jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/11/17 92/14/0141

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.11.1992

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
20/05 Wohnrecht Mietrecht;
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1090;
BAO §184 Abs1;
EStG 1972 §29 Z1;
EStG 1972 §7 Abs1;
HGB §203 Abs3;
MRG §1 Abs1;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Dr. Baumann und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde des Dr. R in X, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für (Berufungssenat) vom 5. Juni 1992, betreffend die gesonderte Feststellung von Einkünften aus selbständiger Arbeit für die Jahre 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Notar und ermittelte seinen Gewinn im Streitzeitraum 1986 bis 1988 gemäß§ 4 Abs. 3 EStG 1972. Im Zuge einer im Jahr 1990 durchgeführten Betriebsprüfung wurde festgestellt, daß der Beschwerdeführer mit Mietvertrag vom 17. Dezember 1985 und Wirksamkeit ab 1. Jänner 1986 ein Gebäude von seiner Ehegattin um

monatlich S 7.200,-- netto (wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex 1976) gemietet hat und dieses Haus nach umfangreichen Sanierungsarbeiten für sein Notariat nützt.

Der Betriebsprüfer ermittelte laut angefochtenem Bescheid folgendes: Die Ehegattin des Beschwerdeführers habe das Gebäude mit Kaufvertrag vom 9. September 1985 von der Marktgemeinde X erworben. Die gesamten Anschaffungskosten hätten S 981.000,-- betragen, wovon S 909.720,-- auf das Gebäude entfielen. Für dieses sei von der Ehegattin des Beschwerdeführers eine Nutzungsdauer von 40 Jahren angenommen worden

(AfA-Satz 2,5 Prozent).

Der Mietvertrag mit dem Beschwerdeführer sei laut Punkt III auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Er könne von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufgelöst werden. Die Vermieterin verzichte mit Ausnahme von drei taxativ genannten Kündigungsgründen auf ihr Aufkündigungsrecht für die Dauer von 10 Jahren, das sei bis zum 31. Dezember 1995. Die Mieterin gestatte dem Beschwerdeführer laut Punkt IV eine Untervermietung des Mietobjektes. Gemäß Punkt VII stehe dem Mieter das Recht zu, bauliche Investitionen auf seine Kosten vorzunehmen; die Vermieterin erteile hiezu die ausdrückliche Zustimmung. Ende das Mietverhältnis nach einer Mietdauer von mehr als 10 Jahren, gingen alle vom Mieter gemachten Investitionen, insbesondere baulicher Art, entschädigungslos in das Eigentum der Vermieterin über. Sollte hingegen das Mietverhältnis vor Ablauf von 10 Jahren enden, so seien dem Mieter die von ihm getätigten Investitionen von der Vermieterin mit dem anteiligen Zeitwert im Zeitpunkt der Beendigung des Mietverhältnisses abzulösen. In Punkt VIII räume die Vermieterin ihrem Ehegatten, dem Beschwerdeführer, hinsichtlich der Vertragsliegenschaft ein grundbücherlich sicherzustellendes Belastungs- und Veräußerungsverbot im Sinne des § 364 c ABGB ein.

In den Jahren 1985/86 habe der Beschwerdeführer in das Mietobjekt S 2.220.016,-- investiert. Insbesondere seien laut Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 16. Oktober 1986 ca. 90 Prozent der Zwischenmauern, 100 Prozent der Fußböden, 100 Prozent der Fenster, 50 Prozent des Daches und 25 Prozent der Außenfassade durch den Beschwerdeführer erneuert worden. Im Einreichbauplan schienen als Bauwerber beide Ehegatten auf. Die Investitionen seien vom Beschwerdeführer unter dem Titel Investitionen in fremde Gebäude aktiviert und mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren, beginnend mit der zweiten Jahreshälfte 1986, abgeschrieben worden.

Bei einer Mietdauer von 10 Jahren ergäbe sich für den Prüfungszeitraum ein rechnerischer Mietaufwand von monatlich netto S 204,-- bis 240,--/m2. Ortsübliche Mieten würden netto S 40,-- bis S 45/m2 ausmachen.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid billigte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer lediglich einen Afa-Satz von 2,5 Prozent zu. Sie führte im wesentlichen aus:

Der Beschwerdeführer habe für die Investitionen eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren angenommen. Diese Nutzungsdauer sei damit begründet worden, daß er sich laufend um Notariatskanzleien mit wesentlich größerem und bedeutenderem Einzugsgebiet und dadurch mit größeren Ertragsaussichten bewerbe. Besonders ein jüngerer Notar würde mindestens alle 10 Jahre seinen Notariatssitz wechseln. In den nächsten zwei Jahren würden in Y zwei Notariatsstellen frei werden und der Beschwerdeführer besitze relativ gute Aussichten auf Erlangung eines dieser Amtssitze. Aus dieser Argumentation des Beschwerdeführers ergebe sich jedoch, daß er die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer - die sich nach der objektiven Möglichkeit einer Nutzung des Wirtschaftsgutes richte - nach subjektiven Kriterien geschätzt habe.

Bei den Investitionen des Beschwerdeführers in das Gebäude handle es sich in erster Linie um Aufwendungen, die die Substanz des Gebäudes beträfen (Erneuerung der Decken, Fenster, Fußböden, Teilerneuerung des Daches etc.). Wären diese Aufwendungen von der Vermieterin getätigt worden, hätte sie diese als Teil der Anschaffungskosten (nachträgliche Anschaffungskosten) auf die Nutzungsdauer des Gebäudes aktivieren müssen. Im Einkommensteuerrecht würden derartige Investitionen des Mieters diesem als wirtschaftlichem Eigentümer zugerechnet. Die Investitionen seien mit dem Haus untrennbar verbunden, das heißt, die technische Nutzungsdauer sei identisch mit der des Hauses. Hinsichtlich der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sei anzumerken, daß es sich um einen Mietvertrag von unbestimmter Dauer handle. Bei solchen Mietverträgen falle im allgemeinen die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit der technischen Nutzungsdauer zusammen. Die Nutzungsdauer des Hauses sei mit 40 Jahren geschätzt worden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer für diese Mietereinbauten sei daher gleichfalls mit 40 Jahren zu schätzen.

Aktivierungspflichtige Aufwendungen auf die Bestandsache, wie Ein- oder Umbauten, seien auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt absetzbar. Bei solchen Wirtschaftsgütern komme als weitere Begrenzung der Nutzungsdauer allerdings noch die Laufzeit des Bestandvertrages hinzu. Sei die Laufzeit des Bestandvertrages kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, so sei die AfA auf der Grundlage der noch offenen Laufzeit des Vertrages zu berechnen. Außer subjektiven Erwägungen bzw. Absichtserklärungen seien jedoch im Verfahren keine objektiv erhärtbaren Umstände hervorgekommen, die die Behörde verpflichtet hätten, die Laufzeit des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Vertrages kürzer als die mit 40 Jahren bemessene technische Nutzungsdauer des Hauses anzunehmen. Durch das Recht zur Untervermietung sei es bei dem Beschwerdeführer selbst noch nach Beendigung seiner Aktivzeit als Notar nicht ausgeschlossen, die Bestandsache weiterhin zu nutzen. Auch aus einer allfälligen kürzeren Nutzung der Bestandsache für das eigene Notariat als der mit 40 Jahren angenommenen Nutzungsdauer (entsprechend der Nutzungsdauer des Hauses) seien somit keine Gründe für einen höheren Abschreibungssatz zu ersehen.

Ein fremder Mieter würde weder einen rechnerischen Mietaufwand von ca. 204,-- bis 240,-- S/m2 Mietfläche bei sonstigem ortsüblichen Aufwand von S 40,-- bis 45,--/m2 aufwenden noch bei getätigten Investitionen von S 2.220.016,-- einen entschädigungslosen Übergang dieser Investitionen auf den Vermieter nach 10-jähriger Vertragsdauer in Kauf nehmen. Sollte der Beschwerdeführer das Mietverhältnis lösen oder gekündigt werden, so gingen die Einbauten auf Grund des Vertrages auch steuerlich in das wirtschaftliche Eigentum der Vermieterin über. Der Beschwerdeführer habe in diesem Fall eine Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung in Höhe des Restbuchwertes vorzunehmen. Der Vermieterin wiederum flöße ein geldwerter Vorteil als Mieteinnahme zu, der auf die Anschaffungskosten des Mietobjektes zu aktivieren und auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen sei.

Durch diesen Bescheid erachtet sich der Beschwerdeführer erkennbar in seinem Recht auf Berücksichtigung eines AfA-Satzes von 10 Prozent verletzt. Er beantragt, die angefochtene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragte in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Strittig ist im Beschwerdefall die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 EStG 1972) der Ein- und Umbauten des Beschwerdeführers im von seiner Ehegattin zum Betrieb seiner Notariatskanzlei gemieteten Haus.

Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 7 EStG 1972 Tz. 9).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes (und damit die Höhe des AfA-Satzes) kann regelmäßig nur geschätzt werden. Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach den Verhältnissen seines Betriebes dort nutzen lassen wird. Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung durch den Steuerpflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0162).

Auch aktivierungspflichtige Aufwendungen eines Mieters auf die Bestandsache, wie Einbauten oder Umbauten, sind auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Nutzungsdauer bei derartigen Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu überlassen hat, ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt, das heißt, die

- voraussichtliche - Vertragsdauer ist maßgeblich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist (vgl. Hofstätter-Reichel, aaO, Seite 16/1, Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch, zweite Auflage, § 7 Tz. 25, Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 7 Tz. 65, Stichwort "Mietrecht, Investitionen des Mieters"; vgl. die hg. Erkentnisse vom 13. April 1962, Slg. Nr. 2627/F, und vom 17. Mai 1977, 1934/76). Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer

Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Bei der Ermittlung der voraussichlichen Vertragsdauer - diese kann über eine förmliche Vertragsdauer hinausgehen - kann einem zwischen den Parteien bestehenden Angehörigenverhältnis, einem voraussichtlich mangelnden Interesse des Vermieters an einer andersartigen Nutzung der Liegenschaft oder dem Umfang der Bauaufwendungen des Mieters Indizwirkung zukommen (vgl. Herrmann-Heuer-Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 7 Anmerkung 600, Stichwort "Pächter, Mieter").

Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei - wie hier - auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen. Sollten die Ausführungen Doralts (aaO), bei unbestimmter Vertragsdauer werde die Investition höchstens auf 10 Jahre abzuschreiben sein, als Darstellung einer generellen Regel gemeint sein, könnte der Verwaltungsgerichtshof der Annahme einer solchen nicht zustimmen. Vielmehr ist dem Beschwerdeführer beizupflichten, daß die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu ermitteln ist. Daß der Verwaltungsgerichtshof in Fällen unbestimmter Vertragsdauer auch schon gegen die Unterstellung einer 10-jährigen Nutzungsdauer keine Bedenken geäußert haben mag, ändert hieran nichts.

Was die vom Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang zitierte Judikatur anlangt, so hatte das Erkenntnis vom 9. Juni 1961, 2185/60, einen Leibrentenvertrag über einen überlassenen Gewerbebetrieb zum Gegenstand, demzufolge bauliche Änderungen des Geschäftslokales ohne Entschädigung dem jeweiligen Hauseigentümer verblieben; der Verwaltungsgerichtshof konnte damals nicht finden, daß die Behörde bei der Schätzung der Nutzungsdauer der durchgeführten baulichen Adaptierungen (10 Jahre) engherzig vorgegangen wäre. Im Erkenntnis vom 26. November 1969, 426/68, ist der Gerichtshof im Falle eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages mit Kündigungsverzicht der Vermieter für die Dauer von 6 Jahren der Behörde nicht entgegengetreten, wenn sie im Hinblick auf die unbestrittene voraussichtliche technische Nutzungsdauer der Investitionen der Berechnung der AfA eine Nutzungsdauer von 10 Jahren zugrundegelegt hat. Hinzuweisen ist auch auf das bereits erwähnte, von beiden Teilen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zitierte Erkenntnis vom 17. Mai 1977, 1934/76, wonach bei einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag und bei Mietverträgen, die hinsichtlich des Kündigungsschutzes dem Mietengesetz unterliegen, im allgemeinen die technische Nutzungsdauer für die Berechnung der AfA maßgebend sein wird.

Der Beschwerdeführer führt nun für eine voraussichtlich 10-jährige Dauer des mit seiner Ehegattin auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages ins Treffen, daß er nach rund 10 Jahren berechtigte Chancen habe, auf ein ertragreicheres Notariat im Raum der Landeshauptstadt versetzt zu werden. Mit diesen Ausführungen begibt er sich ins Reich der Spekulation. Bei der Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse aber nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verläßlich voraussehen lassen (vgl. neuerlich das hg. Erkenntnis vom 12. September 1989, 88/14/0162), was im Beschwerdefall nicht zutrifft. Spekulativ bleibt auch die Bemerkung, der Beschwerdeführer habe es in der Hand, das Bestandverhältnis durch Vertragsänderung oder durch Kündigung auf die Dauer von 10 Jahren zu beschränken; schon im Vorbringen des Beschwerdeführers deutet nichts auf eine derartige Entwicklung, mit welcher nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge nicht zu rechnen ist, hin.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, es sei üblich, aus Gebührenersparnisgründen derartige Verträge auf unbestimmte Zeit abzuschließen und einen einseitigen Kündigungsverzicht zu vereinbaren. Aus diesem Argument ist für den Beschwerdeführer schon deshalb nichts zu gewinnen, weil selbst bei Vereinbarung einer 10-jährigen Vertragsdauer - abgesehen von einer mietrechtsgesetzlichen Würdigung einer solchen Vereinbarung - eine über die förmliche Vertragsdauer hinausgehende wahrscheinliche Nutzungsmöglichkeit zu berücksichtigen wäre (vgl. Herrmann-Heuer-Raupach aaO).

Wenn der Beschwerdeführer meint, für eine gewollte Bestanddauer von 10 Jahren spreche, daß seine Ehegattin genau für diese Zeit einen Kündigungsverzicht abgegeben habe, ist ihm - neben dem eben Gesagten - entgegenzuhalten, daß seinem Vorbringen nichts zu entnehmen ist, woraus sich ergeben würde, daß das Bestandobjekt nicht in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fiele (vgl. dessen § 1). Vielmehr hat sich der Beschwerdeführer in der Folge selbst auf das Mietrechtsgesetz berufen. Es ist daher davon auszugehen, daß dem Beschwerdeführer auch nach Ablauf von 10 Jahren die Kündigungsbeschränkungen des § 30 MRG zugute kämen. Ihm - einem Notar - ist nicht zuzusinnen, daß er durch sein Verhalten einen entsprechenden Kündigungsgrund setzen könnte. Das Risiko einer Kündigung durch den Vermieter vor dem Ende der technischen Nutzungsdauer seiner Ein- und Umbauten war daher gering.

Daß der Beschwerdeführer im Mietvertrag für die Frage der Ablöse der getätigten Investitionen einen Zeitraum von 10 Jahren wählte und daß er in seiner Einkommensteuererklärung bewußt eine Abschreibungsdauer von 10 Jahren ansetzte, mußte die belangte Behörde nicht dazu veranlassen, eine längere voraussichtliche Nutzungsmöglichkeit auszuschließen. Der Beschwerdeführer vermag damit nicht darzustellen, daß er mit einem Verlust seiner Investitionen nach 10-jähriger Vertragszeit ernstlich zu rechnen hatte (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 26. November 1991, 91/14/0179).

Der Beschwerdeführer bemängelt, daß die belangte Behörde das im Vertrag eingeräumte Recht auf Untervermietung als Indiz für eine längere Bestandzeit gewertet hat. Das Recht auf Untervermietung stehe ihm schon auf Grund des Mietrechtsgesetzes zu, weshalb die Erwähnung im Mietvertrag nur deklarativ sei. Dem ist entgegenzuhalten, daß vertragliche Untermietverbote, wie sie selbst in formularmäßigen Mietverträgen üblich sind, im Falle eines wichtigen Grundes im Sinne des § 11 Abs. 1 MRG sehr wohl beachtlich sind. Demgegenüber wäre dem Beschwerdeführer selbst die gänzliche Untervermietung erlaubt, ohne daß er sich der Gefahr einer Kündigung nach § 30 Abs. 2 Z. 4 MRG aussetzen würde. Die damit verbundene, von der eigenen Ausübung des Notariats im Gebäude unabhängige Nutzungsmöglichkeit hat bereits die belangte Behörde erwähnt.

Verstärkt wird die Rechtsstellung des Beschwerdeführers noch durch das zu seinen Gunsten vereinbarte zu verbüchernde Belastungs- und Veräußerungsverbot, welches selbst im Falle der Ehescheidung seine Wirkung behielte (vgl. die Entscheidung des OGH vom 13. November 1957, SZ 30/71) und ihn vor einem Vermieterwechsel schützt.

Betrachtet man die rechtliche Position, die sich der Beschwerdeführer hat einräumen lassen, das Eheband zur Vermieterin sowie Art und Umfang seiner Bauaufwendungen, so war es im Beschwerdefall nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde die voraussichtliche Vertragsdauer nicht kürzer als die technische Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter angenommen hat:

Wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer fielen zusammen. Gegen die Bemessung der technischen Nutzungsdauer mit 40 Jahren hat der Beschwerdeführer nichts Konkretes vorgebracht; auch der Verwaltungsgerichtshof kann insoweit keine Rechtsverletzung erkennen.

Bei dieser Sach- und Rechtslage erübrigt es sich, auf die (zum Teil im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerungen enthaltenden) Ausführungen des Beschwerdeführers zur Fremdüblichkeit der Mietvereinbarung näher einzugehen. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid dem Mietvertrag nicht etwa auf Grund eines Fremdvergleiches die steuerliche Anerkennung versagt oder den Beschwerdeführer als wirtschaftlichen Eigentümer der Liegenschaft betrachtet. Sie hat lediglich auf den rechnerischen Aufwand pro m2 und die betragliche (absolute) Höhe der nach 10-jähriger Vertragsdauer entschädigungslos auf den Vermieter übergehenden Investitionen hingewiesen. Diese Ausführungen sind - bezogen auf die maßgebliche Frage der voraussichtlichen Vertragsdauer - grundsätzlich nicht unschlüssig. Ob die Finanzierungskosten in die Berechnung der Belastung pro m2 einzubeziehen wären oder nicht, ist nicht mehr entscheidend.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich somit als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Von einer Verhandlung wurde ungeachtet des Antrages des Beschwerdeführers aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1992140141.X00

Im RIS seit

11.07.2001

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at