



Außenstelle Linz
Senat 6

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

GZ. RV/0015-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Rohrbach betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 BAO für die Jahre 1989, 1990 und 1991 vom 27.4.1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Bw. bezieht Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Notar.

Strittig ist die Anerkennung einer Nutzungsdauer von 11 Jahren – im Hinblick auf die Verteilung der Aufwendungen auf 40 Jahre laut einer Berufungsentscheidung und eines VwGH-Erkenntnisses für die Jahre 1986 bis 1988 - für die getätigten Investitionen im Gebäude der Ehegattin des Bw.. Dieses wurde vom Bw. zur Nutzung als Notariatskanzlei angemietet.

Somit ist die Höhe der abzugsfähigen Ausgaben für die Jahre 1989, 1990 und 1991 strittig.

Mit vorläufigem Feststellungsbescheid gemäß § 187 BAO vom 23. Oktober 1990 wurden die *Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1989* erklärungsgemäß mit 760.853,00 S festgesetzt.

Mit endgültigem Feststellungsbescheid gemäß § 187 BAO vom 27. April 1993 wurden gegenständliche Einkünfte mit 900.680,00 S festgesetzt. Die Abschreibungsdauer für Investitionen aus den Jahren 1985 und 1986 in Höhe von insgesamt 2.220.016,00 S wurde von 10 auf 40 Jahre korrigiert, wobei sich die Abschreibung für Abnutzung von 222.002,00 S auf 66.600,00 S verminderte.

Für das *Kalenderjahr 1990* wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit vorläufigem Feststellungsbescheid gemäß § 187 BAO vom 21. Jänner 1992 erklärungsgemäß mit 1.666.899,00 S festgestellt.

Mit endgültigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 27. April 1993 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedoch mit 1.806.751,00 S festgestellt. Die Abschreibungsdauer wurde analog zur Vorgangsweise im Hinblick auf das Jahr 1989 von 10 auf 40 Jahre angehoben, die Abschreibung für Abnutzung von 222.002,00 S auf 66.600,00 S vermindert.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das *Kalenderjahr 1991* wurden durch vorläufigen Bescheid gemäß § 187 BAO vom 15. April 1993 zunächst erklärungsgemäß mit 1.008.072,00 S festgestellt.

Mit diesbezüglich endgültigem Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO vom 27. April 1993 wurden diese mit 1.127.856,00 S festgestellt. Die Anpassung der Abschreibung erfolgte wie in den Vorjahren von 199.801,00 S auf 66.600,00 S.

Die *Endgültigerklärung der Feststellungsbescheide für die Jahre 1989, 1990 und 1991* wurde wie folgt begründet:

Die gegenständlichen Bescheide wären gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erstellen gewesen, da der Grund für die Vorläufigkeit weggefallen sei. Die Gewinne seien entsprechend dem Erkenntnis des VwGH 17.11.1992, 92/14/0141, berichtigt worden.

Innerhalb offener Frist wurde gegen die endgültigen Feststellungsbescheide für die Jahre 1989, 1990 und 1991 vom 27. April 1993 Berufung erhoben.

Dies mit folgender Begründung:

Mit den 3 angefochtenen Bescheiden würden die Einnahmen für die Kalenderjahre 1989, 1990 und 1991 endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO festgestellt werden. Bereits vorher seien für diese Kalenderjahre vorläufige Bescheide ergangen, die gemäß den abgegebenen Einkommensteuererklärungen erstellt worden seien. Die angefochtenen endgültigen Bescheide hingegen würden von den abgegebenen Steuererklärungen abweichen und es seien in diesen höhere Einnahmen als in den Erklärungen einbekannt festgestellt worden. Diese Bescheide seien, obwohl dies gemäß § 93 BAO gesetzlich vorgesehen sei, nicht begründet worden.

Man hätte darauf um Zustellung einer Begründung gebeten. Diese sei zwar zugegangen, sei aber äußerst dürfzig ausgefallen und bestehe nämlich nur aus einer Feststellung, dass die Bescheide gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 17. November 1992 berichtigt worden seien. Auf Grund dieser sehr mangelhaften Begründung sei es dem Bw. daher nur schwer oder gar nicht möglich, die vom Finanzamt angestellte Berechnung der steuerpflichtigen Einnahmen zu überprüfen.

Diesen Mangel würde er ausdrücklich rügen wollen.

Der Bw. gehe davon aus, dass in den angefochtenen Bescheiden die Gewinne deshalb berichtigt worden seien, weil für das gegenständliche Gebäude eine 10-jährige Abschreibungsdauer in seiner Steuererklärung geltend gemacht worden sei, die nunmehr auf 40 Jahre ausgedehnt worden sei.

Der Bw. hätte schon immer in seinen Steuererklärungen, Berufungen, Beschwerden, etc. behauptet, dass die Dauer des Mietverhältnisses für das von seiner Ehegattin gemietete Haus für 10 Jahre geplant sei. Diesen seinen Behauptungen sei trotz aller vorgebrachten Indizien kein Glaube geschenkt worden und diese seien sozusagen ins Reich der Spekulationen verwiesen worden. Als Argument für diese Ansicht der Finanzverwaltung sei insbesondere vorgebracht worden, dass der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen sei und der darin vereinbarte Kündigungsverzicht auf 10 Jahre ohne Bedeutung sei, und dass er sich ein Untermietrecht und ein Veräußerungs- und Belastungsverbot einräumen hätte lassen.

Um die Ernsthaftigkeit seiner schon immer gemachten Behauptung, dass das Mietverhältnis ausdrücklich auf rund 10 Jahre gedacht sei, zu dokumentieren, hätte er nunmehr am 15. November 1992 das Mietverhältnis zum 31. Dezember 1996 gekündigt.

Der Mietvertrag sei überdies dahingehend abgeändert worden, dass eine Unter Vermietung nur mit Zustimmung der Vermieterin möglich sei. Auch wurde vom Berufungswerber auf das eingeräumte Veräußerungs- und Belastungsverbot verzichtet. Es sei daher davon auszugehen, dass das Mietverhältnis nun zeitlich mit einer Dauer von 11 Jahren begrenzt sei. Durch den

Verzicht auf das Recht der Untervermietung und des Veräußerungs- und Belastungsverbotes seien auch alle anderen Indizien, die ihm nach Ansicht der Finanzverwaltung eine stärkere Stellung als einem sonstigen Mieter eingeräumt hätten, weggefallen. Er halte in diesem Zusammenhang fest, dass von den Rechten von ihm auch während der bisherigen Mietdauer nicht Gebrauch gemacht worden sei.

Für die Beurteilung der Rechtslage sei daher von einem 11-jährigen Mietverhältnis auszugehen. Wie im Erkenntnis des VwGH und den do. zitierten Entscheidungen als auch in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 5. Juni 1992 bezüglich der Vorjahre sei festgestellt worden, dass die Nutzungsdauer durch die Laufzeit des Bestandsvertrages begrenzt werde, dies auch dann, wenn die technische Nutzungsdauer länger sei. Durch die nunmehrige Begrenzung der Mietdauer auf 11 Jahre sei somit die gesamte Problematik und Argumentation, die sich mit der Nutzungsdauer bei unbestimmter Bestandddauer in der bisherigen Entscheidung auseinander gesetzt hätte, weggefallen. Aus diesem Grund sei auch vom Bw. bereits für das Kalenderjahr 1991 in seiner Einkommensteuererklärung eine 11-jährige Nutzungsdauer für das Gebäude zu Grunde gelegt worden.

Im Hinblick auf die nunmehr begrenzte Bestandddauer und den Wegfall aller übrigen Rechte, die dem Bw. nach Ansicht der Finanzverwaltung eine stärkere Stellung als Mieter einräumen würden als sonst üblich sei, bleibe von der bisher gegen die geltend gemachte Nutzungsdauer verwendeten Argumentation des Finanzamtes nur jene über die Höhe des Mietzinses über. Auf diese Frage sei jedoch das Erkenntnis des VwGH nicht eingegangen.

Teile man die Gesamtinvestitionen in der Höhe von 2.220.016,00 S auf die nunmehrige Bestandddauer von 11 Jahren auf m² auf, so ergebe dies:

S 2.220.016,--/11 Jahre/12 Monate/200,49 m ² =	S 83,89/m ²
Dazu komme der vereinbarte Mietzins von monatlich	
S 7.200,--/200,49 m ²	S 35,91/m ²
zusammen daher	S 119,80/m ²

Ein Mietzins in der Höhe von rund 120,00 S/m² für ein erstklassig ausgestattetes Objekt, um welches es sich handle, halte jedoch sehr wohl einem Fremdvergleich statt.

Zum Vergleich werde angeführt, dass in der letzten Zeit vom Bw. 3 Mietverträge über Geschäftslokale in Rohrbach gemacht worden seien. In diesen wären 3 Geschäftslokale vermietet worden und zwar zu einer m²-Miete von 200,00 S.

Das Hinzurechnen der Finanzierungskosten zu einem Mietzins würde für ihn jeder rechtlichen Grundlage entbehren und es hätte sich auch der VwGH mit dieser Frage nicht befasst. Im Übrigen würde er nochmals ausdrücklich festhalten, dass die Finanzierungskosten völlig falsch und überhöht berechnet worden seien.

Aus all den Gründen komme er zu dem Ergebnis, dass auf Grund der vorgebrachten neuen Tatsache eine nunmehrige 11-jährige Nutzungsdauer für die getätigten Investitionen gerechtfertigt sei.

Beigelegt wurde ein Mietvertragsnachtrag vom 15. November 1992.

Darin wird unter anderem festgehalten:

II.

Das Mietverhältnis sei auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden und könne von jedem Vertragsteil unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufgelöst werden, wobei jedoch die Vermieterin auf ihr Aufkündigungsrecht bis 31. Dezember 1995 verzichtet hätte. Der Mieter erkläre nunmehr, das Mietverhältnis zum 31. Dezember 1996 aufzukündigen. Die Vermieterin nehme die Aufkündigung zur Kenntnis.

III.

Punkt IV. des Mietvertrages werde einvernehmlich dahin geändert, dass es dem Mieter nur mit ausdrücklicher Zustimmung der Vermieterin gestattet sei, eine Untervermietung des Mietobjektes vorzunehmen.

IV.

Punkt VIII. des Mietvertrages werde einvernehmlich dahin geändert, dass der Berufungswerber auf das ihm eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot verzichte und sich verpflichte, eine einverleibungsfähige Löschungserklärung zu unterfertigen.

V.

Alle übrigen Bestimmungen des Mietvertrages vom 17. Dezember 1985 würden vollinhaltlich aufrecht bleiben.

Mit *Berufungsvorentscheidung vom 19. Juni 1993* wurden obige Berufungen als unbegründet

abgewiesen.

Dies im Wesentlichen mit folgender Begründung:

Die Mietvertragsänderung, die mit der Berufung vorgelegt worden sei, sei zur Kenntnis genommen worden.

Da eine rückwirkende Anerkennung dieses Vertrages nicht möglich sei, würden die neuen rechtlichen Grundlagen erst ab 1992 überprüft werden können und einer Entscheidung zu Grunde gelegt werden können.

Mit Schreiben vom 16. August 1993 wurde gemäß § 276 BAO der *Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz* gestellt.

Dies mit folgender Begründung:

Unter voller Aufrechterhaltung der Berufung würde Folgendes ergänzend ausgeführt werden:

Die Berufungsvorentscheidung führe zu ihrer Abweisung aus, dass eine rückwirkende Anerkennung des Vertrages nicht möglich sei und die neuen rechtlichen Grundlagen erst ab 1992 überprüft und einer Entscheidung zu Grunde gelegt werden könnten.

Diese Ansicht der Abgabenbehörde könne vom Bw. in keiner Weise geteilt werden.

Es sei von ihm immer schon in den früheren Abgabenverfahren behauptet worden, dass das Bestandsverhältnis von Anfang an lediglich für eine Dauer von rund 10 Jahren geplant gewesen sei. Die Kündigung des Bestandsverhältnisses zum 31. Dezember 1993 stelle daher in keiner Weise eine Neuerung dar, die sich nur für die Zukunft auswirke, sondern dokumentiere lediglich die schon immer bestehende Absicht, das Bestandsverhältnis nicht länger dauern zu lassen. Von einer Rückwirkung könne daher wohl nicht gesprochen werden. Überdies sei davon auszugehen, dass die nunmehr auf 11 Jahre festgelegte Bestanddauer sehr wohl auch eine Rückwirkung auf die vergangenen Jahre, die ja noch nicht rechtskräftig entschieden seien, hätte, da die AfA linear auf die Bestandzeit zu verteilen sei und die sich sodann sehr wohl auf die Höhe der Abschreibung, auch in den vergangenen Jahren, auswirke.

Im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 1989 bis 1991 wurden die strittigen Berufungspunkte wie in den Bescheiden vom 27. April 1993 übernommen.

Das Finanzamt folgte der Betriebsprüfung und erließ am 24. November 1993 die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der gegenständlichen Bescheide und die diesbezüglichen neuen Sachbescheide. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden

für das Jahr 1989 mit 946.504,00 S, für das Jahr 1990 mit 1.840.031,00 S und für das Jahr 1991 mit 1.167.816,00 S festgestellt.

Gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1989, 1990 und 1991 wurde innerhalb offener Frist Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung erhoben:

Mit den 3 angefochtenen Bescheiden würden die Einnahmen für die Kalenderjahre 1989, 1990 und 1991 endgültig gemäß § 187 BAO festgestellt werden. Die Feststellung sei auf Grund einer Wiederaufnahme im Zuge einer Betriebsprüfung erfolgt.

Die angefochtenen Bescheide würden von den abgegebenen Steuererklärungen abweichen und es seien in diesen höhere Einnahmen als in den Erklärungen einbekannt festgestellt worden.

Die Feststellung der höheren Einnahmen sei offenbar deshalb erfolgt, da vom Bw. für das gegenständliche Gebäude eine 10-jährige Abschreibungsdauer in seiner Steuererklärung geltend gemacht worden sei, die mit den Bescheiden auf 40 Jahre ausgedehnt worden sei.

Der Bw. hätte schon immer in seinen Steuererklärungen, Berufungen, Beschwerden, etc. behauptet, dass die Dauer des Mietverhältnisses für das von seiner Ehegattin gemietete Haus für 10 Jahre geplant sei. Diesen seinen Behauptungen sei trotz aller vorgebrachten Indizien kein Glaube geschenkt worden und diese seien sozusagen ins Reich der Spekulationen verwiesen worden. Als Argument für diese Ansicht der Finanzverwaltung sei insbesondere vorgebracht, dass der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen sei und der darin vereinbarte Kündigungsverzicht auf 10 Jahre ohne Bedeutung sei, und dass er sich ein Untermietrecht und ein Veräußerungs- und Belastungsverbot einräumen hätte lassen.

Um die Ernsthaftigkeit seiner schon immer gemachten Behauptung, dass das Mietverhältnis ausdrücklich auf rund 10 Jahre gedacht sei, zu dokumentieren, hätte er nunmehr am 15. November 1992 das Mietverhältnis zum 31. Dezember 1996 gekündigt.

Der Mietvertrag sei überdies dahingehend abgeändert worden, dass eine Untervermietung nur mit Zustimmung der Vermieterin möglich sei. Auch wurde vom Bw. auf das eingeräumte Veräußerungs- und Belastungsverbot verzichtet. Es sei daher davon auszugehen, dass das Mietverhältnis nun zeitlich mit einer Dauer von 11 Jahren begrenzt sei. Durch den Verzicht auf das Recht der Untervermietung und des Veräußerungs- und Belastungsverbotes seien auch

alle anderen Indizien, die ihm nach Ansicht der Finanzverwaltung eine starke Stellung als einen sonstigen Mieter eingeräumt hätten, weggefallen. Er halte in diesem Zusammenhang fest, dass von den Rechten von ihm auch während der bisherigen Mietdauer nicht Gebrauch gemacht worden sei.

Für die Beurteilung der Rechtslage sei daher von einem 11-jährigen Mietverhältnis auszugehen. Wie im Erkenntnis des VwGH und den do. zitierten Entscheidungen als auch in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 5. Juni 1992 bezüglich der Vorjahre sei festgestellt worden, dass die Nutzungsdauer durch die Laufzeit des Bestandsvertrages begrenzt werde, dies auch dann, wenn die technische Nutzungsdauer länger sei. Durch die nunmehrige Begrenzung der Mietdauer auf 11 Jahre sei somit die gesamte Problematik und Argumentation, die sich mit der Nutzungsdauer bei unbestimmter Bestandddauer in der bisherigen Entscheidung auseinander gesetzt hätte, weggefallen. Aus diesem Grund sei auch vom Bw. bereits für das Kalenderjahr 1991 in seiner Einkommensteuererklärung eine 11-jährige Nutzungsdauer für das Gebäude zu Grunde gelegt worden.

In einer in dieser Sache bereits ergangenen Berufungsvereentscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz vom 19.Juli 1993 sei von dieser die Ansicht vertreten worden, dass eine rückwirkende Anerkennung des Vertrages nicht möglich sei und die neuen rechtlichen Grundlagen erst ab dem Jahr 1992 überprüft und einer Entscheidung zu Grunde gelegt werden könnten.

Es sei vom Bw. schon immer in den früheren Abgabeverfahren behauptet worden, dass das Bestandsverhältnis von Anfang an lediglich für eine Dauer von rund 10 Jahren geplant sei. Die Kündigung des Bestandsverhältnisses zum 31. Dezember 1993 stelle daher in keiner Weise eine Neuerung dar, die sich nur für die Zukunft auswirke, sondern dokumentiere lediglich die schon immer bestehende Absicht, das Bestandsverhältnis nicht länger dauern zu lassen. Von einer Rückwirkung könne daher wohl nicht gesprochen werden.

Überdies sei davon auszugehen, dass die nunmehr auf 11 Jahre festgelegte Bestandddauer sehr wohl auch eine Rückwirkung auf die vergangenen Jahre, die ja noch nicht rechtskräftig entschieden seien, hätte, da die AfA linear auf die Bestandzeit zu verteilen sei und dies sich sodann sehr wohl auf die Höhe der Abschreibung, auch in den vergangenen Jahren, auswirke.

Im Hinblick auf die nunmehr begrenzte Bestandddauer und den Wegfall aller übrigen Rechte,

die dem Bw. nach Ansicht der Finanzverwaltung eine starke Stellung als Mieter einräumen würden, als sonst üblich sei, bleibe von der bisher gegen die geltend gemachte Nutzungsdauer verwendeten Argumentation des Finanzamtes nur jene über die Höhe des Mietzinses über.

Auf diese Frage sei jedoch das Erkenntnis des VwGH nicht eingegangen.

Teile man die Gesamtinvestitionen in der Höhe von 2.220.016,00 S auf die nunmehrige Bestandddauer von 11 Jahren auf m² auf, so ergebe dies:

S 2.220.016,--/11 Jahre/12 Monate/200,49 m ² =	S 83,89/m ²
Dazu komme der vereinbarte Mietzins von monatlich	
S 7.200,--/200,49 m ²	S 35,91/m ²
zusammen daher	S 119,80/m ²

Ein Mietzins in der Höhe von rund 120,00 S/m² für ein erstklassig ausgestattetes Objekt, um welches es sich handle, halte jedoch sehr wohl einem Fremdvergleich statt.

Zum Vergleich werde angeführt, dass in der letzten Zeit vom Bw. 3 Mietverträge über Geschäftslokale in Rohrbach gemacht worden seien. In diesen wären 3 Geschäftslokale vermietet worden und zwar zu einer m²-Miete von 200,00 S.

Das Hinzurechnen der Finanzierungskosten zu einem Mietzins würde für ihn jeder rechtlichen Grundlage entbehren und es hätte sich auch der VwGH mit dieser Frage nicht befasst. Im Übrigen würde er nochmals ausdrücklich festhalten, dass die Finanzierungskosten völlig falsch und überhöht berechnet worden seien.

Aus all den Gründen komme er zu dem Ergebnis, dass auf Grund der vorgebrachten neuen Tatsache eine nunmehrige 11-jährige Nutzungsdauer für die getätigten Investitionen gerechtfertigt sei.

Die Berufung wurde der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Am 1. Oktober 2002 erging durch die Abgabenbehörde II. Instanz an den Berufungswerber ein Ergänzungsvorhalt mit im Wesentlichen folgendem Inhalt:

Der Mietvertrag im Hinblick auf berufungsgegenständliches Gebäude vom 17. Dezember 1985 sei einzureichen.

Das der Gewinnermittlung sowohl für das Jahr 1997, als auch für das Jahr 1998 beigelegte Anlagenverzeichnis weise die gegenständlichen Mieterinvestitionen auf, Abschreibungen seien jeweils vorgenommen worden. Erst mit 31. Mai 1998 würden diese ausgeschieden worden sein.

Nach Aktenlage hätte jedoch der Mietvertrag mit 31. Dezember 1996 geendet. Wie sei diese Diskrepanz zu erklären?

Sämtliche vertraglichen Vereinbarungen den Zeitraum 1. Jänner 1997 bis 31. Mai 1998 betreffend seien einzureichen. Wie lange sei das Objekt vom Bw. benutzt worden?

Um Investitionen in welches Gebäude handle es sich bei den in den Jahren 1996, 1997 und 2000 vorgenommenen? Diesbezügliche Mietverträge seien einzureichen.

Wann sei das Notariat in L. übernommen worden? Wann sei dieses ausgeschrieben worden? Wann sei die Zusage erteilt worden? Diesbezügliche Unterlagen, die die geforderten Zeitpunkte dokumentierten, seien einzubringen.

Mit *Schreiben vom 29. Oktober 2002* wurde wie folgt geantwortet:

zu 1.): Eine Kopie des Mietvertrages werde angeschlossen.

zu 2.): Bei Abschluss des Mietvertrages sei der Bw. davon ausgegangen, dass in rund 10 Jahren eine Notarstelle in L. frei werde und daher sei auch diesbezüglich der Kündigungsverzicht der Vermieterin auf die Dauer von 10 Jahren abgegeben worden. Im Jahr 1992 hätte der Bw. die Chancen, eine Notarstelle in L. zu erlangen, schon etwas konkreter beurteilen können und wäre der Ansicht gewesen, im Jänner 1997 ein Notariat in L. übernehmen zu können. Es sei daher das Mietverhältnis mit Mietvertragsnachtrag vom 15. November 1992 mit 31. Dezember 1996 gekündigt worden. Tatsächlich sei die betreffende Notarstelle in L. erst einen Monat später, nämlich mit 1. Februar 1997 frei geworden. Das Mietverhältnis sei in der Folge stillschweigend durch Zahlung und Annahme des Mietzinses ab 1. Jänner 1997 auf unbestimmte Zeit verlängert worden.

Mit seinem Amtsantritt als Notar in L. am 1. Februar 1997 hätte der Bw. die gegenständlichen Kanzleiräumlichkeiten an seinen Amtsnachfolger untervermietet.

Mit Schreiben vom 26. März 1997 hätte ihm der Rechtsanwalt seiner damaligen Ehegattin, mit der er zu diesem Zeitpunkt in Scheidung gelebt hätte, das Mietverhältnis unter Einhaltung der hier vorgesehenen Kündigungsfrist zum 30. April 1998 aufgekündigt. Die Kündigung sei von ihm akzeptiert worden und es sei das Mietverhältnis auch mit diesem Zeitpunkt aufgelöst worden. Die Mietzinszahlungen seien von ihm bis 30. April 1998 erfolgt. Dies sei der Grund, warum die Investitionen erst 1998 ausgeschieden worden seien.

zu 3.): Bei den Investitionen in den Jahren 1996 und 1997 handle es sich um Investitionen in seine neue Kanzlei. Für das Jahr 2000 seien von ihm keine wesentlichen Investitionen, die das übliche Ausmaß des Betriebes darstellten, vorgenommen worden.

zu 4.): Das Notariat in L. sei von ihm mit 1. Februar 1997 übernommen worden (siehe beiliegende Kopie der Ernennungsurkunde).

Ausgeschrieben worden sei die Amtsstelle am 26. April 1996 (Kopie der Ausschreibung läge bei). Das Ernennungsdekret zum Notar in L. sei datiert mit 8. November 1996.

Beigelegt wurden:

Mietvertrag vom 17. Dezember 1985.

Aus diesem geht unter anderem hervor:

III.

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Jänner 1986 und werde *auf unbestimmte Zeit abgeschlossen*. Es könne von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist aufgelöst werden. Die Vermieterin verzichte jedoch auf ihr Aufkündigungsrecht auf die Dauer von 10 Jahren, das sei bis 31. Dezember 1995.

IV.

Dem Mieter sei es ausdrücklich gestattet, eine Untervermietung des Mietobjektes vorzunehmen.

VII.

Dem Mieter stehe ausdrücklich das Recht zu, bauliche Investitionen auf seine Kosten am Mietobjekt vorzunehmen und es erteile die Vermieterin hiezu ihre ausdrückliche Zustimmung. Ende das Mietverhältnis nach einer Mietdauer von mehr als 10 Jahren, würden alle vom Mieter gemachten Investitionen, insbesondere baulicher Art, entschädigungslos in das Eigentum der

Vermieterin übergehen. Solle 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 zum Zeitpunkt der Endigung des Mietverhältnisses abzulösen.

VIII.

Die Vermieterin räume dem Bw. hinsichtlich der Vertragsliegenschaft ein Belastungs- und Veräußerungsverbot iSd § 364 c ABGB ein und dieser nehme die Einräumung des Belastungs- und Veräußerungsverbotes vertragsmäßig an.

Die Kündigung des obigen Mietvertrages zum 30.4.1998 durch die Vermieterin.

Ein Rundschreiben der Notariatskammer für OÖ. vom 26. April 1996. Aus diesem gehe hervor, dass mit 1. Februar 1997 zwei Notariatsstellen in L. frei werden würden zur Wiederbesetzung.

Das Ernennungsdekret zum Notar in L. datiert mit 8. November 1996.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aktivierungspflichtiger Aufwand für Ein- und Umbauten ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer verteilt absetzbar (vgl. VwGH 4.2.1976, 1338/75).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Ein- und Umbauten im von der Gattin des Berufungswerbers angemieteten Haus, in dem sich die Notariatskanzlei befindet, ist gemäß § 7 Abs.1 EStG 1988 zu bemessen.

§ 7 Abs.1 EStG 1988 legt fest, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- und Herstellungskosten **gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen** sind. Diese bemisst sich nach der **Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung** (vgl. VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Wie auch im Erkenntnis des VwGH 17.11.1992, 92/14/0141, ausgeführt, ist diese bei solchen Aufwendungen, die der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu überlassen hat (siehe auch VII. des gegenständlichen Mietvertrages), **mit der voraussichtlichen Dauer des Mietverhältnisses begrenzt**. Somit ist die voraussichtliche Vertragsdauer dann maßgeblich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer des

Wirtschaftsgutes ist.

Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann.

Bei Ermittlung der voraussichtlichen Dauer des Bestandsverhältnisses ist **auf die konkreten Umstände des Einzelfalles abzustellen**. Dass zwischen den Parteien ein Angehörigenverhältnis besteht, dass dem Vermieter voraussichtlich das Interesse an einer andersartigen Nutzung fehlt oder dem Umfang der Bauaufwendungen des Mieters kann dabei Indizwirkung zukommen.

Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind jedenfalls zukünftige Verhältnisse zu berücksichtigen, soweit sich diese in der Gegenwart verlässlich voraussehen lassen (vgl. VwGH 19.3.1985, 84/14/0145).

Auch eine über die förmliche Vertragsdauer hinausgehende wahrscheinliche Nutzungsmöglichkeit ist zu berücksichtigen (vgl. VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Im gegenständlichen Fall soll laut Berufungsschrift durch die Änderungen des Mietvertrages durch den *Nachtrag vom 15. November 1992* der Sachverhalt – im Gegensatz zu dem in Bezug auf das Erkenntnis des VwGH 17.11.1992, 92/14/0141 zu Grunde liegenden – eine wesentliche Änderung erfahren haben, die zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen soll.

Dass die Untervermietung nun an die ausdrückliche Zustimmung der Vermieterin gebunden ist, ist eine Auflage, jedoch kein Ausschluss der Nutzungsmöglichkeit unabhängig von der Ausübung des Notariates. Das Angehörigenverhältnis lässt auf eine Nahebeziehung schließen. Es wurden keine Gründe angeführt, weshalb die Gattin des Bw. einer Untervermietung nicht zustimmen würde. Den Tatsachen entspricht es schließlich, dass von 1. Februar 1997 bis 30. April 1998 die gegenständliche Liegenschaft vom Bw. untervermietet worden ist. Das Abhängigmachen der Untervermietungsmöglichkeit von der Zustimmung durch die Vermieterin ist demnach nicht als grobe Einschränkung der Rechte des Bw. als Mieter anzusehen.

Dass im Zuge von privaten Veränderungen im Verhältnis zwischen dem Bw. und seiner damaligen Gattin Änderungen eintreten würden, war laut Aktenlage bei Vertragsabschluss weder vorauszusehen, noch wurde dies vom Bw. dargelegt.

Dass das ursprünglich eingeräumte Belastungs-und Veräußerungsverbot widerrufen worden

ist, ist zwar als Einschränkung der rechtlichen Stellung des Bw. einzustufen, lässt jedoch die voraussichtliche Dauer des Mietverhältnisses nicht kürzer werden. Als Indiz wurde dieses auch im Erkenntnis des VwGH 17.11.1992, 92/14/0141, angeführt. Der Gegenschluss, dass bei Aufhebung des Verbotes auch die rechtliche Würdigung des gesamten Sachverhaltes eine andere sein würde, ist jedoch nicht nachvollziehbar.

Der Mietvertrag ist vom Bw. am 15. November 1992 zum Termin 31. Dezember 1996 gekündigt worden. Das Mietverhältnis war daher auf Grund des schriftlichen Vertrages 11 Jahre lang aufrecht. Abgesehen davon, dass immer wieder auf die 10-jährige Vertragsdauer hingewiesen wurde, wurde der Mietvertrag endgültig erst zum 30. April 1998 gekündigt, somit **nach mehr als 12 Jahren** Nutzung durch den Bw. Laut Schreiben vom 29. Oktober 2002 sei das Mietverhältnis stillschweigend durch Zahlung und Annahme des Mietzinses ab 1. Jänner 1997 **auf unbestimmte Zeit verlängert** worden. Dass die gegenständliche Vertragsbeziehung mit 30. April 1998 enden würde, war laut Aktenlage weder vorauszusehen, noch konnte dies vom Bw. in irgendeiner Weise glaubhaft gemacht werden. In der Berufungsschrift vom 26. Mai 1993 wurde noch von einer 11-jährigen Vertragsdauer ausgegangen.

Im Gegenteil zeigt die Entwicklung der Jahre, dass die Vertragsdauer trotz Kündigung durch den Bw. stillschweigend verlängert und erst auf Grund der Kündigung durch die Gattin des Bw. beendet worden ist. Eine voraussichtliche Vertragsdauer zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses war daher jedenfalls nicht feststellbar und konnte auch vom Bw. nicht glaubhaft gemacht werden.

Somit ist von einer **unbestimmten Vertragsdauer** auszugehen.

Wie in § 7 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt, sind Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt abzusetzen. Dabei ist von den Verhältnissen bei Inbetriebnahme der Wirtschaftsgüter auszugehen. **Eine sich nach jeweiligem Wissensstand von Jahr zu Jahr willkürlich ändernde Einschätzung der Nutzungsdauer auf Grund von privaten Gegebenheiten im Leben des Bw. kann nicht immer wieder zu einer Änderung der Abschreibungsdauer führen**, vor allem auch im Hinblick auf abgelaufene Kalenderjahre. Eine solche Vorgangsweise würde das Prinzip der linearen Abschreibung aufs Gröbste verletzen.

Dass bei Abschluss des Vertrages damit gerechnet worden ist, dass innerhalb von 10 Jahren eine Notariatsstelle frei werden würde, lässt weder mit hoher Wahrscheinlichkeit voraussagen,

dass dies auch tatsächlich so geschehen würde, noch dass der Bw. auch zum Zug kommen würde.

Diese Einschätzung ist von subjektiven Einflüssen geprägt und kann daher nicht zur Beurteilung der **objektiv voraussehbaren Nutzungsdauer** beitragen.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer entspricht auf Grund der Unbegrenztheit des Mietverhältnisses der technischen Nutzungsdauer (vgl. VwGH 17.5.1977, 1934/76).

Die technische Nutzungsdauer der Investitionen fällt mit jener des Hauses, somit von 40 Jahren, zusammen, da diese mit dem Haus untrennbar verbunden sind. Hinzuweisen ist hier wiederum auf VwGH 17.11.1992, 92/14/0141. Die Einstufung der Investitionen wurde sowohl in der Berufungsschrift, als auch im Vorlageantrag in keiner Weise gerügt.

Folglich führen die vorgebrachten Einwendungen nicht zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung.

Die Abschreibung der in den Jahren 1985 und 1986 getätigten Investitionen wird gleichmäßig verteilt auf 40 Jahre vorgenommen.

Da bei Beendigung des Mietverhältnisses der Restbuchwert der Investitionen aufwandswirksam ausgeschieden wird, kann in Summe der ganze Investitionsbetrag als Ausgabe geltend gemacht werden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, 26. März 2003