

TE Vwgh Erkenntnis 2007/5/23 2004/13/0091

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 23.05.2007

Index

22/03 Außerstreitverfahren;
23/04 Exekutionsordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §177;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 litb;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;
EStG 1988 §6;
LiegenschaftsbewertungsG 1992;
RealschätzO 1897;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des Mag. W in W, vertreten durch Dr. Peter Armstark, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Wollzeile 25, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 12. Mai 2004, Zl. RV/2776- W/02, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Beschwerdefall ist die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung (AfA) für eine vom Beschwerdeführer unentgeltlich erworbene Liegenschaft unter Anwendung der Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b und e EStG 1988 strittig.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, der Beschwerdeführer habe per 1. Mai 1999 eine vermietete Liegenschaft von seiner Mutter im Schenkungsweg erworben. Als AfA-Bemessungsgrundlage habe der Beschwerdeführer

- basierend auf dem Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen - die fiktiven Anschaffungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 geltend gemacht.

Nach den relevanten Feststellungen des zum Stichtag 1. Mai 1999 erstellten Gutachtens vom 25. August 2000 sei eine baubehördliche Bewilligung für den Umbau des bestehenden Bauwerkes im Jahr 1883 erteilt worden. Im Jahr 1971 sei eine neuerliche baubehördliche Bewilligung für den Umbau des Wohnhauses erfolgt. Der Bau- und Erhaltungszustand werde als "im wesentlichen gut" und der Wohnwert als "zeitgemäß" beschrieben, wobei allerdings wegen feuchtigkeitsbedingter Schimmelbildung ein Fenstertausch in nächster Zeit durchzuführen und auch eine zeitgemäße Wärmedämmung einzubauen sein werde.

Zur Berechnung des Verkehrswertes sei im Gutachten das Sach- und Ertragswertverfahren herangezogen worden. Die Gewichtung sei im Verhältnis 75 % zu 25 % zu Gunsten des Sachwertes mit der Begründung erfolgt, dass solche Bauwerke überwiegend zur Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse errichtet bzw. erworben würden. "Auf Grund des Bau- und Erhaltungszustandes und bei Berücksichtigung der oa. Ausführungen" habe der Sachverständige die wirtschaftliche Restnutzungsdauer mit 40 Jahren angesetzt. Der Fachliteratur sei zu entnehmen, dass Bauwerke der vorliegenden Ausführung eine wirtschaftliche Nutzungsdauer zwischen 80 und 100 Jahren (im Mittel 90 Jahren) besäßen. "Unter Zugrundelegung der vorangeführten Werte" betrage "der Abzug für die bisherige Bestandsdauer gerundet 55 % ($100:90 \times 50 = 55,55 \%$).". Der Grundwert sei sodann unter Heranziehung von Vergleichsobjekten und unter Berücksichtigung eines Bebauungsabschlages mit 5.625/m², für

1.337 m² als mit 7.520.630 S, geschätzt worden. Der Bauzeitwert sei ausgehend vom Neubauwert nach Abzug eines Altersabschlages von 55 % mit 2.573.760 S ermittelt worden. Unter Hinzurechnung des Wertes der Aufschließungsabgabe, des Bauzeitwertes des Abstellraumes sowie von Nebengebäuden, der Außenanlage sowie des Wertes der Anschlussgebühren und -kosten habe sich schließlich ein Sachwert von 10.728.580 S ergeben. Beim Ertragswert sei der Sachverständige von der derzeit erzielbaren Jahresmiete ausgegangen, habe hievon geschätzte "Leerstellungsaufwendungen" abgezogen und unter Verminderung des sich so ergebenden Betrages um 30 % für Instandhaltungsarbeiten, Verwaltung etc. einen jährlichen Nettoertrag von 147.000 S ermittelt. Kapitalisiert mit 5 % auf eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren habe sich somit ein Ertragswert von 2.522.520 S ergeben. Unter Gewichtung des Sachwertes mit 75 % und des Ertragswertes mit 25 % habe der Verkehrswert 8.677.000 S betragen. Zur Aufteilung des Verkehrswertes auf die Grundstücksfläche und das Wohnhaus sei der Neubauwert des Gebäudes in Relation zum Wert des Grund und Bodens gesetzt worden. Der Anteil für das Wohngebäude habe somit 46,26 % von 8.677.000 S betragen, d.s. 4.014.000 S. Ausgehend von der Restnutzungsdauer von 40 Jahren habe sich der AfA-Betrag mit 100.350 S ergeben.

Zu einem Vorhalt des Finanzamtes, wonach die fiktiven Anschaffungskosten grundsätzlich vom Ertragswert abzuleiten seien und deshalb eine Gewichtung im Verhältnis 5 : 1 zu Gunsten des Ertragswertes beabsichtigt sei, habe der Sachverständige dahingehend Stellung genommen, dass derzeit eine unwirtschaftliche Bebauung der Liegenschaft vorliege. Eine größere Bebauungsdichte würde zu einer größeren Nutzfläche und demnach zu einem höheren Ertrag führen. Das gegenständliche Objekt könne auf Grund seiner Größe maximal als Zweifamilienhaus angesehen werden. Dafür wäre auch der Ansatz ausschließlich des Sachwertes möglich. Der Sachverständige habe aber auch den Ertragswert einbezogen, weil eine Vermietung des Objektes nicht ausgeschlossen werden könne. Überdies habe er 1/6 des erzielbaren Mieterlöses für "Leerstellung" angesetzt; hätte er dies nicht getan, wäre der Ertragswert um einiges höher. Die Gewichtung 75 : 25 sei marktkonform und entspreche auch seinen Erhebungen am Realitätenmarkt. Die Ansicht des Finanzamtes, der Verkehrswert der Liegenschaft betrage 3.890.197 S sei "mehr als unrealistisch".

Das Finanzamt habe (entsprechend dem Vorhalt) die AfA-Bemessung abweichend von der Erklärung vorgenommen, wobei es auch den AfA-Satz von 1,5 % zum Ansatz gebracht habe, zumal das Gutachten im Wesentlichen nur eine Bestandsaufnahme darstelle, die eine für "einen Nichtkundigen jederzeit nachvollziehbare Schlussfolgerung auf die vom Gutachter gewählte Restnutzungsdauer vermissen" lasse (Gesamtbetrag der AfA somit 26.994 S, d.s. 1,5 % von 1.799.628 S). In einer Beilage zur Berufung habe der Sachverständige in einer neuerlichen Stellungnahme vom 24. April 2001 darauf hingewiesen, dass der Wert des Grundstückes schon um das 1,93-Fache höher sei als der vom Finanzamt berechnete Verkehrswert. Das Objekt habe den Charakter eines Ein- bzw. Zweifamilienhauses, sodass eine Bewertung nach dem Sachwertverfahren gerechtfertigt sei. Nur "weil das Objekt derzeit vermietet werde, sei es noch lange kein Miethaus". Zur vom Finanzamt angesetzten Restnutzungsdauer (AfA-Satz 1,5 %) sei auf die im Gutachten "sehr wohl" ausgeführten Mängel am Bauwerk (u.a. Durchfeuchtung des aufgehenden Mauerwerks) und das Alter des

Gebäudes aufmerksam zu machen, das "schon mehr als 100 Jahre alt sei, der kleinere Teil, der der Straße gegenüber liege, sogar schon über 500 Jahre". Der Sachverständige habe auf Grund seiner fachlichen Kenntnisse nach Maßgabe des Bau- und Erhaltungszustandes des Gebäudes die Restnutzungsdauer mit 40 Jahren geschätzt.

In einem Vorhalt vom 11. Februar 2004 habe die belangte Behörde dem Beschwerdeführer ihren Standpunkt zur Berufungserledigung mitgeteilt. Demnach sei sie nur in zwei Punkten zu einer "Modifizierung" der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung gekommen. Da nach der Verwaltungspraxis keine Bedenken bestünden, bei vor 1915 errichteten Gebäuden von einer 50-jährigen Nutzungsdauer auszugehen, werde eine "AfA von 2 %" anerkannt. Abgeleitet aus dieser Nutzungsdauer ergebe sich bei der Ermittlung des Gebäudeertragswertes ein höherer Vervielfacher von 18,26 und somit ein Ertragswertsanteil von 2,684.220 S ($147.000 \text{ S} \times 18,26$). Damit errechne sich die AfA (bei einer Gewichtung im Verhältnis von 5 : 1 zu Gunsten des Ertragswertes) mit einem Betrag von 37.239 S (2 % des Gebäudewertes von 1,861.940 S).

Im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung habe der Sachverständige (Stellungnahme vom 26. April 2004) die Anwendung des Sachwertverfahrens verteidigt und zur Nutzungsdauer das bisherige Vorbringen im Wesentlichen wiederholt.

Wenn es auch im Gutachten des Sachverständigen nicht ausdrücklich angegeben werde - so die Ausführungen der belangten Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - , sei der Sachverständige offenbar von der Anwendbarkeit des Liegenschaftsbewertungsgesetzes ausgegangen. Schon aus § 1 dieses Gesetzes ergebe sich aber, dass es nicht für steuerliche Zwecke angewendet werden könne. Auch Privatgutachten stellten Beweismittel dar und unterlägen der freien Beweiswürdigung. Unschlüssige Gutachten seien unberücksichtigt zu lassen, wobei es der Abgabenbehörde allerdings freistehe, die schlüssigen Teile eines Gutachtens oder die darin enthaltenen Sachverhaltselemente zu berücksichtigen.

Die im Gutachten angeführte Beschreibung des Bauzustandes entspreche den Tatsachen. Soweit der Ertragswert ermittelt werde, sei das Gutachten als schlüssig anzusehen. Im Übrigen erfolge eine eigenständige Ermittlung der AfA. Dem Finanzamt könne nicht entgegengetreten werden, wenn es dem Ertragswert überwiegende Bedeutung beigemessen habe (vgl. "VwGH 20.7.1999, 98/13/0109 mwN"). Dem vorgelegten Gutachten käme zwar in einem gerichtlichen Verfahren zwecks Zwangsversteigerung einer Liegenschaft Bedeutung zu, nicht aber in einem für steuerliche Zwecke durchzuführenden Bewertungsverfahren.

Nach Ausführungen zum "Anteil Grund und Boden" wird betreffend Restnutzungsdauer im angefochtenen Bescheid festgehalten, dass dafür in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ein AfA-Satz von 1,5 % vorgesehen sei. Da im Bewertungsgutachten die (wirtschaftliche) Restnutzungsdauer "sehr lapidar" aus einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer abgeleitet werde (ein näheres Eingehen auf den Bau- und Erhaltungszustand sei beispielsweise nicht erfolgt), sei die gesetzliche Vermutung für den AfA-Satz nicht widerlegt worden. Bezüglich "Durchfeuchtungsschäden" seien auch im Vorhaltsverfahren keine näheren Angaben gemacht worden.

Bei der steuerlichen Wertermittlung nach der Ertragswertmethode werde zu Gunsten des Beschwerdeführers - dem Vorhalt vom 11. Februar 2004 folgend - auch eine Sachwertkomponente einbezogen. Der Grund liege darin, dass einerseits der Gutachter den möglichen Ertrag sehr vorsichtig geschätzt habe und andererseits in der Liegenschaft "noch Entwicklungspotenzial" vorhanden sei. Im Ergebnis komme die Einbeziehung des Sachwertes somit einem Zuschlag zum Ertragswert gleich. Gegen den Kapitalisierungszinssatz lt. Gutachten bestünden keine Bedenken. Der Vervielfacher werde allerdings entsprechend den Ausführungen zur Restnutzungsdauer auf 18,26 erhöht. Die fiktiven Anschaffungskosten (die "also von einem ertragsorientierten Erwerber gezahlt würden") würden somit 4,024.947 S betragen. Der Anteil von Grund und Boden werde - ebenso wie im Gutachten - mit 53,74 % berücksichtigt. Der Gebäudewert betrage somit 1,861.940 S. Hinsichtlich "Restnutzungsdauer" habe das Gutachten die gesetzliche Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5 % nicht entkräften können. Die belangte Behörde folge allerdings "der Verwaltungspraxis und berücksichtige einen AfA-Satz von 2 %" (AfA somit entsprechend dem Vorhalt vom 11. Februar 2004 im Ergebnis 37.239 S).

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Soweit in der Gegenschrift geltend gemacht wird, die am 25. Juni 2004 zur Post gegebene Beschwerde sei, ausgehend von der Zustellung des angefochtenen Bescheides am 13. Mai 2004, verspätet eingebracht worden, ist festzuhalten, dass die Postaufgabe der vorliegenden Beschwerde tatsächlich - entsprechend dem Poststempel am Kuvert und dem

vom Beschwerdeführer vorgelegten Postaufgabeschein - bereits am 24. Juni 2004 erfolgte, sodass die sechswöchige Beschwerdefrist des § 26 Abs. 1 VwGG gewahrt ist.

Als Bemessungsgrundlage für die AfA bestimmt § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, während in lit. b dieser Vorschrift Regelungen zur Bemessungsgrundlage für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs des Gebäudes getroffen werden. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung ist diesfalls der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen, während nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs (§ 6 Z 9) anzusetzen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen, zumal auf gesetzliche Regelungen, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiten (Realschätzungsordnung, RGBl. Nr. 175/1897, Liegenschaftsbewertungsgesetz-LBG, BGBl. Nr. 150/1992), mangels Tauglichkeit einer solchen Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden kann (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse 29. Oktober 1974, 1411/74, Slg. Nr. 4747/F, und vom 10. August 2005, 2002/13/0132). Der belangten Behörde kann somit nicht widersprochen werden, wenn sie für die vorliegende Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ein auf der Grundlage der Bewertungsvorschriften des LBG erstelltes Sachverständigengutachten als nicht maßgeblich angesehen hat. Wenn die Beschwerde auf im Akt einliegende (im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 28. April 2004 an die belangte Behörde vorgelegte) "Gutachten" aus dem Jahr 1991 ("Neubauwert" lt. "Gebäudeschätzung" 5,042.100 S) und aus dem Jahr 1979 ("Neubauwert" rd. 4 Mio. S) hinweist, musste die belangte Behörde auf diese Gebäudebewertungen für Versicherungszwecke (Feuerversicherung), abgesehen vom zeitlichen Abstand zum Schenkungszeitpunkt im Jahr 1999, schon deshalb nicht Bedacht nehmen, weil die dort ausgewiesenen Wertermittlungen - so sie überhaupt näher begründet sind - wiederum nur auf die fiktiven Neuherstellungskosten abstellen.

Die belangte Behörde hat sich im angefochtenen Bescheid mit dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten vom 25. August 2000 auseinander gesetzt und die Gründe für das Abgehen von diesem Gutachten dargetan. Die Beschwerde zeigt nicht auf, dass die belangte Behörde bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unschlüssig vorgegangen wäre. Die Tauglichkeit der Wertermittlung nach dem Ertragswert für vermietete Gebäude hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals zum Ausdruck gebracht (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 5. Oktober 1988, 87/13/0075, vom 20. Juli 1999, 98/13/0109, 0158, Slg. Nr. 7428/F, und vom 10. August 2005, 2002/13/0132). An dieser Beurteilung änderte sich auch dann nichts, wenn das vermietete Objekt der äußeren Erscheinung nach den Charakter eines Ein- oder Zweifamilienhauses aufweisen sollte. Warum wegen der dem Abgabenrecht zu Grunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise "wirtschaftlich betrachtet" eine Aufteilung "3/4-tel. Sachwert zu 1/4-tel. Ertragswert" gerechtfertigt sein sollte, macht die Beschwerde nicht einsichtig. Wenn in der Beschwerde ausgeführt wird, "die vom Gutachter vorgenommene Aufschlüsselung des Wertes der geschätzten Liegenschaft in 1/6-tel. Sachwert und 5/6-tel Ertragswert ist keineswegs unschlüssig oder fachlich nicht richtig oder wirklichkeitsfremd, wie die belangte Behörde vermeint", ist darauf hinzuweisen, dass der Gutachter im Verwaltungsverfahren eine solche Aufschlüsselung nicht vertreten hat (sich vielmehr beispielsweise in seiner Stellungnahme vom 26. April 2004 gegen eine Berechnung des Verkehrswertes der Liegenschaft im Verhältnis "aus 1/6-tel Sachwert und 5/6-tel Ertragswert" ausgesprochen hat).

Den Nachweis der Voraussetzungen für eine Abweichen von der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 angenommenen Nutzungsdauer von rd. 67 Jahren hat die belangte Behörde ebenfalls als nicht erbracht angesehen. Da die (Rest-)Nutzungsdauer eines erworbenen Wohngebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs abhängt (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 22. Juni 2001, 2001/13/0021, Slg. Nr. 7626/F, vom 25. September 2002, 97/13/0098, vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0277, und vom 29. März 2007, 2004/15/0006), konnte die belangte Behörde eine vom Gutachter aus dem Alter des Gebäudes oder aus der Gesamtnutzungsdauer auf Grund "des Bau- und Erhaltungszustandes" allgemein abgeleitete Restnutzungsdauer zu Recht als nicht tauglich zur Widerlegung der Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 werten. Wenn in der Beschwerde gerügt wird, der "Bauzustand, wie vom SV festgestellt, wird von der belangten Behörde anerkannt, nicht jedoch die vom SV mit Gutachten festgestellte

Restnutzungsdauer von 40 Jahren, also 2,5 % AfA-Satz", ist zu erwidern, dass mit Baubeschreibungen etwa betreffend Durchfeuchtungsschäden des Mauerwerks, einen notwendigen Fensteraustausch oder eine fehlende Wärmeisolierung noch keine Aussagen über den tatsächlichen Zustand der tragenden Bausubstanz getroffen wurden und vor allem auch der Gutachter keine konkret nachvollziehbaren Schlussfolgerungen aus dem von ihm festgestellten Bauzustand auf die (Rest-)Nutzungsdauer des Gebäudes zum Erwerbszeitpunkt gezogen hat. Wenn die belangte Behörde dennoch einen AfA-Satz von 2 % (anstelle 1,5 %) zum Ansatz gebracht hat, ist darin keine Rechtsverletzung des Beschwerdeführers zu erblicken.

Lagen keine schlüssigen, für den Standpunkt des Beschwerdeführers sprechenden Gutachten vor, war die belangte Behörde auch nicht gehalten, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht Gegengutachten bzw. das Gutachten eines "Amtssachverständigen" einzuholen, wie dies seitens des Beschwerdeführers im Rahmen der Verfahrensrüge geltend gemacht wird (vgl. beispielsweise die hg. Erkenntnisse vom 12. August 1994, 90/14/0145, Slg. Nr. 6908/F, und vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0074).

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 23. Mai 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2004130091.X00

Im RIS seit

28.09.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at