu 51,5 % bestehenden Miteigentumsanteiles sei auch nur ein entsprechender Anteil für den Wert des Grund und Bodens auszuscheiden. Weiters änderte die belangte Behörde die angefochtenen Bescheide hinsichtlich der gemeinschaftlich erzielten Vermietungseinkünfte der Liegenschaft in der S-Gasse unter Hinweis auf die vom 3. November 1993 datierenden geänderten Feststellungsbescheide ab.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Der Beschwerdeführer bringt vor, die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid zu Unrecht eine Änderung gemäß § 295 BAO vorgenommen. Es sei primär die Aufgabe der Abgabenbehörde erster Instanz, Bescheidänderungen gemäß § 295 BAO zu verfügen. Die Berufungsbehörde könne nur in Ausnahmefällen, insbesondere wenn die Höhe der von dem Feststellungsbescheid abzuleitenden Beträge strittig sei oder gleichzeitig mit dem Feststellungsbescheid auch der abgeleitete Bescheid in gleichen Punkten angefochten sei, die Berufungsentscheidung mit einer Änderung gemäß § 295 BAO verbinden. Im Beschwerdefall treffe dies nicht zu. Die belangte Behörde habe daher unzuständigerweise und darüber hinaus nach Eintritt der Verjährung eine mit der Berufungsentscheidung "verbundene Bescheidänderung gemäß § 295 leg. cit." für die Jahre 1989 und 1990 vorgenommen.

Diese Rechtsrüge ist nicht berechtigt. In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Nach § 289

Abs. 2 BAO ist die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es ist Aufgabe der Berufungsbehörde, in der Sache zu entscheiden, das heißt, neuerlich und zwar so zu entscheiden, als ob die Sache erstmals nach den für diese geltenden materiellrechtlichen Bestimmungen unter Beachtung der Verfahrensgrundsätze behandelt würde (Reformation). Die Berufungsbehörde ist demnach nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet, ihre Entscheidung (gegenüber der Vorentscheidung) originär neu zu gestalten. Das Ergebnis ihrer Entscheidung kann von dem der vorangehenden Bescheide abweichen. Das Ergebnis der Entscheidung ist stets gedanklich neu zu entwickeln (vgl. Stoll, Bundesabgabenordnung, Seite 2793). Jede Anfechtung eines Bescheides, auch eine bloß partielle Anfechtung führt deshalb dazu, dass die Rechtsmittelbehörde einen neuen "rechtsrichtigen" Bescheid zu erstellen hat. Die Berufungsentscheidung tritt mit ihrer Erlassung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides. Daraus folgt, dass ein zweitinstanzlicher Abgabenbescheid getreu der Bestimmung des § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zugrunde zu legen hat, die zum Zeitpunkt der Erlassung des zweitinstanzlichen Abgabenbescheides dem Rechtsbestand angehören (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. September 2000, 2000/13/0042).

Dies waren im Beschwerdefall zutreffend die mit 3. November 1993 (nach Erlassung der erstinstanzlichen Abgabenbescheide) datierten Feststellungsbescheide über die gemeinschaftliche Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft S-Gasse.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, durch die "unbeschränkte Änderungsbefugnis der Berufungsbehörde im Sinne des § 295 BAO" würde dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit genommen, gegen den abgeleiteten Bescheid Berufung einzubringen, ist auf die Bestimmung des § 252 BAO hinzuweisen. Demnach können auch von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Bescheidänderungen gemäß § 295 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Ein derartiges Vorbringen kann mit Aussicht auf Erfolg daher in jedem Fall nur mit Berufung gegen die Grundlagenbescheide erstattet werden.

Auch aus der in der Beschwerde zitierten Literaturstelle (Stoll, a.a.O., Seite 2860) ist für den Standpunkt des Beschwerdeführers nichts zu gewinnen. Die von Stoll am angeführten Ort beschriebenen Fallkonstellationen (der Grundlagenbescheid ergeht nach oder gleichzeitig mit der Berufungsentscheidung) liegen im Beschwerdefall nicht vor. Die geänderten Grundlagenbescheide sind vielmehr unstrittig nach Erlassung der erstinstanzlichen (abgeleiteten) Bescheide jedoch vor Ergehen des angefochtenen Bescheides erlassen worden.

Die Berücksichtigung der Ergebnisse dieser Feststellungsbescheide war auch nicht infolge zwischenzeitig eingetretener Verjährung rechtswidrig. In diesem Zusammenhang genügt es auf die Bestimmung des § 209a BAO hinzuweisen, wonach einer Abgabenfestsetzung, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat, der Eintritt der Verjährung nicht entgegensteht.

Unter dem Gesichtspunkt der Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt der Beschwerdeführer, zwischen dem letzten Schriftverkehr in der Berufungsangelegenheit und der Durchführung der mündlichen Verhandlung sei ein Zeitraum von mehr als sechs Jahren verstrichen. Es sei eine allgemein bekannte Tatsache, dass bei einem Steuerpflichtigen, der jährlich Steuererklärungen abzugeben habe, in einem Zeitraum von mehr als sechs Jahren im Veranlagungsverfahren zumindest durch die Abgabe der jährlichen Steuererklärungen und - wie im vorliegenden Fall - durch einen regen Schriftverkehr über diese Steuererklärungen im Rahmen von Vorhalteverfahren zahlreiche neue Beweismittel, Tatsachen etc. auftauchten, von denen nicht von vornherein anzunehmen sei, dass sie alle für die Vergangenheit gänzlich irrelevant seien. Der Beschwerdeführer habe im Schriftverkehr mit dem zuständigen Finanzamt neben den für viele andere Liegenschaften vorgelegten Gutachten u.a. auch ein Gutachten betreffend die Nutzungsdauer der Liegenschaft H-Gasse dem Finanzamt übermittelt. Dieses Gutachten weise eine Nutzungsdauer von 30 Jahren nach. Die belangte Behörde habe dem angefochtenen Bescheid die gesetzliche Nutzungsdauer von 67 Jahren zugrunde gelegt, ohne das Vorhandensein dieses Gutachtens in irgendeiner Form bei ihrer Beweiswürdigung zu berücksichtigen. Insbesondere für ein Verfahren, das eine so lange Ruhedauer habe, dass dabei die "normalen

Verjährungsfristen" bereits überschritten wurden, erscheine eine tiefer gehende Sachverhaltsermittlung als das Durchsehen der ausschließlich den Berufungsfall betreffenden Schriftsätze erforderlich, um der Bestimmung des § 115 BAO Genüge zu tun.

Die belangte Behörde hat zufolge der Bestimmung des § 280 BAO auf neue Tatsachen, Beweise und Anträge, die der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Laufe des Berufungsverfahrens zur Kenntnis gelangen, Bedacht zu nehmen, auch wenn dadurch das Berufsbegehren geändert oder ergänzt wird. Dabei ist davon auszugehen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz, deren Bescheid Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens ist, zur Rechtssphäre der Rechtsmittelbehörde gehört. Langen daher "neue Tatsachen, Beweise und Anträge" im Laufe des Rechtsmittelverfahrens bei der Abgabenbehörde erster Instanz ein, so befindet sich das entsprechende Anbringen in der der Berufungsbehörde zuzurechnenden Sphäre und ist im Sinne des § 280 BAO von der Rechtsmittelbehörde zu berücksichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 2. Februar 2000, 97/13/0187, mit weiteren Nachweisen). Die Berufungsbehörde hat daher, unabhängig von der Dauer des Berufungsverfahrens, auf alle erkennbar das bei ihr anhängige Berufungsverfahren betreffenden Beweismittel Bedacht zu nehmen. Gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG hat ein vom Beschwerdeführer aufgezeigter Verfahrensmangel allerdings nur dann zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides zu führen, wenn die belangte Behörde bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften zu einem anderen Bescheid hätte kommen können. Dies trifft im Beschwerdefall aus folgenden Gründen nicht zu:

In dem dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Bewertungsgutachten betreffend die Liegenschaft in der H-Gasse wird zum "Bewertungstichtag des Gutachtens" (das ist der 21. September 1998) eine "Restlebensdauer von 30 Jahren" festgestellt. Zur Begründung seines Gutachtens verweist der Sachverständige, ohne einen konkreten Bezug zum bewerteten Objekt herzustellen, auf die Bauweise, den Baustandard, die Ausstattung und den zum Zeitpunkt der Errichtung noch nicht üblichen wärmetechnischen Vorkehrungen, sowie die derzeitige Nutzung, was eine wirtschaftliche Gesamtlebensdauer von etwa 50 Jahren begründet erscheinen lasse.

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 geltend gemacht werden. Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA ist nach dieser Gesetzesstelle somit, dass ein Nachweis über eine Nutzungsdauer abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer von 67 Jahren erbracht wird. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden (vgl. die bei Doralt, Einkommensteuergesetz³, § 16 Tz 159, angeführte hg. Judikatur). Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in seinem Erkenntnis vom 25. April 2001, 99/13/0221, ausgeführt, dass ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt sei. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich. Dem vom Beschwerdeführer dem Finanzamt übermittelten Gutachten zum Bewertungstichtag 21. September 1998 fehlt es deshalb (abgesehen davon, dass es auf den Bauzustand des Objektes konkret nicht eingeht) von vornherein an der Eignung, eine kürzere Nutzungsdauer des Objektes H-Gasse und damit einen zur Bescheidaufhebung führenden wesentlichen Verfahrensmangel aufzuzeigen.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 22. Juni 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:2000130175.X00

Im RIS seit

29.11.2001

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at