jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1996/11/20 92/13/0304

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.11.1996

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §7 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des Kurt J in Wien, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 25. September 1992, Zl 6/3-3380/91-09, betreffend Einkommensteuer 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erwarb im Jahr 1981 eine Liegenschaft mit einem 1925 erbauten Wohngebäude um S 1,5 Mio. Ab dem Jahr 1982 nahm der Beschwerdeführer an diesem Gebäude umfangreiche Um- und Zubauten vor. Ab November 1988 wurde das Gebäude vermietet.

In seiner Einkommensteuererklärung für 1988 machte der Beschwerdeführer bei der Ermittlung der diesbezüglichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 3,7 Mio "laut Schätzgutachten" und einer Restnutzungsdauer von 37 Jahren eine Halbjahres-AfA von S 50.000,-- geltend. Anläßlich der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer 1988 legte das Finanzamt davon abweichend der AfA-Berechnung eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren zugrunde.

In einer dagegen eingebrachten Berufung verwies der Beschwerdeführer darauf, daß der von ihm geltend gemachte AfA-Satz auf dem gleichzeitig vorgelegten Gutachten vom 19. April 1989 des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing T beruhe, weshalb der angefochtene Bescheid rechtswidrig erscheine.

Mit Berufungsentscheidung vom 30. Jänner 1991 wurde die Berufung abgewiesen.

Mit Erkenntnis vom 18. September 1991, 91/13/0073, hob der Verwaltungsgerichtshof diese Entscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Darin wurde ausgeführt, daß der belangten

Behörde darin beizupflichten sei, daß die für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung (AfA) maßgebende Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes in der Regel nur geschätzt werden könne. Dies treffe auf Wirtschaftsgüter mit besonders langer Nutzungsdauer, wie es bei Wohngebäuden regelmäßig der Fall sei, im besonderen zu. Zuzustimmen sei der belangten Behörde auch darin, daß für diese Schätzung Erfahrungswerte herangezogen werden könnten. In Rechnung zu stellen sei allerdings, daß sich bei Wohngebäuden die vom Beschwerdeführer angesetzte 100-jährige Gesamtnutzungsdauer im Rahmen dieser Erfahrungswerte halte. Dazu komme, daß der Beschwerdeführer zur Erhärtung einer 100-jährigen Gesamtnutzungsdauer das Gutachten eines Baumeisters vorgelegt habe, der auch gerichtlich beeideter Sachverständiger sei. Dieses Gutachten, das der Sachverständige nach persönlichem Augenschein erstellt habe, nehme eine Gesamtnutzungsdauer von rd 100 Jahren an. Es sei der belangten Behörde zwar zuzubilligen, daß eine massive Bauweise, wie sie der Sachverständige dem gegenständlichen Wohngebäude bescheinige, auch die Annahme einer längeren Nutzungsdauer als 100 Jahre rechtfertigen könne. Diese längere Gesamtnutzungsdauer könne sich aber nicht auf eine bloße Behauptung gründen, wenn der Beschwerdeführer für eine Gesamtnutzungsdauer von 100 Jahren, die sich durchaus im Rahmen der Erfahrungswerte halte, ein auf Augenschein gegründetes sachverständiges Urteil ins Treffen habe führen können, und der Unterschied in den Annahmen (113 gegenüber 100 Jahren) kaum die einer Schätzung wesensgemäße Bandbreite überschreite. Vielmehr wäre in einem solchen Fall die sachverständige Schätzung entweder durch ein anderes, begründetes sachverständiges Urteil (zB der Bewertungsstelle des Finanzamtes) zu entkräften oder der Beschwerdeführer wenigstens zu einer Ergänzung des vorgelegten Gutachtens zu verhalten gewesen, worauf der Sachverständige im einzelnen den Ansatz einer bloß 100-jährigen statt einer längeren (113-jährigen) Gesamtnutzungsdauer gründe. Die Auffassung des angefochtenen Bescheides, die Nutzungsdauer von 113 Jahren stehe mit den Richtlinien im Einklang, vermöge den angefochtenen Bescheid sohin auch unter Bedachtnahme auf die massive Bauweise des Gebäudes nicht zu tragen, zumal auch eine 100-jährige Nutzungsdauer regelmäßig eine massive Bauweise voraussetze. Auch eine Generalsanierung des Gebäudes rd 57 Jahre nach Errichtung besage noch nicht, daß dieses 113 und nicht nur 100 Jahre zu nutzen sein werde. Der Umstand, daß das vorgelegte Gutachten primär für Zwecke der Verkehrswertermittlung erstellt worden sei, ändere nichts daran, daß ein Sachverständiger die Nutzungsdauer des Wohngebäudes nach Augenschein geschätzt habe. Daß die Schätzung nicht für steuerliche Zwecke erfolgt sei, spreche eher für eine "unbefangene" Schätzung.

Im fortgesetzten Verfahren holte die belangte Behörde eine Stellungnahme der Bewertungsstelle des für die Liegenschaft zuständigen Finanzamtes zur Frage ein, ob die im Sachverständigengutachten ermittelte Restnutzungsdauer vertretbar erscheine oder ob im Hinblick auf die Generalsanierung des Hauses eine der Berufungsentscheidung entsprechende Nutzungsdauer angemessen sei. In der Stellungnahme vom 18. Dezember 1991 wurde ausgeführt, daß aus der Baubeschreibung und den Planunterlagen ersichtlich sei, daß die Zu- und Umbauten antragsgemäß durchgeführt worden seien, ua sei auch im Erdgeschoß ein Küchenzubau erfolgt. Weiters seien innerhalb des bestehenden Hauses zwecks neuer Raumaufteilung Durchbrüche gemacht und nicht tragende Zwischenwände abgetragen worden. Die alte baufällige Mansarde sei völlig abgetragen worden, ein neuer Satteldachstuhl errichtet und das Dachgeschoß vollkommen neu ausgebaut worden. Nach der Erfahrung der Stellung nehmenden Bewertungsstelle müsse im Rahmen einer derart massiven und tiefgreifenden Um- und Neugestaltung eines Gebäudes die alte Bausubstanz so saniert werden, daß diese baulichen Maßnahmen wie im gegenständlichen Fall, der völlige Neuzubau des Dachgeschoßes einschließlich Dach, sowie die Um-, Zu- und Neueinbauten (zB Sauna etc), durchgeführt werden könnten. Für diese Feststellung sei nicht unbedingt technisches Fachwissen erforderlich, sondern werde dies durch die Einhaltung der entsprechenden ÖNORM-Vorschriften gewährleistet. Die Bauausführung des Daches (Wärmedämmung) und der anderen Gebäudeteile - die Fenster seien Holz-Isolierfenster, die Fassaden seien mit Vollwärmeschutz versehen, in den Naßräumen und WC seien Boden und Wände verfliest, die Fußböden seien aus Hartholz (Eichenbrettelböden) - entspreche dem letzten Stand der Technik. Diese Merkmale der Bauausführung seien dem Gutachten vom 19. April 1989 zu entnehmen, das für die Ermittlung eines Verkehrswertes für diese Liegenschaft erstellt worden sei und eine durchaus objektive Darstellung des Gesamtzustandes des Gebäudes nach der Generalsanierung ergebe. Die Feststellungen des Sachverständigen im Gutachten, daß die Umbauten äußerst aufwendig und dem letzten Stand der Technik entsprechend durchgeführt worden seien und dadurch eine Ausstattung erreicht worden sei, die über der Norm liege, sowie der Hinweis, daß in den nächsten Jahren keine größeren Reparaturen am Gebäude zu erwarten seien, bestätige und begründe die Tatsache, daß durch diese Generalsanierung die Lebensdauer des Gebäudes erhöht worden sei. Der Sachverständige beurteile in seinem

Gutachten die Lebensdauer des Gebäudes mit rd 100 Jahren. Diese Nutzungsdauer entspreche den Erfahrungen. Der Sachverständige lasse jedoch bei seiner Festsetzung der Restnutzungsdauer von 36 Jahren die von ihm selbst im Gutachten beschriebene Generalsanierung außer acht. Nach dieser Generalsanierung könne das Gebäude insgesamt als nahezu neuwertig bezeichnet werden, sodaß die Restnutzungsdauer mit weiteren 60 bis 80 Jahren angenommen werden könne und sich damit die Lebensdauer auf ca 130 Jahre erhöhe. Daß diese Lebensdauer nach einer Generalsanierung von Gebäuden erreicht werden könne, zeige die Tatsache, daß durch derartige Maßnahmen die Lebensdauer alter Gebäude auf mehrere 100 Jahre erstreckt werde.

Der Beschwerdeführer nahm hiezu dahingehend Stellung, es werde nicht fachgerecht ausgeführt, warum plötzlich die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes auf 130 Jahre ansteigen sollte, sodaß sich nach Ansicht des Beschwerdeführers eine Änderung der Feststellungen des Gutachtens des gerichtlich beeideten Sachverständigen nicht ergebe. Überdies sei erwähnt, daß im Fall einer tatsächlich so hohen Gesamtnutzungsdauer in logischer Folge auch der Gebäudezeitwert und auch der Ertragswert entsprechend steigen würden, sodaß es im Ergebnis zu einem Gebäudewert von S 5 Mio bis S 6 Mio käme und daher die Abschreibung in derselben Größenordnung anzunehmen wäre. Es werde beantragt, die AfA mit dem beantragten Satz als Ausgabe zuzulassen. Auch Ing T äußerte sich in einem umfangreichen Schriftsatz vom 3. März 1992 zur Stellungnahme der Bewertungsstelle; der darin durchgeführten Schätzung der Nutzungsdauer könne aus der Sicht des bautechnischen Fachmannes nicht gefolgt werden, da eine falsche Beurteilung bautechnischer Kriterien vorgenommen worden sei bzw auf die Einhaltung von ÖNORMEN als Vorschrift hingewiesen werde. Zur Problematik sei grundsätzlich festzustellen, daß die Beurteilung sowohl der technischen als auch der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausschließlich dem Baufachmann überlassen bleiben müsse. Hiezu werde auch auf die Rechtsprechung verwiesen, welche sich zur Klärung solcher Fragen des allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen bediene. Zum Zitat der entsprechenden ÖNORM-Vorschriften sei erwähnt, daß solche nicht existierten. Es könnten hier nur technische ÖNORMEN der Gruppe B .. Baunormen gemeint sein. Die Baunormen seien keine Vorschriften, hätten keinen Gesetzes- oder Verordnungscharakter, sondern seien ausschließlich als technische Norm-Richtlinien zu betrachten, welche auch im Streitfall als Objektivierungsgrundlage herangezogen würden. Eine ÖNORM, welche auf die Problematik der Nutzungsdauer eingehe bzw dafür Richtlinien weise, gebe es nicht. Zu den technischen Feststellungen wurde ausgeführt, daß sich aus dem bekannten Einreichplan deutlich sichtbar ergebe, daß die aus dem Jahr 1925 stammende Bausubstanz nicht verändert worden sei. Unter Bausubstanz sei die Fundierung, das tragende Mauerwerk, die Decken- und die Dachstuhlkonstruktion, ohne die Dachhaut, zu verstehen. Als Eingriff in die alte Bausubstanz könne höchstens die Erneuerung bzw Abänderung des Dachstuhles angesehen werden, welche jedoch auf die darunterliegende Bausubstanz keinen nachhaltigen Einfluß ausübe. Arbeiten, welche zu einer Verbesserung der Bausubstanz führten - Fundamentverbesserungen, die Herstellung wirksamer Feuchtigkeitsabdichtungen etc - seien nicht ausgeführt worden. Zur Nutzungsdauer wurde im wesentlichen ausgeführt, daß im gegenständlichen Fall die Bausubstanz aus dem Jahre 1925 stamme. Zu dieser alten Bausubstanz seien im Jahre 1982 Zubauten erfolgt, welche technisch jedoch keinen Eingriff in die bestehende Bausubstanz darstellten, abgesehen von der Neugestaltung der Dachstuhlkonstruktion. Trotz der Generalsanierung an den Ausbauteilen sei gleichzeitig bzw in der Folge eine Alterung der Bausubstanz zu erwarten, welche, wie die Baupraxis zeige, mit Bauschäden verbunden sei. Es seien dies vor allem Setzungsschäden an den Fundamenten sowie Durchnässungsschäden der Bausubstanz auf Grund schadhafter oder fehlender Feuchtigkeitsabdichtungen. Es sei daher überhaupt nicht in Frage gestellt, daß auch das gegenständliche Haus nach 100 Jahren (Alter der Bausubstanz) seine wirtschaftliche Nutzungsdauer erreicht haben werde. Darüber könnten auch neue Zubauten, Ausstattungsteile und Fassadenkosmetik nicht hinwegtäuschen. Es sei eine Fehleinschätzung der finanzamtlichen Beurteilung, daß durch die Generalsanierung die Lebensdauer dieses Gebäudes erhöht werde. Zwischen der Lebensdauer eines Gebäudes und der wirtschaftlichen Nutzungsdauer bestehe nur dahingehend ein Zusammenhang, daß eine entsprechende (technische) Lebensdauer Voraussetzung für die wirtschaftliche Nutzungsdauer bzw Generalsanierung sei. Durch eine Generalsanierung der Ausbauteile trete keine Erhöhung der Lebensdauer ein. Die Generalsanierung als Kettenglied der periodischen Wartung sei die Voraussetzung, daß die erfahrungsgemäß vorhersehbare Lebensdauer überhaupt erreicht werde. Es entspreche nicht den technischen Gegebenheiten, daß das Gebäude nach einer Generalsanierung "nahezu als neuwertig" zu bezeichnen sei. Die Bausubstanz bleibe dabei unverändert. Die Generalsanierung habe praktisch nur einen neuen Mantel über die alte Bausubstanz gezogen. Vom Standpunkt des technischen Laien aus mag es richtig sein, daß durch eine Generalsanierung die Lebensdauer alter Gebäude auf mehrere 100 Jahre erstreckt werde. Es vermischten sich hier die Begriffe von Lebensdauer mit wirtschaftlicher Nutzungsdauer. Es sei sicher richtig,

daß die Lebensdauer von Gebäuden x-beliebig verlängert werden könne und werde dies bei Kulturbauten immer wieder nachgewiesen, wobei die wirtschaftliche Nutzungsdauer uninteressant sei. Eingeschränkt dürfte auch dieser Nachweis bei alten und erhaltungswürdigen Wohnhäusern zutreffen. Hier sei jedoch die Denkmal- und Stadtbildpflege das bestimmende Moment, denn die Kosten der Revitalisierung erreichten den Neubauwert eines zeitgemäßen Wohnhausneubaues. Das ausschließliche Kriterium der Wirtschaftlichkeit bzw der wirtschaftlichen Nutzungsdauer finde hier keine Anwendung mehr. Diese Umstände träfen für das gegenständliche Objekt nicht zu. Es sei daher die wirtschaftliche Nutzungsdauer unter Zugrundelegung der technischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten mit 100 Jahren anzusetzen, wobei das Erbauungsjahr der Bausubstanz (1925) bestimmend sei. Die Vermutung, daß das Gebäude eine höhere wirtschaftliche Nutzungsdauer erreiche, sei nur eine solche und aus bautechnischer Sicht und Erfahrung nicht nachvollziehbar.

In weiterer Folge ersuchte die belangte Behörde die Bewertungsstelle des Finanzamtes, jene mit den Zu-, Um- und Einbauten bzw der Generalsanierung der Bausubstanz selbst verbundenen, die Nutzungsdauer verlängernden Maßnahmen und Umstände im einzelnen darzustellen. Es seien die Auswirkungen der Baumaßnahmen auf den Bauzustand bzw die Bausubstanz konkret aufzuzeigen. Überdies ersuchte die belangte Behörde um Ermittlung des Verkehrswertes von Grund und Boden.

Dazu hielt die ersuchte Bewertungsstelle am 30. April 1992 grundsätzlich fest, daß mangels ausgebildeter Fachleute keine "Schätzungen" durchgeführt werden könnten. In der ersten Stellungnahme seien auch keinerlei Feststellungen getroffen worden, die technisches Wissen voraussetzten. Es sei vielmehr von den Feststellungen des Sachverständigen in seinem Gutachten ausgegangen worden. In seiner Äußerung teile der Sachverständige die Nutzungsdauer in eine "wirtschaftliche Nutzungsdauer" und in eine "technische Lebensdauer". Obwohl der Sachverständige meine, daß durch eine Generalsanierung keine Verlängerung der Lebensdauer eintrete, stelle er selber fest, daß die Lebensdauer x-beliebig verlängert werden könne. Damit bestätige der Sachverständige die Meinung, daß durch Maßnahmen, wie sie im gegenständlichen Fall vorgenommen und im Sachverständigengutachten dargestellt worden seien, die Lebensdauer sehr wohl verlängert werde. Durch die neuen Gebäudeteile, den Zubau im Erdgeschoß und den neuen Aufbau des Dachgeschoßes, denen man durchaus eine Lebensdauer von ca 100 Jahren unterstellen könne, sei die Wohnnutzfläche um ca 50 % erweitert worden. Es sei daher der Schluß zulässig, daß auch die Lebensdauer des Gebäudes insgesamt in der Absicht verlängert worden sei, um daraus entsprechenden wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen. Diese Absicht werde letztlich durch die erfolgte Vermietung bestätigt. Die Meinung des Sachverständigen, daß bei Wohnhäusern, deren Lebensdauer x-beliebig "verlängert wurde", das bestimmende Moment die Denkmal- und Stadtbildpflege wäre, könne die Bewertungsstelle nicht teilen. Diese Wohnhäuser seien ursprünglich ja nicht für Zwecke der Denkmal- und Stadtbildpflege errichtet worden, sondern für Wohnzwecke. Erst durch die Generalsanierung und Generalreparaturen sei ihre Lebensdauer immer wieder verlängert worden, um primär wirtschaftlichen Nutzen daraus zu ziehen, und nicht für Zwecke der Denkmal- und Stadtbildpflege. Auf Grund der baulichen Maßnahmen, die baubehördlich genehmigt und vom Sachverständigen in seinem Gutachten dargestellt worden seien, sei die Bewertungsstelle der Meinung, daß die Lebensdauer und somit auch die Nutzungsdauer im gegenständlichen Fall verlängert worden sei, sodaß die Restnutzungsdauer mit durchschnittlich 70 Jahren angenommen werden könne. Der Bodenwert könne nach im Detail dargelegten Grundlagen mit ca S 1,6 Mio angenommen werden.

In einem weiteren Vorhalt forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, im Hinblick auf die Bestimmungen der §§ 6 Z 5 in Verbindung mit § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1972 die für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten - abzüglich der auf den privat genutzten Zeitraum entfallenden Anteil - bekanntzugeben. Der auf Grund und Boden entfallende Kaufpreis sei auszuscheiden. Ebenfalls sei von den Anschaffungs- bzw Herstellungskosten die auf den Zeitraum der privaten Nutzung entfallende Absetzung für Abnutzung abzuziehen, diese sei mit 7/130 zu ermitteln. Dazu meinte der Beschwerdeführer in einer weiteren Eingabe an die belangte Behörde, daß aus den im Vorhalt zitierten Gesetzesbestimmungen die Rechtsmeinung der Finanzbehörde nicht abgeleitet werden könne. Selbst wenn man allerdings diese Meinung vertrete, so wäre für diese Anschaffungskosten der Neubauwert laut dem Sachverständigengutachten zuzüglich Gebäudezubehör in Ansatz zu bringen, somit insgesamt ein Wert von rd S 4,5 Mio. Setze man hievon, wie im Vorhalt ausgeführt, 7/130 ab, so ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von rd S 4,3 Mio. Dies ergebe bei einer von der Finanzbehörde ursprünglich in Ansatz

gebrachten Restnutzungsdauer von 50 Jahren rd S 85.000,-- Abschreibung. Lege man die dem Sachverständigengutachten zugrunde gelegte Lebensdauer von 100 Jahren zugrunde, so ergebe sich eine Bemessungsgrundlage von S 4,2 Mio, welche verteilt auf die Restnutzung eine AfA-Quote von S 116.600,--, somit

rd S 117.000,-- ergebe. Es werde sohin die Zuerkennung einer Abschreibung von S 117.000,-- beantragt. In der Folge teilte der Beschwerdeführer mit, daß keine Belege vom Hausbau mehr vorhanden seien.

Davon ausgehend hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer vor, daß die tatsächlichen Aufwendungen zu schätzen seien. Die Abgabenbehörde beabsichtige daher, den nach der Realschätzordnung ermittelten Gebäudewert laut Gutachten für die Bemessungsgrundlage heranzuziehen, woraus sich Anschaffungs- bzw Herstellungskosten von rd S 2,9 Mio ergäben. Für den Fall, daß Bedenken gegen die Höhe bzw die Art der Schätzung bestünden, wurde auch eine andere Schätzungsmethode, die einen Wert von S 2,65 Mio ergebe, in Aussicht gestellt.

Hiezu nahm der bereits mehrfach tätig gewordene Sachverständige in einem 23 Seiten umfassenden Schriftsatz vom 4. September 1992 Stellung, als dessen Ergebnis Anschaffungs- und Herstellungskosten im Ausmaß von rd S 4,9 Mio angeführt wurden, wobei noch festgestellt wurde, daß die Baumassen als auch die Baukosten noch eine Schwankung von plus/minus 10 % zuließen.

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde den erstinstanzlichen Bescheid betreffend Einkommensteuer 1988 insofern ab, als sie die AfA nunmehr mit S 31.109,-- (gegenüber bisher S 37.000,--) in Ansatz brachte. Dabei ging die belangte Behörde von einer AfA-Bemessungsgrundlage von S 4,147.804,-- und einer Restnutzungsdauer von 66,66 Jahren aus. Begründend führte die belangte Behörde aus, es sei unbestritten, daß der Bauzustand als ordnungsgemäß und einwandfrei zu bezeichnen sei. Dies gehe ua aus dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten vom 19. April 1989 hervor, wonach die in den Jahren 1982 ff durchgeführte Generalsanierung auch die Bausubstanz erfaßt habe. Strittig sei, ob die Generalsanierung, die Zu-, Um- und Einbauten bzw die damit verbundenen baulichen Maßnahmen geeignet seien, die Restnutzungsdauer zu verlängern. Der vom Beschwerdeführer beauftragte Sachverständige gehe bei der Schätzung der Restnutzungsdauer im wesentlichen vom Baujahr und damit vom Alter des Gebäudes aus. Auch im Ergänzungsgutachten (vom 3. März 1992) werde das Erbauungsjahr als bestimmend für die Restnutzungsdauer angesehen. Im übrigen werde im Ergänzungsgutachten von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 100 Jahren ausgegangen, ohne konkret darzulegen, welche Wirtschaftlichkeitskriterien gegen eine über den angenommenen Zeitraum hinausgehende Nutzung sprächen. Weiters sei entgegenzuhalten, daß für die Schätzung der Restnutzungsdauer nicht das Alter des Gebäudes bzw die wirtschaftliche Nutzungsdauer maßgebend seien; vielmehr seien der konkrete Bauzustand der konstruktiven Bauteile sowie die technische Nutzungsdauer heranzuziehen. Gerade durch die besonders aufwendigen und dauerhaften Investitionen könne von durch Überalterung und Verfall verlorengehendem Wohnraum keine Rede sein. Mit Ausnahme der neuen Dachkonstruktion verneine der Gutachter eine die Nutzungsdauer verlängernde Auswirkung der Baumaßnahmen, weil diese lediglich Ausbauteile beträfen. Der Bauzustand sei aber erst nach Abschluß der Sanierungsarbeiten vom Gutachter ua durch persönlichen Augenschein und Einsicht in die Planungsunterlagen, aber ohne konkrete bautechnische Untersuchung der Bauteile begutachtet worden, bzw hätte eine solche zu diesem Zeitpunkt nicht mehr erfolgen können. Nun stellten die Art und Höhe der Investitionen ein Indiz für eine den Zeitraum von 36 Jahren deutlich übersteigende Nutzungsdauer des Gebäudes dar, weil derartige Investitionen für mittelfristige Zeiträume gar nicht rentabel seien. Im übrigen sei nicht einzusehen, warum eine Erweiterung und Verbesserung der Dachkonstruktion (also eines konstruktiven Bauteiles), die Einrichtung von Naßräumen im Keller und die damit verbundene Isolation der Außenmauern und die übrigen Baumaßnahmen nicht zu Verbesserungen der Bausubstanz geführt haben sollten. Weise doch das ursprüngliche Gutachten selbst eine Reihe derartiger Maßnahmen aus. Beispielsweise verbesserte Isolierungen (Feuchtigkeitsabdichtungen bei sämtlichen Zubauten wie Küche, Terrasse, Garage), Abbruch von tragendem Mauerwerk und Errichtung von Mauerwerk einschließlich aller Einschmatzungen mit Vorrichten der Auflager beim Altbestand. So komme denn auch die Bewertungsstelle zu dem Schluß, daß im Hinblick auf die durchgeführten Baumaßnahmen wie teilweiser Abtragung des ehemaligen Mansardengeschoßes wegen schlechten Bauzustandes, Errichtung eines neuen Satteldachstuhles sowie Ausbau des Dachgeschoßes und Zubauten im Erdgeschoß sowie deren Nutzungsdauer, die mit 100 Jahren angenommen werden könne, im Zusammenhalt mit den Bestimmungen der NÖ Bauordnung, insbesondere § 30 Abs 3 BO, wonach stützende Bauteile ebenso dauerhaft sein müssen wie die von ihnen gestützten Bauteile, und § 27 Abs 1 BO, wonach Ausführungen von Baulichkeiten den Erkenntnissen der technischen Wissenschaft - und damit auch den ÖNORMEN - entsprechen müßten, die

Nutzungsdauer mit 70 Jahren zu schätzen sei. Im Hinblick darauf, daß das vorgelegte Gutachten hinsichtlich der Schätzung der Restnutzungsdauer im wesentlichen lediglich das Alter des Gebäudes bzw die wirtschaftliche Nutzungsdauer zum Gegenstand der Betrachtung gemacht habe, werde in freier Beweiswürdigung der auf konkrete Umstände gründenden Schätzung der Bewertungsstelle, bei welcher der Senat keine Unrichtigkeiten feststellen könne, gefolgt. Im übrigen würden im Sachverständigengutachten weder konkrete Grundlagen der Schätzung der Restnutzungsdauer bekanntgegeben noch substantielle Einwände gegen die Ausführungen der Bewertungsstelle vorgebracht. Der Senat erachte daher die Schätzung der Restnutzungsdauer mit 66,66 Jahren für angemessen. Daß die für die Erreichung der geschätzten Restnutzungsdauer notwendigen Erhaltungsaufwendungen nicht aufgebracht würden, biete sich nach der Aktenlage und unter Bedachtnahme auf die Höhe der Mieteinnahmen kein Anhaltspunkt. In der Folge wird die AfA-Bemessungsgrundlage wie folgt begründet: Der Kaufpreis der Liegenschaft im November 1981 habe S 1,5 Mio betragen. Der Verkehrswert des bebauten Grundes sei laut Gutachten mit S 1,77 Mio bzw laut Bewertungsstelle mit rd s 1,7 Mio geschätzt worden. Es sei offensichtlich, daß die Restwertmethode - dh Abzug des Verkehrswertes vom Gesamtkaufpreis - nicht anzuwenden sei. Im Rahmen der Verhältnismethode sei von gleichen Wertkategorien auszugehen, sohin der Verkehrswert des Gebäudes heranzuziehen. Hiebei sei zu beachten, daß der Verkehrswert laut Gutachten die unbestrittenermaßen beachtlichen, zumindest die Anschaffungskosten für das erworbene Gebäude übersteigenden, nach dem Erwerb durchgeführten baulichen Maßnahmen beinhalte. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes (Verhältnis Verkehrswert Grund 1,7 zu Verkehrswert Gebäude,

mindestens 3,7 Mio/2) erachte der Senat den auszuscheidenden Anteil mit 50 % für gerechtfertigt. Unter Bedachtnahme auf die Gesamtkosten (S 1,65 Mio) seien die Anschaffungskosten des Gebäudes mit S 825.000,-- anzusetzen. Da der Beschwerdeführer keine konkreten Unterlagen hinsichtlich der erfolgten Herstellungsaufwendungen vorgelegt habe, sei die Bemessungsgrundlage für die AfA (Anschaffungs- und Herstellungskosten einschließlich Sanierungsaufwendungen) zu schätzen. Im Gutachten vom 4. September 1992 würden Gesamtaufwendungen in Höhe von S 4,989.624,-- ausgewiesen. Der Abzug von "Mehrkosten" sei nicht zulässig, weil das Gutachten bis ins einzelne gehende Bauleistungen berücksichtigt habe. Der Anfall solcher Kosten sei bloß behauptet, nicht aber glaubhaft gemacht worden. Sohin bleibe im Rahmen der in der Natur der Sache nach nur grob durchzuführenden Schätzung hiefür kein Raum. Der Berufungssenat gelange zur Auffassung, daß die Bemessungsgrundlage für die AfA insbesondere unter Bedachtnahme darauf, daß die tatsächliche Ausführung der im Gutachten aufgelisteten Leistungen nicht nachgewiesen worden sei und von einer - im Sinne einer vorsichtigen Schätzung - Kürzung der Gesamtaufwendungen um die vom Gutachter selbst eingeräumte Schwankungsbreite der Kosten im Ausmaß von 10 % Abstand genommen worden sei, mit S 4,147.804,-- festzusetzen sei. Dies werde durch den Vergleich mit den fiktiven Neuherstellungskosten (Preisbasis 1982, laut Gutachten vom 19. April 1989) verdeutlicht. Die Rechtfertigung für einen solchen Vergleich sei in dem Umstand zu erblicken, daß erhebliche Herstellungsaufwendungen im Rahmen eines (teilweisen) Umbaues in einer sinnvollen Relation zu den alternativen, gesamten Neuherstellungskosten stehen würden. Im gegenständlichen Fall errechneten sich die Neuherstellungskosten mit S 3,773.033,-- (S 4,125.650,-- minus 18 % Baukostenindex plus S 390.000,-- Zubehör). Aber auch der Vergleich mit dem Verkehrswert laut Gutachten vom 19. April 1989 in Höhe von S 3,7 Mio zeige, daß weitere im Rahmen eines erzielbaren Verkaufspreises nicht zu realisierende Aufwendungen im herangezogenen Wertansatz Berücksichtigung gefunden hätten.

Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In seinem die in der Sache bereits ergangene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhebenden Erkenntnis vom 18. September 1991, 91/13/0073, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß die belangte Behörde es verabsäumt hat, das die Restnutzungsdauer schätzende Urteil eines Sachverständigen durch ein anderes sachverständiges Urteil (zB der Bewertungsstelle des Finanzamtes) zu entkräften oder den Beschwerdeführer wenigstens zu einer Ergänzung des vorgelegten Gutachtens zu verhalten, worauf der Sachverständige im einzelnen den Ansatz einer bloß 100-jährigen Gesamtnutzungsdauer gegründet hat.

Im fortgesetzten Verfahren hat die belangte Behörde eine Stellungnahme der Bewertungsstelle des Finanzamtes eingeholt, in welcher sich diese tatsächlich für eine Schätzung der Restnutzungsdauer des Gebäudes in einem höheren Ausmaß, als sie vom Sachverständigen geschätzt worden war, ja sogar für ein höheres Ausmaß als die Restnutzungsdauer von der belangten Behörde im ersten Rechtsgang geschätzt worden war, ausgesprochen hat. In der Folge hat der Sachverständige mit Schriftsatz vom 3. März 1992 diese Schätzung als verfehlt bezeichnet, diese Ansicht ausführlich begründet und insofern auch ergänzend zu seinem ursprünglichen Gutachten dargelegt, worauf sich seine Ansicht einer bloß 100-jährigen Gesamtnutzungsdauer im einzelnen gründet. Im wesentlichen sind diese Gründe damit zusammenzufassen, daß durch die im Beschwerdefall durchgeführten Baumaßnahmen die die Gesamtnutzungsdauer bestimmende Bausubstanz unverändert geblieben sei (daß "über die alte Bausubstanz praktisch nur ein neuer Mantel gezogen" worden sei). Dem darauf folgenden Ersuchen der belangten Behörde an die Bewertungsstelle, die die Bausubstanz verbessernden und damit die Nutzungsdauer verlängernden Baumaßnahmen im einzelnen darzustellen, kam die Bewertungsstelle konkret nicht nach. Sie zog vielmehr aus der Vermehrung der Wohnnutzfläche durch die Baumaßnahmen den Schluß, daß auch die Lebensdauer des Gebäudes insgesamt "in der Absicht verlängert wurde", um daraus entsprechenden wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen.

Unter diesen Umständen durfte die belangte Behörde aber im Sinn des Vorerkenntnisses auch im fortgesetzten Verfahren nicht davon ausgehen, daß die sachverständige Schätzung durch ein anderes, begründetes sachverständiges Urteil entkräftet worden sei, zumal der gerichtlich beeidete Sachverständige auch ergänzend ausgeführt hat, worauf er im einzelnen den Ansatz einer bloß 100-jährigen Gesamtnutzungsdauer gründet.

Die belangte Behörde erachtet die diesbezügliche Begründung als nicht relevant, weil im Ergänzungsgutachten vom 3. März 1992 von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 100 Jahren ausgegangen werde, wiewohl der konkrete Bauzustand der konstruktiven Bauteile sowie die technische Nutzungsdauer heranzuziehen sei, und überdies nicht konkret dargelegt werde, welche Wirtschaftlichkeitskriterien gegen eine über den so angenommenen Zeitraum hinausgehende Nutzung sprächen.

Nun ist unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes im Sinne des § 7 EStG 1972 die Dauer seiner technischen UND wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen, wobei unter technischer Abnutzung der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr und als wirtschaftliche Abnutzung die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen ist (vgl das hg Erkenntnis vom 17. November 1992, 92/14/0141). Mit seinen Ausführungen zu der durch die Bauführung unveränderten - alten - Bausubstanz hat sich der Sachverständige daher auch mit der technischen Nutzungsdauer, welche mit der wirtschaftlichen Nutzungsdauer meist zusammenfällt (vgl Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, 201), auseinandergesetzt. Mit einer gegenüber der technischen Nutzungsdauer kürzeren wirtschaftlichen Abnutzung im oben angeführten Sinn, welche unter bestimmten (hier nicht vorliegenden) Umständen von Relevanz wäre, hat sich der Sachverständige nicht beschäftigt. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde hat der Sachverständige aber mit seiner Aussage, die Kosten einer aus Gründen der Denkmal- und Stadtbildpflege durchgeführten Revitalisierung, welche im Beschwerdefall nicht vorlägen, erreichten den Neubauwert eines zeitgemäßen Wohnhausneubaues, auch dargetan, welche Wirtschaftlichkeitskriterien gegen eine über den angenommenen Zeitraum hinausgehende Nutzung sprechen. Der Versuch der belangten Behörde, diese für die "nur" 100-jährige Gesamtnutzungsdauer sprechenden Gründe als ungeeignet darzustellen, muß daher scheitern.

Weshalb ein Bausachverständiger im übrigen nicht in der Lage sein sollte, die Bausubstanz eines Gebäudes auch nach einer Sanierung zu beurteilen, wird von der belangten Behörde nicht nachvollziehbar dargetan.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht es unter den gegebenen Umständen als eine den Grad einer Rechtswidrigkeit erreichende Fehlerhaftigkeit der Beweiswürdigung an, wenn die belangte Behörde gefolgert hat, daß bei der Schätzung der Bewertungsstelle keine Unrichtigkeiten feststellbar gewesen, im Sachverständigengutachten hingegen der Schätzung der Restnutzungsdauer weder konkrete Grundlagen zugrunde gelegt noch substantielle Einwendungen gegen die Ausführungen der Bewertungsstelle vorgebracht worden seien. Es ist vielmehr das Gegenteil der Fall. Der Sachverständige hat seine Schätzung ua damit, daß durch die Generalsanierung die Bausubstanz nicht verbessert worden sei, auf durchaus nachvollziehbare Gründe gestützt, welche von der Bewertungsstelle des Finanzamtes - wie diese einräumt, mangels geeigneter Fachleute - nicht widerlegt werden konnten.

Mit dem Hinweis darauf, daß "der Bauzustand (nach Abschluß der umfangreichen Baumaßnahmen) ordnungsgemäß

und einwandfrei zu bezeichnen ist", kann die belangte Behörde weder die Angaben des Sachverständigen widerlegen, daß die ursprüngliche Bausubstanz in weiten Teilen nicht verbessert wurde, noch eine Restnutzungsdauer von 66,66 Jahren begründen, weil auch eine Restnutzungsdauer von "nur" 37 Jahren einen solchen Bauzustand voraussetzt. Soweit sich die belangte Behörde in diesem Zusammenhang auf das Gutachten des Sachverständigen vom 19. April 1989 stützt, wonach die Generalsanierung auch die Bausubstanz erfaßt habe, ist zweierlei zu sagen: Hatte die belangte Behörde Zweifel an der Widerspruchsfreiheit zwischen diesem Gutachten und den ergänzenden Ausführungen des Sachverständigen vom 3. März 1992, so wäre es bei Durchführung eines mängelfreien Verfahrens ihre Aufgabe gewesen, diese Zweifel bzw allfälligen Widersprüche dem Beschwerdeführer vorzuhalten. Im übrigen ist aber darauf hinzuweisen, daß der Sachverständige auch in seinen ergänzenden Äußerungen vom 3. März 1992 nicht in Abrede stellte, daß es sich bei der neuen Dachkonstruktion um Teile der Bausubstanz handle, die allein aber für die Schätzung der Restnutzungsdauer nicht von entscheidender Bedeutung seien. Inwiefern sich - wie die belangte Behörde auch meint - etwa eine "Feuchtigkeitsabdichtung bei sämtlichen Zubauten, wie Küche, Terrasse und Garage", auf die alte Bausubstanz beziehen sollte, wenn sie doch die Zubauten betraf, bleibt dunkel.

Ebenfalls berechtigt ist die Beschwerderüge, die belangte Behörde hätte auch die AfA-Bemessungsgrundlage nicht nachvollziehbar begründet. Zumindest einen Begründungsmangel stellt etwa die Beschwerderüge eines auch in der Gegenschrift der belangten Behörde nicht aufgeklärten "Rechenfehlers" dar, wenn im angefochtenen Bescheid ein Abzug von Mehrkosten in Höhe von S 470.820,-- berücksichtigt wird, dies eine Kürzung von 10 % der "Gesamtaufwendungen" darstellen soll, Gesamtaufwendungen von S 4,708.200,-- aber nirgends ersichtlich sind. Nicht nachvollziehbar ist aber auch, warum die belangte Behörde als Anschaffungskosten des Gebäudes (bzw als auszuscheidenden Anteil für Grund und Boden) gerade 50 % "für gerechtfertigt" gehalten hat. Wie immer man 1,7 zu 3,7 (oder auch die Hälfte von 3,7) ins Verhältnis setzt, gelangt man nicht zu 50 %.

Davon abgesehen ist für den Verwaltungsgerichtshof nicht nachvollziehbar, weshalb der von der belangten Behörde nach einem aufwendigen Verfahren, zuletzt aber dennoch im Wege der Schätzung nunmehr als AfA-Bemessungsgrundlage angenommene Wert von S 4,147.804,-- dem gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1972 anzusetzenden Wert eher entsprechen soll, als der ursprünglich vom Beschwerdeführer in Ansatz gebrachte (Verkehrs-)Wert von S 3,7 Mio. Ebenso, wie der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis auf eine Bandbreite einer Schätzung - damals hinsichtlich der Nutzungsdauer (100 gegenüber 113 Jahren) - hingewiesen hat, überschreitet auch im nunmehrigen Zusammenhang die Differenz zwischen diesen beiden Werten (selbst wenn die nunmehr angenommene AfA-Bemessungsgrundlage richtig begründet wäre) die einer Schätzung wesensgemäße Bandbreite kaum, zumal der nunmehr angenommene Wert, welcher letztlich auf dem umfangreichen Schriftsatz des Sachverständigen vom 4. September 1992 beruht, von zahlreichen, in diesem Schriftsatz zum Ausdruck kommenden Unsicherheiten geprägt ist.

Da die belangte Behörde somit den angefochtenen Bescheid abermals mit Verfahrensmängeln belastet hat, war dieser gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl Nr 416/1994. Das Mehrbegehren war abzuweisen, weil die Umsatzsteuer im pauschalierten Schriftsatzaufwand bereits enthalten ist.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1996:1992130304.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at