

TE Vwgh Erkenntnis 2001/4/25 99/13/0221

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.2001

Index

L37129 Benützungsgabge Gebrauchsgabge Wien;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §114;
BAO §167 Abs2;
BAO §177;
BAO §21 Abs1;
BAO §22 Abs1;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;
EStG 1988 §20 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §7 Abs1;
GebrauchsabgabeG Wr 1966 §1 Abs1;
GebrauchsabgabeG Wr 1966 §16 Abs2 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Dr. Fuchs und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde des Dr. H in W, vertreten durch Dr. Erhard Hanslik, Rechtsanwalt in Wien IV, Brucknerstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 3. November 1998, GZ RV/099-16/06/97, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1989 bis 1993, 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 ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, in welcher Eigenschaft er auch als Sachverständiger vor Gericht tätig ist. Er erzielte in den Streitjahren neben den Einkünften aus selbstständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Hinsichtlich der Vorjahre 1983 bis 1986 erging das hg Erkenntnis vom 27. Juli 1994, ZI 92/13/0175.

Im Jahre 1996 wurde beim Beschwerdeführer eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen, bei der es (neuerlich) zu zahlreichen Feststellungen über die Bemessungsgrundlagen der in Rede stehenden Abgaben der Jahre 1989 bis 1993 gekommen ist.

Gegen die nach der Betriebsprüfung erlassenen Abgabenbescheide wurde Berufung erhoben, über die nach Durchführung zweier mündlicher Berufungsverhandlungen mit dem angefochtenen Bescheid entschieden wurde.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 14. Juni 1999, B 4/99, abgelehnt. Gleichzeitig wurde die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Reisekosten Beschwerdeführer und Ehefrau

Unter Tz 22 des Prüfungsberichtes wird unter dem Titel "Freiwillige Sozialaufwendungen - Reisekosten" ausgeführt, den Angestellten würden anlässlich von Dienstjubiläen Flugreisen zugewendet, wobei sie vom Beschwerdeführer und dessen Ehefrau - die im Werkvertrag in der Steuerberatungskanzlei des Beschwerdeführers tätig sei - begleitet würden. Die in den Jahren 1991 (S 19.990,-) und 1992 (S 23.112,-) angefallenen Aufwendungen für den Beschwerdeführer und seine Ehefrau wurden vom Prüfungsorgan nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

In der Berufungsschrift wird hiezu ausgeführt, es werde im Prüfungsbericht nicht näher dargelegt, warum diese Aufwendungen keinen Betriebsaufwand darstellen sollten.

In der (in der Folge vertagten) Berufungsverhandlung vom 4. Juni 1998 wurden zwei Angestellte als Zeugen dafür namhaft gemacht, dass die Reisen aus Anlass eines Dienstjubiläums dem Betriebsklima förderlich gewesen seien.

Im angefochtenen Bescheid beurteilte die belangte Behörde den in Rede stehenden Reiseaufwand als nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung.

Bereits im Vorerkenntnis ZI 92/13/0175 hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit einem gleichartigen Sachverhalt ausführlich auseinandergesetzt. Der Gerichtshof ist dabei zu der Auffassung gelangt, dass die Begleitung von Dienstnehmern auf eine vom Beschwerdeführer aus Anlass eines Dienstjubiläums bezahlte Flugreise keineswegs überwiegend betrieblich bedingt ist. Vielmehr habe es sich bei solchen Aufwendungen des Wirtschaftstreuhanders und seiner Ehefrau um Aufwendungen für die Lebensführung gehandelt. Dass der Beschwerdeführer im nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren neuerlich die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen geltend macht, grenzt an Mutwillen. In der Beschwerdeschrift wird dabei der Sachverhalt durchaus widersprüchlich dargestellt, da einmal vom Aufwand der (als Zeuginnen beantragten) Angestellten, dann wieder davon die Rede ist, die Reisen hätten einen engeren Kontakt zum Dienstgeber und seiner Frau bewirkt. Wieder an anderer Stelle wird ausgeführt, der Prüfer habe "auch" die Aufwendungen für die Reisen der Angestellten aus dem Betriebsaufwand ausgeschieden. Die Behauptung, im ausgeschiedenen Aufwand sei auch der Aufwand für die Angestellten enthalten gewesen, stellt jedenfalls ein vor dem Verwaltungsgerichtshof unbeachtliches neues Vorbringen dar.

Den in der Berufungsverhandlung gestellten Beweisantrag zum Thema, dass die Reisen (des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau) dem Betriebsklima förderlich gewesen seien, hat die belangte Behörde zu Recht als unerheblich abgetan.

Die Beschwerde erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet.

2. Repräsentationsaufwand

In Tz 21 des Prüfungsberichtes wurden unter dem Titel "Werbung - Sachgeschenke an Geschäftsfreunde" Zuwendungen an Geschäftsfreunde wie Geschenke von Flaschenweinen, Sekt, Bonbonnerien etc in Höhe von brutto S 100.582,87 (1991), S 94.807,46 (1992) und S 93.875,27 (1993) den erklärten Gewinnen zugerechnet; die

diesbezüglichen Vorsteuerbeträge wurden nicht anerkannt.

Erstmals in der Berufungsverhandlung vom 4. Juni 1998 erhob der Beschwerdeführer erkennbar Einwendungen gegen diese Prüfungsfeststellungen. Er beantragte, zum Beweis dafür, dass derartige Beträge angemessen und üblich seien, Erhebungen in vergleichbaren Betrieben durchzuführen. Über Befragen durch den Berichterstatter gab der Beschwerdeführer an, die Geschenke seien erforderlich gewesen, um die Kontakte zu seinen Klienten zu pflegen. Andererseits sei es bei Gericht zur Vereinfachung von Arbeitsvorgängen äußerst zweckmäßig, dem nichtrichterlichen Personal Geschenke zukommen zu lassen, damit er beispielsweise verständigt werde, wenn er vergessen habe, einen Akt anzuschließen.

In der weiteren Berufungsverhandlung vom 7. Oktober 1998 gab der Beschwerdeführer an, er beschenke auch Kriminalbeamte dafür, dass sie ihm gelegentlich Amtswege ersparten und Unterlagen, die mit der Post schlecht zu befördern seien, vor allem aus dem Burgenland brächten. Die Geschenke seien auch dann von Vorteil, wenn ihm der jeweilige Gruppeninspektor benötigte Belege rascher heraussuchen könne als der Richter.

Die belangte Behörde beurteilte die Zuwendungen an Klienten als Repräsentationsaufwendungen iSd§ 20 Abs 1 Z 3 EStG; die Zuwendungen an öffentlich Bedienstete sah sie als Sachzuwendungen iSd§ 20 Abs 1 Z 5 EStG an, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

Unter den dem Abzugsverbot des§ 20 Abs 1 Z 3 EStG 1988 unterliegenden Repräsentationsaufwendungen sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren"(vgl die hg Erkenntnisse vom 22. Jänner 1985, ZI 84/14/0035, und vom 15. Juni 1988, ZI 87/13/0052, betreffend Zuwendungen von Politikern, vom 2. Dezember 1987, ZI 86/13/0002, betreffend Zuwendungen eines freiberuflichen Geometers, vom 13. April 1988, ZI 87/13/0046, betreffend Weihnachtsgeschenke der Betreiberin eines Versicherungsbüros, vom 15. Juli 1998, ZI 93/13/0205 betreffend Zuwendungen eines Rechtsanwaltes an Autowerkstätten, vom 24. November 1999, ZI 96/13/0115, betreffend Zuwendungen eines Textilgroßhandelsunternehmens an Mitarbeiter einer Einzelhandelskette). Nichts Anderes gilt aber für die vom Beschwerdeführer behaupteten, von ihm als den "geschäftlichen Gepflogenheiten entsprechend" bezeichneten Zuwendungen an nichtrichterliches Personal diverser Gerichte sowie an Kriminalbeamte in einem jährlichen Ausmaß von immerhin nahezu

S 100.000,--. Dass diese Aufwendungen allenfalls der Förderung des Berufes des Beschwerdeführers förderlich gewesen sein könnten, ändert nichts an dem grundsätzlichen Abzugsverbot derartiger Aufwendungen. Selbst der Beschwerdeführer hat dabei nicht behauptet, dass mit der jeweiligen einzelnen Zuwendung des öffentlich Bediensteten eine konkrete Leistung an ihn honoriert worden ist. Unter dem Titel des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 hat die belangte Behörde den in Rede stehenden Aufwendungen zu Recht die Abzugsfähigkeit versagt.

3. Geldstrafen

Von der Prüferin wurden "Strafmandate" in Höhe von S 300,-- für 1991, S 2.800,-- für 1992 und S 1.900,-- für 1993 nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

In der Berufung wurde dazu ausgeführt, es sei für Geldstrafen nur ein äußerst geringer Aufwand entstanden, der nur wenige Promille des Jahresumsatzes ausgemacht habe. Es sei ein Begründungsmangel, dass nicht näher dargetan worden sei, warum diese geringfügigen Aufwendungen nicht absetzbar seien. In der Berufungsergänzung vom 2. März 1997 wurde ausgeführt, "Strafmandate" seien dann abzugsfähig, wenn nur ein geringfügiges Verschulden vorliege. Auf einen Vorhalt der belangten Behörde legte der Beschwerdeführer mit einer Eingabe vom 28. November 1997 entsprechende Kopien vor. Darunter befand sich auch die Kopie eines Berufungsbescheides der Wiener Landesregierung vom 20. Dezember 1991, wonach er am 25., 26., 27. und 28. Juni 1990 vor der Liegenschaft Wien 18, W.-Gasse 1, durch das Abstellen eines Fahrzeuges der Marke Subaru ohne behördliches Kennzeichen den öffentlichen Gemeindegrund ohne Gebrauchserlaubnis widmungswidrig benützt habe. Er habe dadurch gegen § 1 Abs 1 iVm § 16 Abs 2 lit a Gebrauchsabgabegesetz, LGBl. für Wien Nr 20/1966, verstoßen. Auf Grund dieses Bescheides entrichtete der Beschwerdeführer am 10. Jänner 1992 einen Betrag von S 1.800,-- (Geldstrafe samt Verfahrenskosten).

Im angefochtenen Bescheid wurde auf diese Bestrafung des Beschwerdeführers verwiesen. Weiters wurde von der belangten Behörde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe am 15. November 1993 einen Betrag von S 1.000,-- bezahlt, weil er am 3. Oktober 1993 im Ortsgebiet von Wien statt der zulässigen Höchstgeschwindigkeit von 50 km/h

mit einer Geschwindigkeit von 80 km/h gefahren sei. Schließlich habe der Beschwerdeführer am 13. August 1993 die erlaubte Höchstgeschwindigkeit von 50 km/h um 22 km/h überschritten. Bei diesen insgesamt drei strafbaren Handlungen könne keineswegs von einem geringen Verschulden gesprochen werden, sodass diese Geldstrafen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden könnten. Hingegen seien die übrigen Geldstrafen wegen geringer Vergehen verhängt worden, wobei auch das Verschulden geringfügig gewesen sein dürfte. Diese Geldstrafen wurden daher von der belangten Behörde als Betriebsausgaben anerkannt.

Bei Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst worden ist, ist davon auszugehen, dass die Zuwiderhandlungen, die zur Bestrafung führen, nicht in den Rahmen einer normalen Betriebsführung fallen und demnach nicht im Betrieb als solchen, sondern im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers ihre auslösende Ursache haben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. März 1972, ZI 2051/71, Slg. Nr. 4355/F). Derartige dem Betriebsinhaber auferlegte Strafen sind in der Regel nicht abzugsfähig, weil es mit dem Strafzweck unvereinbar wäre, im Wege der steuerlichen Entlastung den Pönalcharakter der Strafe zumindest teilweise unwirksam zu machen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. Oktober 1972, ZI 664/72, Slg. Nr. 4437/F). Die belangte Behörde hat damit zu Recht die über den Beschwerdeführer verhängten Strafen wegen eines Verstoßes gegen das Wiener Gebrauchsabgabegesetz und wegen zweimaligen erheblichen Überschreitens der Höchstgeschwindigkeit nicht als Betriebsausgaben anerkannt, zumal sie zutreffend davon ausgegangen ist, dass bezüglich dieser strafbaren Handlungen von einem geringfügigen Verschulden des Beschwerdeführers keine Rede sein kann.

Die Ausführungen in der Beschwerdeschrift, das abgestellte Kraftfahrzeug sei mit einem Wechselkennzeichen mit dem zweiten im Betriebsvermögen befindlichen Kfz der Marke Porsche angemeldet, stellen ein im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliches neues Vorbringen dar, wobei aber anzumerken ist, dass ein Verstoß gegen das Gebrauchsabgabegesetz auch in jenen Fällen vorliegt, bei denen ein Wechselkennzeichen an einem anderen als dem betreffenden auf dem Straßengrund abgestellten Fahrzeug angebracht ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. März 1983, ZI 82/17/0148, mwH).

Wenn der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang einen Begründungsmangel geltend macht, übersieht er, dass die belangte Behörde hinsichtlich seiner Bestrafung nach dem Wiener Gebrauchsabgabegesetz keineswegs von einem "besonders schweren Verschulden" ausgegangen ist, sondern vielmehr zutreffend ein geringfügiges Verschulden nicht erkennen konnte. Auch hinsichtlich der beiden weiteren Geldstrafen ist die belangte Behörde nicht von einem "besonders groben Verschulden" ausgegangen. Dass die beiden erheblichen Geschwindigkeitsüberschreitungen die Annahme eines geringfügigen Verschuldens ausschlossen, liegt auf der Hand.

Wenn der Beschwerdeführer schließlich erstmals in der Beschwerde vorbringt, hätte die belangte Behörde "entsprechende Ermittlungen" angestellt, so hätte sich herausgestellt, dass die Geschwindigkeitsüberschreitungen gar nicht vom Beschwerdeführer selbst begangen wurden, so verkennt er - abgesehen von der Unbeachtlichkeit dieses vor dem Verwaltungsgerichtshof neuen Vorbringens - , dass diese Forderung nach weiteren Ermittlungen im Hinblick auf die im lang andauernden Verwaltungsverfahren gestellten Vorhalte zweifellos eine Überspannung der amtswegigen Ermittlungspflicht bedeutet.

Die Beschwerde erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet.

4. Garagierungskosten

Im Prüfungsbericht wird ausgeführt, da keine zweckdienlichen Unterlagen wie ein Fahrtenbuch vorhanden gewesen seien, sei der Privatanteil an den Kfz-Kosten mit 20 % zu schätzen.

Hiezu wird in der Berufung ausgeführt, es seien noch die Kosten für die Abstellung des betrieblich genutzten Kraftfahrzeuges am Wohnsitz des Beschwerdeführers abzuziehen. Diese Kosten würden rund S 15.000 pro Jahr ausmachen. Auch sei der Aufwand für die Garagierung am Kanzleisitz in der Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Privatanteils an den Kraftfahrzeugkosten enthalten.

In den Berufungsverhandlungen brachte der Beschwerdeführer im gegebenen Zusammenhang vor, er habe oft umfangreiches Material zu transportieren. Er belasse dieses idR bereits für den nächsten Tag im Auto, das in seiner Privatgarage stehe. Wenn er gelegentlich die Akten noch am Abend "anschauen" müsse, lege er sie noch am Abend in das Auto zurück.

Im angefochtenen Bescheid wurde den Einwendungen des Beschwerdeführers insoweit Rechnung getragen, als die

Aufwendungen für Abstell- und Garagenplätze in der Nähe der Kanzlei des Beschwerdeführers als zur Gänze betrieblich veranlasst angesehen wurden. Hingegen vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass sich eine betriebliche Nutzung eines Teiles eines Gebäudes - nämlich die Garage des vom Beschwerdeführer bewohnten Einfamilienhauses -, das zur Gänze Privatvermögen ist, nicht daraus ergebe, dass ein überwiegend betrieblich genutztes Kraftfahrzeug in die Garage eingestellt wird.

Die belangte Behörde ist nach der Aktenlage zutreffend und vom Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift unwidersprochen davon ausgegangen, dass das von ihm bewohnte Einfamilienhaus zur Gänze Privatvermögen ist. Damit ist aber die Garage am Wohnort unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges durch den Wohnort und damit privat veranlasst (vgl. Doralt, EStG 4, § 4, Tz 330, Stichwort Garagierungskosten). Dabei kommt auch dem Umstand, dass in dem betrieblich genutzten Fahrzeug nach den Behauptungen des Beschwerdeführers Akten aufbewahrt werden, keine Bedeutung zu.

Was der Beschwerdeführer dabei aus dem von ihm angesprochenen

Artikel 17 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie gewinnen sollte, ist schlechthin unerklärlich, zumal sich die in Rede stehenden Sachverhalte vor dem Beitritt zur Europäischen Union ereignet haben.

Die Beschwerde erweist sich damit auch in diesem Punkt als nicht begründet.

5. Vorsteuerabzug Urlaubsreisen Anton H.

Im Prüfungsbericht wird weiters ausgeführt, Anton H., der Vater des Beschwerdeführers, sei gelegentlich mit Botendiensten betraut gewesen. Als Gegenleistung werde die Miete der Wohnung, dessen Garage, Fahrtkosten sowie alljährlich ein Urlaub im Hotel W. in S. bezahlt. Die Prüferin anerkannte zwar die Zahlung der Mieten als Betriebsausgaben, nicht aber die Aufwendungen für die Urlaubsreisen. Die Aufwendungen im Hotel W. wurden im Bericht für 1991 und 1992 mit den darauf lastenden Mehrwertsteuerbeträgen, für 1993 (allein) mit dem Bruttobetrag ausgewiesen. Demzufolge wurden die Vorsteuerbeträge aus den Hotelrechnungen für 1991 und 1992 nicht anerkannt; hinsichtlich des Jahres 1993 unterblieb eine Korrektur der Vorsteuer aus diesem Titel.

In der Eingabe vom 28. November 1997 wurde ausgeführt, Anton H. käme von Montag bis Donnerstag täglich in die Kanzlei, da er auch die Banküberweisungen täglich durchführe. In Befolgung eines entsprechenden Beweisantrages wurde am 3. April 1998 die Kanzleiangestellte Silvia M. als Zeugin vernommen, die diese Angaben bestätigte.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 4. Juni 1998 gab der Beschwerdeführer an, sein Vater habe nach seiner Pensionierung ein Betätigungsfeld gesucht. Die Vereinbarungen mit seinem Vater seien mündlich abgeschlossen worden. Es sei vereinbart gewesen, dass eine Entlohnung in Form von Sachleistungen erfolgen sollte. Eine Geldleistung sei aus "psychologischen Gründen" nicht vereinbart worden. Es sei kein fixer Urlaubsort vereinbart gewesen. Weshalb im Jahre 1993 zwei Urlaubsaufenthalte bezahlt worden seien, könne der Beschwerdeführer nicht sagen.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid die Auffassung, dass die vom Beschwerdeführer an seinen Vater erbrachten Leistungen in einem angemessenen Verhältnis zu den Arbeitsleistungen seines Vaters gestanden waren, und anerkannte die Aufwendungen für die Hotelaufenthalte als Betriebsausgaben; die im Prüfungsbericht für 1991 und 1992 ausgewiesenen Vorsteuerbeträge wurden ebenfalls anerkannt.

In der Beschwerde wird dazu geltend gemacht, dass die Vorsteuer für 1993 von der belangten Behörde nicht berücksichtigt worden sei.

Voraussetzung für den Abzug von Vorsteuerbeträgen ist gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG unter anderem, dass die Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für das Unternehmen des Unternehmers ausgeführt worden sind, in einer Rechnung an den Unternehmer gesondert ausgewiesen ist. Mit seinem Vorbringen übersieht der Beschwerdeführer zunächst, dass für die steuerrechtliche Anerkennung von schuldrechtlichen Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erforderlich ist, dass die Vereinbarungen

1.

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

2.

eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diesen Voraussetzungen entsprechen die vom Beschwerdeführer im Abgabeverfahren behaupteten und von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid dem Grunde und der Höhe nach anerkannten Vereinbarungen in keiner Weise: Eine Vereinbarung, wonach als Gegenleistung für Botendienste Urlaubsaufenthalte in einem Luxushotel finanziert werden, hält einem Fremdvergleich keineswegs stand. Es erübrigte sich damit, auf die weiters erforderlichen Voraussetzungen für die Anerkennung der Vereinbarung näher einzugehen.

Mit seinem Vorbringen verkennt der Beschwerdeführer überdies, dass die Prüferin die für das Jahr 1993 geltend gemachte Vorsteuer gar nicht um eine auf die Hotelaufwendungen entfallende Vorsteuer gekürzt hatte. Im Abgabeverfahren wurden (zusätzliche) Vorsteuerbeträge aus diesem Titel nicht geltend gemacht. Mit der in der Beschwerde aufgestellten Forderung, die belangte Behörde hätte (von Amts wegen) Ermittlungen anstellen müssen, ob es für den Aufenthalt eine ordnungsgemäße - und (was der Beschwerdeführer zu übersehen scheint) an ihn ausgestellte - Rechnung des Hotelunternehmens gibt, werden aber die Anforderungen an die amtswegige Ermittlungspflicht überspannt, sodass die Beschwerde auch in diesem Punkt unbegründet ist.

6. Nutzungsdauer von vermieteten Gebäuden

Der Beschwerdeführer erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich dreier Mietobjekte. Als AfA-Satz wandte er beim Gebäude M-Gasse 11 2 %, beim Gebäude A.-Zeile 84 3,33 % und beim Gebäude L.-Gasse 93 3 % an. Die Prüferin berechnete die AfA nach einem einheitlichen Satz von 1,5 %.

In der Berufung wurde dazu vorgebracht, das Haus A-Zeile 84 sei im Jahre 1935 und das Haus L-Gasse 93 im Jahre 1960 errichtet worden. Das Haus M-Gasse 11 sei bereits 20 Jahre alt.

Mit der Eingabe vom 28. November 1997 legte der Beschwerdeführer drei im Jahre 1997 erstellte Gutachten des Sachverständigen Dipl. Ing. Z. über die Restnutzungsdauer der angeführten Gebäude vor. In allen drei Gutachten zog der Sachverständige von einer im Jahre 1997 angenommenen "Gesamtlebensdauer" des Gebäudes die seit der Errichtung des Gebäudes verstrichenen Jahre ab und gelangte auf diese Weise zu einer Restnutzungsdauer.

- a) M-Gasse 11

In dem Gutachten wird zum Gebäude M-Gasse 11 ausgeführt, die tragende Bausubstanz und die Ausbauteile befänden sich in gutem Zustand. Lediglich Estriche und textile Bodenbeläge zeigten Verschleißerscheinungen. Im Übrigen befindet sich das Haus in gutem Bau- und Erhaltungszustand. Seit dem zweiten Weltkrieg würden Wohnhäuser für eine wirtschaftliche Gesamtlebensdauer von 70 - 80 Jahren konzipiert. Das Wohnhaus entspreche zwar allen heutigen Anforderungen, doch seien die Anforderungen an den Wärmeschutz gestiegen. Auch im Hinblick auf die Schäden an Fußböden und Estrich werde eine wirtschaftliche Gesamtlebensdauer von 70 Jahren angenommen. Die technische und die wirtschaftliche Gesamtlebensdauer seien bei Wohnhäusern des vorgefundenen Ausbaues etwa gleich lang anzusetzen.

Im angefochtenen Bescheid ging die belangte Behörde davon aus, dass der Sachverständige selbst eine Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren angesetzt habe. Da das Haus im Jahre 1979 fertiggestellt und im selben Jahr vom Beschwerdeführer erworben worden war, ergebe sich daher ein AfA-Satz von weniger als dem von der Prüferin angesetzten Satz von 1,5 %.

Der in mündlichen Verhandlung vom 7. Oktober 1998 gestellte Antrag um zeugenschaftliche Vernehmung des Sachverständigen dahin, dass der AfA-Satz in Wahrheit 2 % betrage, wurde von der belangten Behörde abgewiesen. Der Beschwerdeführer habe keine unter Beweis zu stellende Tatsachen, über die der Sachverständige aussagen sollte, behauptet und insbesondere nicht die Richtigkeit der Befundaufnahme bestritten. Der Beschwerdeführer habe zwar in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 4. Juni 1998 zur Begründung, weshalb die Schäden in Fußböden und Estrich "nur bedingt behebbare" wären, angegeben, dass die Liegenschaft nur zu einem Teil unterkellert sei (womit er sich sowohl mit dem Befund des Sachverständigen als auch seinen eigenen Angaben in einer Eingabe an die Bewertungsstelle des Finanzamtes vom 2. August 1979 in Widerspruch gesetzt habe), was aber nicht erheblich sei, weil die Schäden an Fußböden und Estrich bei der Ermittlung der Gesamtlebensdauer im Gutachten ohnedies berücksichtigt worden seien.

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 belangte Behörde ist dabei hinsichtlich der drei in Rede stehenden Gebäude davon ausgegangen, dass vom Beschwerdeführer ein solcher Nachweis nicht erbracht worden ist.

Hinsichtlich der Liegenschaft M-Gasse 11 rügt der Beschwerdeführer im Wesentlichen Verfahrensmängel. Zur Ablehnung seines Beweisantrages, den Gutachter (und zwar hinsichtlich aller drei in Rede stehenden Gebäude) "zeugenschaftlich" zu vernehmen, dass der AfA-Satz in Wahrheit 2 % betrage, ist davon auszugehen, dass mit einem solchen Beweisantrag ein Beweisthema, somit die Tatsachen, deren Bestehen unter Beweis zu stellen sind, nicht dargetan wird. Die Folgerungen des Sachverständigen in seinen Gutachten lagen der belangten Behörde vor. Die belangte Behörde hat den Beweisantrag somit zu Recht abgelehnt.

Wenn der Beschwerdeführer dabei vorbringt, der Widerspruch betreffend eine gänzliche oder nur teilweise Unterkellerung des Gebäudes sei ihm nicht vorgehalten worden, ist ihm entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde diesbezüglich davon ausgegangen ist, dass die Schäden an den (textilen) Fußböden ohnedies - ob zu Recht oder zu Unrecht, mag dahingestellt bleiben -

vom Sachverständigen berücksichtigt worden sind. Ein relevanter Verfahrensmangel liegt daher nicht vor.

Die weiters vom Beschwerdeführer vertretene Auffassung, eine "Abänderung der AfA-Quoten" sei nicht "gesetzeskonform", ist unzutreffend. Aus dem Umstand, dass in vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen die Unrichtigkeit der der AfA-Ermittlung zu Grunde gelegten Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes von der Abgabenbehörde nicht erkannt worden ist, kann für die nunmehr zu beurteilenden Zeiträume nichts gewonnen werden. Die Abgabenbehörde ist vielmehr hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen. Die Bestimmung des § 114 Abs 4 EStG 1988, auf die sich der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang stützt, betrifft überdies allein die Bemessungsgrundlage der Absetzung, in keiner Weise aber die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.

b) L-Gasse 93

Im Gutachten des Bausachverständigen ist hinsichtlich des Gebäudes L-Gasse 93 ausgeführt, durch die regelmäßig vorgenommenen Erhaltungsmaßnahmen entspreche das 1962 errichtete Wohnhaus den heutigen Anforderungen, doch seien die Anforderungen an den Wärmeschutz gestiegen. Die Gesamtnutzungsdauer sei deshalb auf 70 Jahre abzumindern. Die Restnutzungsdauer betrage daher 35 Jahre.

Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die drei vom Beschwerdeführer beigebrachten Gutachten für einen Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahre nicht geeignet seien, da der Gutachter die Nutzungsdauer aus dem Alter des jeweiligen Gebäudes abgeleitet habe. Die Nutzungsdauer könne nämlich nicht aus der Sicht des jeweiligen Baujahres des Gebäudes, sondern müsse aus der "derzeitigen" Sicht beurteilt werden. Weise ein Gebäude einen guten Bauzustand auf und entspreche es den heutigen Anforderungen, dann komme seinem Alter nur untergeordnete Bedeutung zu. Beim Haus L-Gasse 93 sei eine Restnutzungsdauer von 35 Jahren ab 1997 nicht "glaubwürdig". Im Hinblick auf den Umstand, dass die Wärmedämmung nicht mehr der Bauordnung für Wien entspreche, werde die Restnutzungsdauer des Hauses mit 57 Jahren ab der Anschaffung durch den Beschwerdeführer im Jahre 1988 angenommen.

Nach den umfangreichen Beschwerdeausführungen erachtet sich der Beschwerdeführer insbesondere dadurch in seinen Rechten verletzt, dass die belangte Behörde dem von ihm vorgelegten Gutachten nicht gefolgt ist. Damit verkennt der Beschwerdeführer aber, dass auch ein Sachverständigengutachten der freien Beweiswürdigung durch die Behörde unterliegt. Die Behörde ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden. Die Behörde hat aber im Falle des Abgehens von einem Gutachten in der Begründung ihrer Entscheidung im Einzelnen darzutun, aus welchen Gründen sie diese gutächterliche Äußerung für unrichtig erkannte.

Diesen Anforderungen hat die belangte Behörde entsprochen. Der Sachverständige ist in seinen Gutachten, ohne auf den konkreten Bauzustand näher einzugehen, von einer nach dem Ende des zweiten Weltkrieges allgemein konzipierten "Gesamtlebensdauer" von Wohnhäusern ausgegangen und hat davon die zwischen der Errichtung des

Gebäudes und dem Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens (1997) verstrichene Zeit abgezogen und ist damit zu einer restlichen Nutzungsdauer des Gebäudes gelangt. Abgesehen davon, dass die schematisch und allgemein gehaltenen Gutachten ein konkretes Eingehen auf den jeweiligen Bauzustand des Gebäudes nicht erkennen lassen, ist die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen, dass die Gutachten schon methodisch verfehlt sind, da aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werden kann. Für einen Nachweis im Sinne des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 sind die Gutachten aber ungeeignet, da darin neben dem Baujahr von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens - einem Zeitpunkt also, der für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt unmaßgeblich ist - ausgegangen worden ist.

Wenn der Beschwerdeführer meint, es sei rechtswidrig, dass die belangte Behörde von einer Restnutzungsdauer von 57 Jahren ab 1988 und damit auf eine Gesamtnutzungsdauer von 83 Jahren komme, verkennt er offenbar, dass der AfA-Satz nach der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung, dem unentgeltlichen Erwerb oder dem Beginn der Vermietung zu ermitteln ist (vgl § 16 Abs 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988).

Wenn der Beschwerdeführer darin eine Widersprüchlichkeit sieht, dass die Behörde das Gutachten einerseits als "unglaublich" ansieht, andererseits aber einzelne Teile davon verwende, so ist er darauf zu verweisen, dass sich die Behörde damit nur im Ausdruck vergriffen hat. Offenkundig hat sie nicht "unglaublich", sondern "unschlüssig" gemeint. Im Übrigen war es der Behörde unbenommen, Sachverhaltsfeststellungen aus dem Befund des Gutachters als Teil des Ermittlungsergebnisses des Verwaltungsverfahrens im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu verwerten.

c) A.-Zeile 84

Im Gutachten des Sachverständigen ist hinsichtlich des - nach dem Gutachten 1930 errichteten - Hauses A.-Zeile 84 ausgeführt, die tragende Bausubstanz befinde sich in gutem Zustand. In den Jahren 1974/1975 seien Instandsetzungsarbeiten durchgeführt worden. Die Warmwasser-Zentralheizung sei auf Gasfeuerung umgestellt, die Sanitärinstallation sei erneuert und die Sanitärräume seien verfließt worden. Durch die Instandsetzungs- und Verbesserungsmaßnahmen entspreche das Wohnhaus allen heutigen Anforderungen, sodass sich auch die wirtschaftliche Gesamtlebensdauer um ca 20 Jahre auf 100 Jahre verlängere.

Im angefochtenen Bescheid wurde dazu ausgeführt, da dieses Haus keinerlei Bauschäden aufweise und allen heutigen Anforderungen entspreche, sei die aus einer Gesamtlebensdauer von 100 Jahren abgeleitete Restnutzungsdauer von 33 Jahren ab 1997 nicht "glaubhaft". Es bestehe kein Anhaltspunkt dafür, vom im Gesetz enthaltenen AfA-Satz von 1,5 % abzuweichen. Im Zusammenhang verwies die belangte Behörde auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer gegenüber der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes nicht 1930, sondern 1936 als Errichtungsjahr angegeben habe.

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid im Ergebnis zutreffend dargestellt, dass der Beschwerdeführer einen Nachweis darüber, dass die Nutzungsdauer des Hauses von dem vom Gesetzgeber im § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 angenommenen durchschnittlichen Wert von 67 Jahren abgewichen ist, nicht erbracht hat.

Den umfangreichen Ausführungen des Beschwerdeführers über die Frage, ob nun das Baujahr des in Rede stehenden Hauses 1930 oder aber 1936 gewesen ist, ist entgegenzuhalten, dass die diesbezügliche Bemerkung im angefochtenen Bescheid in keiner Weise für den Spruch des angefochtenen Bescheides tragend ist. Da der Beschwerdeführer einen Nachweis darüber, dass die Nutzungsdauer im Jahre 1985, dem Jahr, in welchem die Vermietung des Hauses eingesetzt hatte, mit weniger als 67 Jahren anzunehmen war, nicht erbracht hat, war auch nicht weiter von Bedeutung, dass der vom Gutachter angenommene Endzeitpunkt der Nutzung, nämlich das Jahr 2030, sich nicht wesentlich von der Schätzung der belangten Behörde (2039) unterschied.

Die Einwendungen des Beschwerdeführers gegen die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwiesen sich damit ebenfalls als unbegründet.

7. Außergewöhnliche Belastung

Erstmals in der mündlichen Verhandlung vom 4. Juni 1998 machte der Beschwerdeführer geltend, dass er seit dem Jahre 1987 an Gicht leide. Seiner Erinnerung nach betrage der Umfang seiner Körperbehinderung 65 %. Er beantrage die Zuerkennung der "entsprechenden Pauschale".

In der mündlichen Verhandlung vom 7. Oktober 1998 führte der Beschwerdeführer aus, die "unter dem Wort Gicht ausgewiesene Erkrankung heiße pemphigus familiaris", eine sehr seltene erbliche Hauterkrankung. Eine

Diätverpflichtung sei für diese Erkrankung nicht erforderlich. Nach einer in dieser Verhandlung vorgelegten ärztlichen Bestätigung vom 28. September 1998 befinde sich der Beschwerdeführer seit 1989 wegen einer Hyperuricaemie in ärztlicher Behandlung.

Im angefochtenen Bescheid verwies die belangte Behörde auf eine weiters vorgelegte amtsärztliche Bescheinigung vom 1. April 1997, wonach beim Beschwerdeführer eine dauernde Erwerbsminderung im Ausmaß von 40 % vorliege und er eine Diätverpflegung wegen Gicht benötige. Die belangte Behörde vertrat den Standpunkt, bei einer Krankheit wie Gicht, die eine fortschreitende Behinderung bewirkt, könne durch eine amtsärztliche Bestätigung ein Beweis der Behinderung nur ab dem Zeitpunkt der Bestätigung erbracht werden. Die ärztliche Bestätigung vom 28. September 1998 stelle keine amtliche Bestätigung im Sinne des § 35 Abs 2 EStG 1988 dar. Außerdem sei darin nicht angegeben worden, ob und in welchem Ausmaß die Hyperuricaemie in den Jahren 1989 bis 1993 zu einer Minderung der Erwerbsfähigkeit geführt habe. Der Mehraufwand für Diätverpflegung habe in den Streitjahren den Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs 4 EStG 1988 nicht erreicht.

Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, sie habe auch hinsichtlich der Frage, ob seine "gesundheitliche Beeinträchtigung bereits vor 1997 wegen Erkrankung an Gicht und pemphigus familiaris entsprechend stark" gewesen sei, ihre amtswegige Ermittlungspflicht verletzt. Abgesehen davon, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift ein bestimmtes Ausmaß einer Minderung der Erwerbsfähigkeit in den Streitjahren nicht einmal behauptet, verkennt er, dass bei Begünstigungstatbeständen die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund tritt. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann. Demgegenüber war das vom Beschwerdeführer erstattete Vorbringen in sich widersprüchlich und enthielt keine konkreten Angaben über das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit in den jeweiligen Streitjahren. Der Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften ist daher auch in diesem Punkt unberechtigt.

Aus den angeführten Gründen war die Beschwerde daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 25. April 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1999130221.X00

Im RIS seit

27.09.2001

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