

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.09.1992

Geschäftszahl

88/14/0088

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schubert und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Baumann, Mag. Heinzl und Dr. Höfner als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der H-GmbH in R, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 29. Mai 1987, Zl. 8/11/1-BK/110-1987, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Jahre 1976 bis 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidungsgründe des

hg. Erkenntnisses vom 13. Mai 1986, 83/14/0089, 0094, verwiesen. Mit dieser Entscheidung hat der Verwaltungsgerichtshof den damals angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben, da die belangte Behörde aus den in den Z. 6, 7 und 8 des Erkenntnisses angeführten Gründen die Rechtslage verkannt hatte.

Im fortgesetzten Verfahren erließ das Finanzamt zunächst eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung. Nach Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gab die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid der Berufung teilweise statt.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte die Behandlung der zunächst an ihn erhobenen Beschwerde mit Beschluß vom 26. Februar 1988, B 787/87-4, ab und trat sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Mit der vorliegenden, für das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ergänzten Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Durch den angefochtenen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin

1.) in ihrem Recht auf Gewährung des Investitionsfreibetrages gemäß § 10 EStG 1972 von dem erworbenen Kundenstock,

2.) in ihrem Recht auf Zugrundelegung des richtigen Gewerbeertrages bei der Berechnung der Gewerbeertragsteuer und in dem Recht auf Unterbleiben einer gesetzlich nicht gedeckten Hinzurechnung zum Gewerbeertrag gemäß § 7 Abs. 6 GewStG (betreffend Hinzurechnung der Gehälter des Geschäftsführers O.H. zum Gewerbeertrag der Beschwerdeführerin) und auf Unterbleiben einer doppelten Besteuerung der Dienstgeberbeiträge und Gewerbesteuer sowie der Hinzurechnung des Dienstnehmeranteiles zur Sozialversicherung (nach dem GSVG),

3.) in ihrem Recht auf Gewährung der gesetzlich vorgesehenen Pauschbeträge gemäß § 20a EStG 1972 für die beiden Personenkraftwagen und das Moped,

4.) in ihrem Recht auf Absetzung der "normalen Abschreibung" von den Herstellungskosten gemäß § 7 EStG 1972 und 5.) in ihrem Recht auf Ansatz des Teilwertes eines Wirtschaftsgutes gemäß § 6 Abs. 1 Z. 1 zweiter Satz EStG 1972 verletzt.

Die belangte Behörde stellte in ihrer Gegenschrift den Antrag, die Beschwerde kostenpflichtig abzuweisen.

Die Beschwerdeführerin brachte eine Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

INVESTITIONSFREIBETRAG FÜR KUNDENSTOCK:

Wird der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 oder gemäß § 5 ermittelt, so kann gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1972 ein Investitionsfreibetrag in Höhe von 20 v.H. der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der im Wirtschaftsjahr für eine im Inland gelegene Betriebsstätte im Sinne des § 8 Abs. 1 angeschafften oder hergestellten abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens neben der nach § 7 Abs. 4 zulässigen Absetzung für Abnutzung gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im vorangegangenen Verfahren in der Z. 5 des Erkenntnisses ausgeführt:

"Strittig ist nun zunächst, ob das Wirtschaftsgut "Kundenstock" in der Zeit, in der der Veräußerer Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist, als der Abnutzung unterliegend angesehen werden kann oder nicht. Der belangten Behörde, die dies unter Berufung auf Lehre und Rechtsprechung in der Bundesrepublik Deutschland verneint hat, ist beizupflichten. Die Vornahme einer Abschreibung vom Praxiswert der freien Berufe trägt dem Umstand Rechnung, daß dieser Wert weitgehend auf das persönliche Vertrauensverhältnis zwischen Inhaber und Klientel gegründet ist. Dieses Vertrauensverhältnis endet mit dem Ausscheiden des (ehemaligen) Praxis(Kanzlei)inhabers allmählich und muß sodann mit dessen Nachfolger neu begründet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Juni 1970, 1769/68). Im gegenständlichen Fall ist der bisherige Praxisinhaber noch weiter als Geschäftsführer der Beschwerdeführerin tätig, wobei sein Name überdies in der Firma der Beschwerdeführerin enthalten ist. Die Vornahme einer Absetzung für Abnutzung würde somit nicht den tatsächlichen Verhältnissen gerecht werden. Solange daher der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin die von ihm hinsichtlich desselben Kundenstockes ausgeübte Tätigkeit weiter ausübt, ist der Kundenstock als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut anzusehen, dessen allfällige Wertminderung (Ausfall eines Teiles der Klientel - wie etwa im Jahre 1976 - durch Abwerbung derselben seitens eines Angestellten, der in der Folge eine eigene Praxis eröffnet hat) nur in Form einer Teilwertabschreibung, wie sie die belangte Behörde vornahm, berücksichtigt werden kann.

Somit erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet."

Die belangte Behörde hat unter Hinweis auf diese Entscheidungsgründe mangels Vorliegen eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes den Abzug des Investitionsfreibetrages zu Recht versagt.

Wenn die Beschwerdeführerin nunmehr - wie im vorangegangenen Verfahren - die Ansicht vertritt, daß der derivativ erworbene Kundenstock von freien Berufen ein abnutzbares Wirtschaftsgut sei, dann kann sie für den vorliegenden im Hinblick auf die Besonderheiten anders zu beurteilenden Fall nichts gewinnen. Der Verwaltungsgerichtshof findet keinen Anlaß, von seiner im Vorerkenntnis geäußerten Rechtsmeinung abzurücken.

In der Z. 7 des vorangegangenen Erkenntnisses wurde die Frage behandelt, ob die angeschafften Wirtschaftsgüter im Zuge der Veräußerung eines Teilbetriebes erworben wurden oder nicht.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 5 EStG 1972 darf ein Investitionsfreibetrag nicht bei Erwerb eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder ... in Anspruch genommen werden. Da es diesbezüglich an den erforderlichen sachverhältnismäßigen Feststellungen gefehlt hatte, um eine Teilbetriebsveräußerung annehmen zu können, hat der Verwaltungsgerichtshof den Bescheid der belangten Behörde unter anderem auch aus diesem Grund wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben. Ausdrücklich hatte der Verwaltungsgerichtshof zu diesem Punkt im Vorerkenntnis festgehalten, daß hier lediglich die Frage des Wirtschaftsguterwerbs im Zuge einer Teilbetriebsveräußerung strittig war.

Wenn nunmehr die Beschwerdeführerin aus dieser Entscheidung abzuleiten versucht, daß der Verwaltungsgerichtshof den Standpunkt vertreten habe, daß der Investitionsfreibetrag jedenfalls zuzuerkennen gewesen wäre, übersieht sie die Z. 5 der vorangegangenen Entscheidung, aus der sich - wie aufgezeigt - ergibt, daß schon aus den dort genannten Gründen auch im Falle des Nichtgegebenseins einer Teilbetriebsveräußerung der Investitionsfreibetrag mangels Vorliegen eines abnutzbaren Wirtschaftsgutes nicht zuzuerkennen gewesen wäre. Daran vermag auch die Tatsache, daß der angefochtene Bescheid auch hinsichtlich der Z. 7 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben wurde, nichts zu ändern.

Damit erübrigen sich auch weitere Ausführungen zu dem Vorwurf, der angefochtene Bescheid verletze die Bestimmung des § 307 Abs. 2 BAO.

HINZURECHNUNG DER GEHÄLTER ZUM GEWERBEERTRAG

Die Beschwerdeführerin hat weiters gerügt, die belangte Behörde habe den vollen Geschäftsführerbezug ohne Abzug des Arbeitnehmeranteiles zur Sozialversicherung dem Gewerbeertrag hinzugerechnet und den Dienstgeberbeitrag zum Familienlastenausgleichsfonds kumulativ zur Gewerbeertragsteuer erhoben, was eine exzessive Mehrbelastung aus ein und demselben Besteuerungsgegenstand bedeute.

In der Replik zur Gegenschrift weist die Beschwerdeführerin darauf hin, daß Gegenstand der Beschwerde die gesamte Zurechnung der Gehälter sei. Die Einbeziehung der Arbeitnehmeranteile in die Hinzurechnung sei dazu eine Begründung.

Die Beschwerdeführerin hat in keinem Stadium des Verwaltungsverfahrens die Höhe der vom Prüfer ermittelten Hinzurechnungsbeträge bekämpft. Abgesehen vom Verstoß gegen das Neuerungsverbot (§ 41 Abs. 1 VwGG) hat die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift schlüssig dargelegt, daß die behaupteten Unrichtigkeiten nicht vorliegen. Im übrigen hat der Verwaltungsgerichtshof im vorangegangenen Verfahren die bezüglich der Hinzurechnung der Gehälter zum Gewerbeertrag nach § 7 Z. 6 GewStG erhobene Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Auch hier sieht der Gerichtshof keinen Anlaß zum Abgehen vom Vorerkenntnis.

PAUSCHBETRÄGE GEMÄß § 20a EStG 1972:

Während der Wirtschaftsjahre 1977/78, 1978/79 und 1979/80 befanden sich nach Angabe der Beschwerdeführerin drei Kraftfahrzeuge (ein Pkw Chevrolet, ein Pkw Buick und ein Moped) im Betriebsvermögen. Die belangte Behörde anerkannte dem Betriebsprüfer folgend im vorangegangenen Verfahren mangels Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches nur das gemäß § 20a Abs. 5 EStG 1972 vorgesehene Pauschale für einen Pkw (Chevrolet) an.

Der Verwaltungsgerichtshof befand im vorangegangenen Verfahren, daß die belangte Behörde bei der Heranziehung dieses Pauschbetrages zwar im Recht gewesen sei, aber im Wirtschaftsjahr 1979/80 lediglich S 25.000,- anstelle richtig S 27.498,- als Betriebsausgabe berücksichtigt habe. Daher liege eine Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides vor.

Im fortgesetzten Verfahren beantragte die Beschwerdeführerin nunmehr erstmalig, die Betriebsausgabenhöchstbeträge für insgesamt 2 Pkw und 1 Moped für 1978 mit S 28.750,-, für 1979 mit S 57.000,- und für 1980 mit S 63.246,- anzuerkennen. Sie machte dabei geltend, daß gemäß § 20a Abs. 5 EStG 1972 für jedes Fahrzeug, das zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört habe, ein Betrag von S 25.000,- (für 1980 S 30.000,-) für einen Pkw und ein Betrag von S 7.500,- (für 1980 S 9.000,-) für ein Kraffrad als Betriebsausgabe zustehe. Aus den den einzelnen Jahresabschlüssen beiliegenden Anlageverzeichnissen sei klar ersichtlich, daß sich im Betriebsvermögen der Jahre 1978 bis 1980 zwei Pkw und ein Moped befunden hätten.

Über Vorhalt teilte die Beschwerdeführerin mit, daß der Pkw der Marke Buick im Juni 1980 als Schrott aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und vermutlich 1979 behördlich abgemeldet worden sei. Das genaue Abmeldedatum könne nicht eruiert werden. Im Wirtschaftsjahr 1979/80 sei der Pkw wahrscheinlich nicht mehr betrieblich verwendet worden. Mehr als sieben Jahre alte Unterlagen stünden nicht mehr zur Verfügung.

Die belangte Behörde vertrat mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid die Ansicht, daß die Beschwerdeführerin die nach § 20a EStG 1972 absetzbaren Aufwendungen ursprünglich ausschließlich auf Grund der gefahrenen Kilometer mit dem Pkw Chevrolet durch Verrechnung des Kilometergeldes ermittelt habe. Für den Pkw der Marke Buick und das Moped seien weder Betriebsausgaben im Sinne des § 20a Abs. 4 (Kilometergeld) noch im Sinne des Abs. 5 (Höchstbetrag) abgesetzt worden. Eine Aufteilung der tatsächlichen Aufwendungen entsprechend der Verwendung habe nicht nachgewiesen werden können. Die Beschwerdeführerin habe den Antrag auf Berücksichtigung der Betriebsausgabenhöchstbeträge ausschließlich auf die Zugehörigkeit der Fahrzeuge zum Betriebsvermögen gestützt. Das Vorliegen von Ausgaben für den Pkw der Marke Buick und das Moped habe mit Ausnahme der AfA weder bewiesen noch glaubhaft gemacht werden können. Ein Fahrtenbuch sei weder für diesen Pkw noch für das Moped geführt worden. Hinsichtlich des Pkw der Marke Buick sei zutage getreten, daß dieser im Wirtschaftsjahr 1979/80 zwar noch im Betriebsvermögen angeführt, behördlich jedoch bereits abgemeldet gewesen sei.

Der Betriebsausgabenhöchstbetrag stehe nur für den Pkw Chevrolet zu, da für diesen entsprechende Ausgaben nachgewiesen worden seien. Als Ausgaben für die beiden anderen Fahrzeuge seien die AfA-Beträge zu berücksichtigen. Diese Beträge seien auch abgesetzt und von der Betriebsprüfung nicht ausgeschieden worden.

Mit der Beschwerde wird geltend gemacht, daß der Prüfer es bei der Betriebsprüfung im Jahre 1981 unterlassen habe, aufgrund der damals noch vorhandenen Belege die entsprechenden Feststellungen über die Aufteilung der angefallenen Kosten zu treffen. Die belangte Behörde meine nun in grundlegender Verkennung des § 115 BAO, außer der AfA seien für den Pkw Buick und für das Moped in den Wirtschaftsjahren 1978/79 und 1979/80 keinerlei Kosten angefallen, obwohl sich aus der Begründung des angefochtenen Bescheides ergebe, daß der Pkw Buick erst im Sommer 1979 polizeilich abgemeldet worden sei. Auf Grund der österreichischen Rechtslage müsse jeder Personenkraftwagen und jedes Moped, das polizeilich angemeldet sei, über eine entsprechende Haftpflichtversicherung verfügen und es sei ferner dafür die Kraftfahrzeugsteuer zu entrichten.

Die belangte Behörde hätte erkennen müssen, daß zumindest die Kosten der Haftpflichtversicherung und der Kraftfahrzeugsteuer für den Pkw Buick und für das Moped erwachsen sind; mangels näherer Buchhaltungsunterlagen hätten diese Kosten im Schätzungswege ermittelt werden müssen.

Daß die belangte Behörde dagegen diese Kosten der Haftpflichtversicherung und der Kraftfahrzeugsteuer mit Null ansetzte, sei eine gesetzwidrige Anwendung der Vorschrift des § 115 BAO, wonach die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hätten; nach § 115 Abs. 3 BAO hätten die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

In der Gegenschrift vertritt die belangte Behörde die Auffassung, der Beschwerdeführerin sei jedenfalls in dem Punkt beizupflichten, daß jeder angemeldete Pkw und jedes angemeldete Moped über eine Haftpflichtversicherung verfügen müsse. Für Mopeds sei jedoch im § 2 Abs. 1 Z. 7 KfzStG eine Steuerbefreiung vorgesehen. Dieser Umstand weise im vorliegenden Fall darauf hin, daß das Moped überhaupt nicht angemeldet gewesen sei, zumal auch Betriebs- und Reparaturaufwendungen für dieses weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden könnten. Die Argumentation, daß Belege, die ein noch nicht abgeschlossenes Verfahren betreffen, einfach deshalb, weil sie gemäß § 132 BAO nicht mehr aufbewahrt werden müssen und Lagerraum nur begrenzt zur Verfügung stehe, vernichtet worden seien, spreche gegen die Beschwerdeführerin umso mehr, als auch für das Jahr 1980 (für dieses Jahr waren die Belege noch vorhanden) keine Betriebsaufwendungen für das Moped nachgewiesen werden könnten. Es sei daher die Annahme berechtigt, daß diesbezüglich Belege überhaupt nicht vorhanden gewesen seien.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung für 1977 gehe hervor, daß im Wirtschaftsjahr 1976/77 an Kfz-Steuer S 9.225,- aufgewendet worden seien. In der Gewinn- und Verlustrechnung für 1978 sei bei gleichem Kfz-Stand lediglich ein Aufwand an Kfz-Steuer von S 3.825,- enthalten. Dieser Umstand weise darauf hin, daß der Pkw Buick nicht erst im Sommer 1979, sondern bereits im Sommer 1977 abgemeldet worden und die aufgezählten Aufwendungen für die Wirtschaftsjahre 1978/79 und 1979/80 gar nicht mehr erwachsen seien.

Die Beschwerdeführerin hat die nach § 20a EStG 1972 absetzbaren Aufwendungen - im vorangegangenen Verfahren unbestritten - ursprünglich ausschließlich auf Grund der mit dem Pkw Chevrolet gefahrenen Kilometer ermittelt. Weder für den Pkw Buick noch für das Moped waren von der Beschwerdeführerin Betriebsausgaben im Sinn des § 20a Abs. 4 oder 5 EStG 1972 abgesetzt worden. Erst im fortgesetzten Verfahren hat sie solche Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Abgabenbehörde hat daher in einem Ermittlungsverfahren entsprechende Nachweise und genauere Angaben von der Beschwerdeführerin abverlangt. Ergebnis dieser Ermittlungen war, daß solche Angaben zum Teil nicht gemacht werden konnten (z.B. tatsächlicher Zeitpunkt der Abmeldung des Pkw Buick) und zum Teil Belege nicht mehr vorhanden waren (Ablauf der Aufbewahrungspflicht der Belege). Demnach ist es der Beschwerdeführerin nicht gelungen, die erst im fortgesetzten Verfahren aufgestellten Behauptungen so zu belegen, wie dies auch im ersten Rechtsgang erforderlich gewesen wäre, um steuerliche Aufwendungen geltend machen zu können. Eine nachträgliche Verfahrensrüge ist jedenfalls dann unbegründet, wenn die Abgabenbehörde vom Abgabepflichtigen Aufklärung bestimmter Angaben verlangt, der Abgabepflichtige diesem Verlangen, aus Gründen, die er zu vertreten hat, aber nicht nachkommt (vgl. hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1971, 216/69). Wenn im Verfahren Aufwendungen in einem Zeitpunkt geltend gemacht werden, in dem die in diesem Zusammenhang bedeutsamen Unterlagen von der Beschwerdeführerin wegen Ablaufs der Aufbewahrungspflicht bereits vernichtet sind, dann kann der belangten Behörde nicht entgegengetreten werden, wenn sie diese Aufwendungen unberücksichtigt ließ.

Der Vorwurf, der Betriebsprüfer habe es unter Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht nach § 115 BAO unterlassen, entsprechende Feststellungen über die Aufteilung der angefallenen Kosten auf die einzelnen Fahrzeuge zu treffen, erweist sich schon deswegen als haltlos, weil im Zeitpunkt der Prüfung und im abgabenbehördlichen Verfahren eine solche Aufteilung weder von der Beschwerdeführerin begehrt worden ist, noch sich aus den Unterlagen eine Notwendigkeit dazu ergeben hat.

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

AfA VON DEN HERSTELLUNGSKOSTEN:

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1972 ist bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf dieses Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung), wobei sich die Absetzung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes bemißt.

Die belangte Behörde hat der Berufung der Beschwerdeführerin in diesem Punkt stattgegeben. Wenn diese nunmehr behauptet, die belangte Behörde habe für 1978 keine AfA gewährt, dann trifft dies nicht zu. Die Beschwerdeführerin ermittelt ihren Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr. Bilanzstichtag ist jeweils der 30. Juni. Wie die Beschwerdeführerin selbst ausführt, hat sie das Wohnhaus bereits

im Oktober 1978 bezogen. Der Monat Oktober 1978 ist dem Wirtschaftsjahr 1978/79 zuzuordnen. Für dieses Wirtschaftsjahr wurde eine normale Gebäudeabschreibung als Aufwand berücksichtigt.

Richtig ist allerdings der Einwand, daß die anerkannten AfA-Beträge falsch berechnet wurden. Als Berechnungsgrundlage wurden jeweils die Restbuchwerte und nicht - wie es richtig gewesen wäre - die Herstellungskosten herangezogen. Diese Fehlberechnung wurde mit einem auf § 293 Abs. 1 BAO gestützten Bescheid im Sinne der Beschwerde berichtigt.

TEILWERTABSCHREIBUNG:

Die belangte Behörde hat mit dem angefochtenen Bescheid der Berufung hinsichtlich der vorzeitigen Abschreibung des Wohngebäudes teilweise stattgegeben. Für den Fall der Nichtanerkennung der vorzeitigen Abschreibung beantragte die Beschwerdeführerin eine Teilwertabschreibung zum 30. Juni 1980. Da - wie die belangte Behörde ausführte - bei Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung eine vorzeitige Abschreibung nicht anerkannt werden könne, die Beschwerdeführerin aber primär die vorzeitige Abschreibung begehrt habe, komme eine Teilwertabschreibung schon aus diesem Grund nicht in Betracht. Das vorgelegte Gutachten über den Zeitwert des Gebäudes wäre für die Vornahme einer Teilwertabschreibung auch nicht ausreichend, da bebaute Grundstücke als wirtschaftliche Einheit zu betrachten seien und somit auch der Wert des Grund und Bodens zu berücksichtigen gewesen wäre. Darüber hinaus berechtige ein sogenannter verlorener Bauaufwand noch nicht zu einer Teilwertabschreibung, sofern keine Fehlinvestition vorliege. Das habe die Beschwerdeführerin jedoch nicht behauptet.

Dagegen rügt die Beschwerde, daß die Beschwerdeführerin schon im Berufungsverfahren nicht nur die Gewährung der AfA und die Gewährung einer vorzeitigen Abschreibung beantragt, sondern gleichzeitig den Eventualantrag gestellt habe, eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. Gleichzeitig habe die Beschwerdeführerin die Vorlage eines Nachweises über die Entwertung des Gebäudes angekündigt und das Sachverständigengutachten vorgelegt. Obwohl somit nachgewiesen sei, daß eine Teilwertabschreibung auf die angeführten Beträge geboten gewesen sei, habe die belangte Behörde, ohne sich auch nur mit dem Gutachten auseinanderzusetzen, eine Teilwertabschreibung nicht gewährt.

Gemäß § 6 Z. 1 EStG 1972 sind Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach § 7 und um eine nach § 8 in Anspruch genommene vorzeitige Abschreibung oder um eine nach § 9 verwendete Investitionsrücklage (steuerfreien Betrag), anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat unter Hinweis auf den Inhalt dieser gesetzlichen Bestimmung bereits wiederholt ausgesprochen, daß die Bewertung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zum Teilwert eine Ausnahme darstellt (vgl. z.B. Erkenntnis vom 13. Februar 1959, 1711/57), die nur dann zulässig erscheint, wenn hinsichtlich des betreffenden Wirtschaftsgutes bereits am Bilanzstichtag eine offenkundige, erhebliche und dauernde Entwertung eingetreten ist. Der Nachweis, daß der Teilwert niedriger ist als die um die Absetzung für Abnutzung geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, obliegt hiebei dem die Teilwertabschreibung vornehmenden Unternehmer; denn der durch die Benutzung eines Anlagegutes eintretenden Entwertung wird in der Regel durch die Absetzung für Abnutzung ausreichend Rechnung getragen, sodaß die Vermutung gilt, daß die um die Absetzung für Abnutzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils dem Teilwert entsprechen (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar zu § 6 EStG 1972 allgemein, Tz. 32, und die dort angeführte hg. Rechtsprechung).

Die Beschwerdeführerin hat die vorzeitige Abschreibung und, sollte diesem Antrag nicht entsprochen werden, eine Teilwertabschreibung beantragt. Die belangte Behörde hat die vorzeitige Abschreibung nach Maßgabe der gesetzlichen Voraussetzungen des § 8 EStG 1972 zuerkannt, sodaß die Beschwerdeführerin, die nur in eventu die steuerlich nicht zwingend vorzunehmende Teilwertabschreibung beantragt hat, nicht beschwert sein kann.

Wenn die Beschwerdeführerin auf ein Gutachten zur Feststellung des Verkehrswertes verweist, dann ergibt dies schon deshalb keinen schlüssigen Beweis für eine Bewertung der Liegenschaft zu einem niedrigeren Teilwert, da es die Frage des Wertes von Grund und Boden nicht berücksichtigt hat. Überdies hätte die Beschwerdeführerin besondere Umstände nachweisen müssen, welche über die gewöhnliche AfA hinaus eine weitere Wertminderung begründet hätten (vgl. hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 1981, 13/1814/79).

Da dem angefochtenen Bescheid sowohl in inhaltlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht keine Rechtswidrigkeit angelastet werden kann, ist die gegenständliche Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Von einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen ließen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten ließ.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991, insbesondere deren Art. III Abs. 2.