

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.12.2006

Geschäftszahl

2002/13/0112

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde des F in W, vertreten durch Neudorfer Rechtsanwälte OEG in 1010 Wien, Eßlinggasse 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat II, vom 29. März 2002, Zl. RV/29-15/10/96, RV/59-15/10/99 und RV/677- 15/10/99, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 24. Juli 2002, Zl. RG/42-15/2002, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1991 und 1993 bis 1997,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1996 und 1997 als gegenstandslos geworden erklärt und das Verfahren eingestellt;

und

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer 1991 und 1995 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer erklärte für die Streitjahre u. a. Einkünfte aus der Vermietung mehrerer in Wien gelegener Liegenschaften.

Soweit im gegenständlichen Verfahren noch von Bedeutung, war im Verwaltungsverfahren die der Abschreibung der Gebäude W-Gasse, H-Gasse, B-Gasse, O-Gasse, F-Gasse und M-Gasse zu Grunde zu legende (Rest)Nutzungsdauer strittig.

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer der Jahre 1991 und 1993 bis 1997 wurde der Berufung des Beschwerdeführers teilweise stattgegeben. Begründend wird zu den einzelnen Mietobjekten im Wesentlichen ausgeführt:

1. W-Gasse:

Hinsichtlich des am 13. Jänner 1989 angeschafften Objektes W-Gasse habe der Beschwerdeführer ein Sachverständigengutachten vorgelegt, in dem eine 30-jährige Restnutzungsdauer des Gebäudes als angemessen beurteilt worden sei. Dieses Gutachten sei nicht schlüssig. Ein von der Abgabenbehörde in Auftrag gegebenes "Gegengutachten" sei zu einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren gekommen. Die Höhe der Abschreibungen sei bereits Gegenstand einer für die Jahre 1989 und 1990 ergangenen Berufungsentscheidung vom 8. August 2000, RV/11-15/10/94 gewesen. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde habe der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175, als unbegründet abgewiesen.

Am 11. Jänner 2002 habe der Beschwerdeführer ein weiteres Gutachten vorgelegt. Darin werde die Restnutzungsdauer wiederum mit 30 Jahren bezogen auf das Anschaffungsjahr 1989 eingeschätzt. Dieses erneute Gutachten erscheine - da in Auseinandersetzung mit den beiden erstgenannten Gutachten bereits eine Berufungsentscheidung für die Jahre 1989 und 1990 ergangen sei - als entbehrlich.

Die jährliche Abschreibung betrage demnach unverändert 52.010 S (anstelle der vom Beschwerdeführer zunächst mit 73.150 S und ab 1992 mit 97.435 S ermittelten Abschreibungsbeträge).

Da der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten hinsichtlich des Hauses W-Gasse in den Jahren 1991 bis 1995 einem gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 steuerfreien Betrag zugeführt wurde, wirkte sich die Änderung in der Höhe des Abschreibungsbetrages bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen dieser Jahre nicht aus.

2. H-Gasse:

Bezüglich des im Jahr 1990 angeschafften und 1997 bereits wiederum verkauften Objektes H-Gasse habe der Beschwerdeführer die begehrte Abschreibung in Höhe von 4 % mit dem für gewerbliche Objekte üblichen Abschreibungssatz begründet. Dabei habe der Beschwerdeführer übersehen, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich (lediglich) 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden könne.

Die Höhe der jährlichen Abschreibung sei bereits Gegenstand der u.a. für das Jahr 1990 ergangenen Berufungsentscheidung vom 8. August 2000 gewesen sei. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde habe der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175, als unbegründet abgewiesen.

In einem "ergänzten Gutachten vom 10.1.2002" sei der Gutachter zur Auffassung gelangt, dass sich eine Restnutzungsdauer von 38 Jahren "bezogen auf den Anschaffungszeitpunkt" ergebe. Um dem Vorwurf des Verwaltungsgerichtshofes im angeführten Erkenntnis vom 22. Juni 2001 zu begegnen, in dem vom Beschwerdeführer im Laufe des seinerzeitigen Berufungsverfahrens vorgelegten Gutachten werde nicht auf den konkreten Bauzustand eingegangen, sei der Bauzustand im "ergänzten Gutachten" mit einem nicht weiter beschriebenen "durchgehenden Sprung an einer tragenden Säule" erhoben worden. Diese weit nach der Anschaffung am 30. September 1990 und dem Verkauf im Jahr 1997 vorgenommene Gutachtensergänzung sei nicht geeignet, die Änderung des Abschreibungssatzes zu begründen. Es lägen keine geänderten Verhältnisse vor, der in der Berufungsentscheidung vom 8. August 2000 berechnete AfA-Betrag sei beizubehalten.

3. B-Gasse:

Der vom Finanzamt mit 2 % angesetzte Abschreibungssatz sei bereits mit Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1989 und 1990 bekämpft worden. Der Beschwerdeführer habe einen Abschreibungssatz von 5 % beantragt und die Vorlage eines Gutachtens angekündigt. Ein solches habe jedoch nicht erstellt werden können. Die Abgabenbehörde zweiter Instanz habe die Berufung für die Jahre 1989 und 1990 mit Berufungsentscheidung vom 8. August 2000 abgewiesen. Die dagegen erhobene Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof sei mit Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175, als unbegründet abgewiesen worden.

Für das im Jahr 1987 angeschaffte Gebäude habe der Beschwerdeführer im Jahr 2002 ein Gutachten über die Restnutzungsdauer erstellen lassen, welches eine Nutzungsdauer von 27 Jahren für angemessen befunden habe und worin als Auftrag angeführt werde, "Feststellung der Restnutzungsdauer vom Zeitpunkt 1989, Anpassung an den Stichtag 1.1.1987".

Das Gutachten sei zum einen methodisch verfehlt, weil es von der Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgehe, zum anderen sei über die Sache bereits in den Vorjahren abschließend entschieden worden.

4. O-Gasse:

Der Beschwerdeführer habe ein Gutachten vorgelegt, in dem die Restnutzungsdauer mit 30 Jahren angegeben worden sei. Das Gutachten basiere argumentativ auf der im Jahr 1974 von Dipl.Ing. L. getätigte Aussage, wonach im Jahr 2004 auf Grund einer starken Neubautätigkeit Objekte der vorliegenden Kategorie nicht mehr "als nutzbares Wirtschaftsgut" bestehen würden. Diese Argumentation sei nicht schlüssig und zwischenzeitlich durch die Realität widerlegt.

Einige Tage vor der mündlichen Verhandlung über die Berufung habe der Beschwerdeführer ein weiteres Gutachten vorgelegt, worin bezogen auf das Jahr 1989 eine "Restlebensdauer von 33 Jahren" mit der Begründung für angemessen beurteilt worden sei, dass die Lebensdauer von Wohngebäuden mit 80 bis 100 Jahren angenommen werden könne, sofern nicht eine komplette Sanierung erfolge, welche die Lebensdauer erhöhe.

Der Berufung sei in diesem Punkt insofern teilweise stattzugeben, als ein "verwaltungsüblicher" AfA-Satz von 2 % angewandt werden könne.

Da die Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten hinsichtlich des Hauses O-Gasse in den Jahren 1991 bis 1995 jeweils gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträgen zugeführt wurden, wirkte sich die Änderung in der Höhe des Abschreibungsbetrages bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlagen dieser Jahre nicht aus.

5. F-Gasse:

Der Beschwerdeführer habe für das im Jahr 1993 erworbene Gebäude eine Nutzungsdauer von 25 Jahren angesetzt. In seiner Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993, mit dem das Finanzamt den gesetzlichen Abschreibungssatz zum Ansatz gebracht habe, habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass die derzeitige Bebauung der Liegenschaft weit von der möglichen Nutzbarkeit des Bauplatzes entfernt sei. Auf Grund der schlechten Lage am Immobilienmarkt sei davon auszugehen, dass es im Falle des Auszugs des derzeitigen Mieters kaum möglich sein werde, einen Nachmieter zu kostendeckenden Preisen zu finden. Die Liegenschaft weise zudem eine nicht unerhebliche Kontamination auf. Es könne davon ausgegangen werden, dass die Verseuchung des Erdreichs bereits vor Ablauf von 25 Jahren zu einem Problem werde und letztlich zum Abriss des Gebäudes führen werde. Besonders problematisch sei die Verseuchung, wenn ein neuer Mieter um eine Gewerbeberechtigung ansuchen müsse. Solcherart sei der angesetzte Wert von 25 Jahren an verbleibender Nutzungsdauer realistisch.

Das dem Finanzamt vorgelegte Gutachten von September 1998 sei im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2001, 99/13/0221, bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt sei, weil es von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgehe. Das Bewertungsgutachten vom 10. Jänner 2002 stelle inhaltlich im Wesentlichen eine Ergänzung in der Form dar, dass dem bisherigen Gutachten der Satz hinzugefügt worden sei, "daraus ergibt sich eine Restlebensdauer bezogen auf den Anschaffungszeitpunkt Ende 1991 von 22 Jahren" und die Aussage des Gutachters getroffen werde, "es ergibt sich daraus eine maximale 15-jährige Restlebensdauer dieses Objektes zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung". Ob damit (im Jahr 2002) jedoch der Nachweis über die Nutzungsdauer erbracht worden sei, welche im Zeitpunkt des Kaufes des Gebäudes zu erbringen gewesen wäre, werde von der belangten Behörde bestritten. Dem Finanzamt könne damit nicht entgegen getreten werden, wenn es den Versuch des Beschwerdeführers, ein kürzere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer nachzuweisen, als nicht gelungen beurteilt habe. Das Gutachten ähnele vom inhaltlichen Aufbau dem zur H-Gasse erstellten Gutachten, das vom Verwaltungsgerichtshof als unzureichend beurteilt worden sei. Auf die jeweilige Baulichkeit werde jeweils nur kurz eingegangen. Das Gutachten F-Gasse sei im Berufungsverfahren um den Satz ergänzt worden, dass "die theoretisch mögliche Ausnützbarkeit als völlig unzureichend beurteilt werden kann".

Da das zum Teil viele Jahre nach der Ermittlung der Nutzungsdauer für den Zweck der Abschreibung erstellte nachträgliche Gutachten zwingend nur über eine "Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens" absprechen könne, weil diese Aussagen nicht "notwendigerweise rückwirkend anzuwenden sind (eine rückwirkend beurteilende Begutachtung ist in Folge von einerseits erfolgten beispielsweise Eigensanierungsmaßnahmen oder beispielsweise von stattgefundenen Abnutzungen)", sei es für die Beurteilung der Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft nach Ansicht der belangten Behörde jedenfalls für die Frage der steuerlich anzuerkennenden Abschreibungshöhe mit einem methodischen Mangel behaftet, "auch deswegen, als im Steuerrecht rückwirkende Vereinbarungen grundsätzlich nicht anzuerkennen" seien.

6. M-Gasse:

Das Finanzamt habe die Höhe der Abschreibung mangels Vorliegens eines schlüssigen Sachverständigengutachtens nicht anerkannt. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 - das Gebäude sei im Jahr 1994 erworben worden - habe der Beschwerdeführer vorgebracht, bei dem Objekt handle es sich um eine Halle mit diversen Zu- und Einbauten. Der jetzige Mieter nutze das Gebäude für Lager- und Bürozwwecke. Nach den Erfahrungen des Beschwerdeführers sei bei Gebäuden dieser Art nach 25 Jahren intensiver Nutzung mit den ersten ernsten Bauschäden zu rechnen, die eine Neuerrichtung sinnvoll machten. Der Beschwerdeführer habe daher einen Abschreibungssatz von 4 % angesetzt und werde ein entsprechendes Gutachten eines Sachverständigen dazu nachreichen.

Das in der Folge eingereichte Gutachten vom 20. September 1998 sei methodisch verfehlt, weil darin von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgegangen werde. In einem ergänzenden Gutachten habe der Gutachter erklärt, dass die wirtschaftliche Lebensdauer des Gebäudes bereits überschritten sei.

Da das zum Teil viele Jahre nach der Ermittlung der Nutzungsdauer für den Zweck der Abschreibung erstellte nachträgliche Gutachten zwingend nur über eine "Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens" absprechen könne und diese Aussagen nicht "notwendigerweise rückwirkend anzuwenden" seien, gelte das zur F-Gasse Gesagte.

Durch den angefochtenen Bescheid erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Bemessung der Abschreibungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG unter Zugrundelegung der nachgewiesenen niedrigeren Nutzungsdauer sowie hinsichtlich der Jahre 1991 und 1993 auch in seinem Recht auf Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 5 Z 2 leg.cit. verletzt.

Mit Bescheid des Vorsitzenden des Berufungssenates vom 24. Juli 2002, Zl. RG/42-15/2002, wurde der vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtene Bescheid insoweit gemäß § 293 BAO berichtigt, als (auch) für die Jahre 1991 und 1993 der Arbeitnehmerabsetzbetrag gewährt wurde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

I.

Der in der Sache gleichfalls angerufene Verfassungsgerichtshof hat den streitgegenständlichen Bescheid, soweit er die Einkommensteuer für die Jahre 1993, 1994, 1996 und 1997 betrifft, mit Erkenntnis vom 11. Dezember 2002, B 941/02, wegen Verletzung des Beschwerdeführers im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums aufgehoben.

Über Aufforderung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 25. August 2006 erklärt, er erachte sich durch das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes im Umfang der darin ausgesprochenen Aufhebung des angefochtenen Bescheides als klaglos gestellt.

Die Beschwerde war daher in diesem Umfang, somit hinsichtlich Einkommensteuer 1993, 1994, 1996 und 1997, in einem gemäß § 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat gemäß § 33 Abs. 1 VwGG als gegenstandslos geworden zu erklären und das Verfahren einzustellen.

II.

Nach Einleitung des Vorverfahrens erließ die belangte Behörde - innerhalb der nach § 36 Abs. 1 VwGG gesetzten Frist - gemäß § 293 Abs. 1 BAO einen Berichtigungsbescheid vom 24. Juli 2002, mit welchem unter Hinweis auf das Vorliegen eines "Ausfertigungsfehlers" der Arbeitnehmerabsetzbetrag auch bei der Einkommensteuerbemessung der Jahre 1991 und 1993 berücksichtigt wurde.

Wird ein vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtener Bescheid nach Erhebung der Beschwerde von der belangten Behörde berichtigt, so hat der Verwaltungsgerichtshof seiner Überprüfung den angefochtenen Bescheid in der Fassung zu Grunde zu legen, die er durch die Berichtigung erhalten hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 2001/15/0060).

Durch den Berichtigungsbescheid ist der Beschwerdeführer hinsichtlich des Beschwerdepunktes der fehlenden Berücksichtigung des Arbeitnehmerabsetzbetrages bei Berechnung der Bemessungsgrundlagen für das Jahr 1991 (und 1993) klaglos gestellt worden.

III.

Hinsichtlich des somit noch verbleibenden Beschwerdepunktes der Absetzung für Abnutzung bekämpft der Beschwerdeführer den angefochtenen Bescheid bezüglich der Abschreibungsdauer von sieben im einzelnen angeführten Liegenschaften (Liegenschaften 1 bis 6 sowie P-Gasse).

Eine Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen zur P-Gasse kann unterbleiben, weil aus der Bewirtschaftung dieser Liegenschaft erst ab dem Jahr 1996 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden und der Beschwerdeführer in Ansehung dieser Jahre durch das eingangs angeführte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes klaglos gestellt wurde (vgl. Punkt I).

Auch hinsichtlich der Bemessung der Absetzung für Abnutzung der Liegenschaften W-Gasse und O-Gasse kann der Beschwerdeführer in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten durch den angefochtenen Bescheid von vornherein nicht verletzt sein, weil die diesbezüglichen Einkünfte des Beschwerdeführers in den (noch verbliebenen) Streitjahren 1991 und 1995 ohnedies mit dem erklärten Betrag von Null S in die jeweiligen Steuerbemessungsgrundlagen eingegangen sind. Der Beschwerdeführer hatte in Ansehung der genannten Mietobjekte von dem nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 in der Fassung vor der Änderung durch das Strukturangepassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, eingeräumten Recht auf Bildung steuerfreier Beträge Gebrauch gemacht. Auf Grund der von der belangten Behörde vorgenommenen Änderungen wurden zwar die steuerfreien Beträge abweichend von den Abgabenerklärungen erhöht, jedoch der Einkommensteuerbemessung der Jahre 1991 und 1995 erklärungsgemäß jeweils ein Betrag von Null S zu Grunde. Das subjektive öffentliche Recht des Abgabepflichtigen, nicht zu Unrecht zu einer Abgabenerklärung herangezogen zu werden, wurde dadurch nicht verletzt.

Sollten die für das Abweichen von der Abgabenerklärung maßgebenden Gründe in einem anderen (späteren) Verfahren letztlich dazu führen, dass Streit über Bestehen oder Ausmaß der Bemessungsgrundlage entsteht, so bietet dieses Verfahren die Möglichkeit entsprechender Rechtsverteidigung, ohne dass dem der allein in Rechtskraft erwachsene Spruch des früheren Bescheides entgegenstehen würde (vgl. mit weiteren Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 97/13/0215).

Somit sind hinsichtlich des Jahres 1991 noch die Liegenschaften B-Gasse und H-Gasse und hinsichtlich des Jahres 1995 zusätzlich die Liegenschaften F-Gasse und M-Gasse streitgegenständlich.

B-Gasse und H-Gasse:

Zur Liegenschaft B-Gasse hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dass das Gebäude im Jahr 1987 um einen Kaufpreis von 784.800 S angeschafft worden sei. Es habe sich dabei um ein total verwahrlostes Gebäude aus der Gründerzeit gehandelt, das in den Folgejahren um rund 15 Mio. S saniert worden sei. Das Haus wäre in spätestens 20 Jahren abgebrochen worden, wenn sich nicht nach dem Erwerb des Gebäudes die Möglichkeit geboten hätte, es durch öffentliche Förderung ohne Einsatz eigener Mittel einer aufwändigen Generalsanierung zu unterziehen. Allein der Vergleich der Sanierungskosten mit den Anschaffungskosten lasse erkennen, dass sehr wenig an Substanz vorhanden gewesen sei. Zudem zeige der Umstand, dass für dieses Haus eine "Sockelsanierung" gewährt worden sei, dass es sich um ein besonders

sanierungsbedürftiges Gebäude gehandelt habe. Nach Durchführung der Sanierung sei es sehr schwierig, den Zustand des Hauses im Jahr 1987 gutachterlich erfassen zu lassen.

Nach den Ausführungen im angefochtenen Bescheid habe der Beschwerdeführer einige Tage vor der mündlichen Verhandlung ein (in den Verwaltungsakten nicht enthaltenes) Gutachten vorgelegt, dass "angepasst an den Stichtag 1.1.1987" eine anzunehmende Nutzungsdauer von 27 Jahren festgestellt habe.

Dazu hat die belangte Behörde die Ansicht vertreten, dass eine Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen und dem vorgelegten Gutachten unterbleiben könne, weil das Gutachten weit nach dem Anschaffungszeitpunkt erstellt worden sei und die Frage der Nutzungsdauer bereits Gegenstand eines Berufungsverfahrens der Jahre 1989 und 1990 gewesen sei. Da es dem Beschwerdeführer seinerzeit nicht gelungen sei, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer zu erbringen, sei "dieses Verfahren" abschließend entschieden und neues diesbezügliches Vorbringen unbeachtlich.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Nach dem ersten Absatz der verwiesenen Vorschrift des § 7 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung), wobei sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66,6 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl. mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das hg. Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0132).

Das Wahlrecht zur Nachweisführung steht grundsätzlich nur bei Inbetriebnahme des Gebäudes zu, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind. In diesem Sinne vertreten auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 22 zu § 8, die Ansicht, dass das Wahlrecht dann konsumiert ist, wenn zunächst die gesetzlichen AfA-Sätze angewendet wurden. Nur dann, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern (Wechsel im Nutzungseinsatz, der auch zu einer Änderung des gesetzlichen AfA-Satzes führt; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung; Verlängerung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen) kann auf Grund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf eine nachgewiesene AfA umgestiegen werden.

Dass ein solcher Fall vorläge, hat die belangte Behörde allerdings nicht festgestellt.

Die von der belangten Behörde gesehene Bindungswirkung der für die Jahre 1989 und 1990 ergangenen Berufungsentscheidung besteht ebenso wenig, wie es den Abgabenbehörden unbenommen geblieben war, die vom Beschwerdeführer angewandten Abschreibungssätze zunächst (für die Jahre 1987 und 1988) unbeanstandet zu lassen und erst für spätere Veranlagungszeiträume eine entsprechende Nachweisführung zu verlangen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 12. September 1988, 88/14/0162).

Ob das vorgelegte Sachverständigengutachten methodisch verfehlt oder aus anderen Gründen - ungeachtet des aktenkundigen Sanierungsbedarfes - zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet war, muss schon deshalb dahingestellt bleiben, weil es die belangte Behörde unterlassen hat, das im angefochtenen Bescheid erwähnte Gutachten den vorgelegten Verwaltungsakten anzuschließen.

Hinsichtlich der Liegenschaft H-Gasse ist zu ergänzen, dass der Beschwerdeführer schon im Verfahren, das dem hg. Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175, Slg. N.F. Nr. 7.625/F, vorangegangen ist, ein Sachverständigengutachten vorgelegt hat, das vom Verwaltungsgerichtshof als nicht geeignet beurteilt wurde, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Solcherart hat der Gerichtshof im Unterbleiben jeglicher Auseinandersetzung mit diesem Gutachten keinen zur Bescheidaufhebung führenden wesentlichen Verfahrensmangel erblickt. Der von der belangten Behörde daraus gezogene Schluss, die im Jahr 2002 erfolgte Ergänzung des vom Verwaltungsgerichtshof bemängelten Gutachtens sei "jedenfalls unerheblich" trifft in dieser Allgemeinheit nicht zu. Ob mit einem "weit nach dem Anschaffungszeitpunkt erstellten Gutachten" noch der Nachweis der im Zeitpunkt der Anschaffung anzunehmenden Nutzungsdauer erbracht werden kann, ist vielmehr im Einzelfall unter Auseinandersetzung mit den im Gutachten getroffenen Feststellungen und Schlussfolgerungen zu beurteilen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; wobei auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen ist (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 1990, 87/13/0119). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte. Eine bloße Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben konnte.

Ob das in der Beschwerde ins Treffen geführte Sachverständigengutachten zur Nachweisführung ungeachtet seiner "nachträglichen Erstellung" geeignet war, muss dahingestellt bleiben, weil es die belangte Behörde auch in diesem Fall unterlassen hat, das gegenständliche Gutachten den vorgelegten Verwaltungsakten anzuschließen.

F-Gasse und M-Gasse:

Die Liegenschaften F-Gasse und M-Gasse wurden in den Jahren 1993 bzw. 1994, somit im Streitzeitraum angeschafft. Vom Beschwerdeführer wurden Sachverständigengutachten vorgelegt, die von der belangten Behörde unter Hinweis auf "methodische Mängel", die Gutachten seien im Jahr 1998 erstellt und im Jahr 2002 ergänzt worden, nicht anerkannt wurden.

Der Beschwerdeführer tritt dieser Ansicht insbesondere mit dem Vorwurf der Aktenwidrigkeit entgegen. Die Ausführungen der belangten Behörde auf Seite 45 des angefochtenen Bescheides, der Gutachter habe die Nutzungsdauer der Liegenschaft M-Gasse nur mit dem Umstand begründet, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer bereits überschritten sei, seien aktenwidrig. Vielmehr habe der Gutachter zur technischen Nutzungsdauer ausgeführt, dass diese mit der Lebensdauer des Lastenaufzuges gleichzusetzen sei, weil der Lastenaufzug für die derzeitige Nutzung der Liegenschaft als Lagergebäude unumgänglich sei und eine Erneuerung des Aufzuges nach Beendigung der Betriebstüchtigkeit im Hinblick auf die bereits eingetretene Vorteilhaftigkeit eines Neubaus gegenüber einem Weiterbestehen der Baulichkeit wirtschaftlich nicht vertretbar wäre. Die Frage der technischen Nutzbarkeit des Aufzuges sei in diesem Fall für die Beurteilung der Nutzungsdauer der Liegenschaft entscheidend. Diese Nutzungsdauer könne auch in einem erst im Jahr 1998 bzw. 2001/2002 erstellten Gutachten ohne weiteres auf das Jahr 1994 rückbezogen beurteilt werden, sodass der Vorwurf der "Methodenverfehlung" jedenfalls nicht gerechtfertigt sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat der belangten Behörde gleichzeitig mit der Einleitung des Vorverfahrens mit Verfügung vom 7. Juni 2002 aufgetragen, binnen einer Frist von acht Wochen die Akten des Verwaltungsverfahrens vorzulegen, und auch auf die Bestimmung des § 38 Abs. 2 VwGG hingewiesen, wonach er im Falle des Unterbleibens einer fristgerechten Aktenvorlage berechtigt ist, auf Grund der Beschwerdebehauptungen zu erkennen.

Den vorgelegten Verwaltungsakten ist wohl das in der Beschwerde angesprochene Gutachten aus dem Jahr 1998, nicht jedoch dessen im Jahr 2002 erfolgte Ergänzung angeschlossen. Der Verwaltungsgerichtshof hat daher auf Grund der Beschwerdebehauptungen davon auszugehen, dass der angefochtene Bescheid auch insoweit mit einer Rechtswidrigkeit behaftet ist, zumal die belangte Behörde dem Vorwurf der Aktenwidrigkeit in ihrer Gegenschrift auch nicht entgegentritt.

Soweit die belangte Behörde die in den Jahren 1998 erstellten und 2002 ergänzten Gutachten auch deswegen als unbeachtlich verwirft, weil "im Steuerrecht rückwirkende Vereinbarungen grundsätzlich nicht anzuerkennen sind", übersieht sie, dass es sich bei Sachverständigengutachten um keine "Parteienvereinbarungen" handelt.

Da sich die belangte Behörde mit den vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten über die Nutzungsdauer der angeführten Liegenschaften nach dem zuletzt Gesagten in Verknüpfung der Rechtslage nicht hinreichend auseinandergesetzt hat, war der angefochtene Bescheid, soweit er noch dem Rechtsbestand angehört, somit hinsichtlich der Jahre 1991 und 1995, gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Von der beantragten Verhandlung konnte im Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 4 VwGG abgesehen werden.

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

Wien, am 20. Dezember 2006