



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Karl Fußeis, Steuerberater, 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 63, vom 9. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 27. Juni 2003 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 1999 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Bw. handelt es sich um einen Vertrieb elektronischer Bauteile in der Rechtsform einer GmbH. Gesellschafter der Firma ist zu 100 % die Fa.F..

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 1999 bis 2002 wurde u. a. folgende die Berufung betreffende Feststellung getroffen:

Abschreibung Betriebsgebäude)

Für die im Anlagenverzeichnis aktivierten Mieterinvestitionen in einem Mietgebäude wären bis zum Jahr 2000 die handelsrechtlichen Abschreibungssätze der steuerlichen Abschreibungsdauer gleichgesetzt und von einem Abschreibungssatz zwischen 6,67% und 10% (15 und 10 Jahre) ausgegangen worden. Ab dem Jahr 2001 wären aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2001 75% der handelsrechtlichen Abschreibung als steuerliche Abschreibung geltend gemacht worden.

Mit 19. August 1994 wurde ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit und einer Vereinbarung Punkt V abgeschlossen, wonach im Falle einer Vertragsauflösung aus welchem Grunde immer,

ausgenommen bei Insolvenz des Mieters, dem Mieter ab dem 16. Jahr kein Anspruch auf Ablöse zustehen würde. Allein aus der Tatsache, dass nach Ablauf dieser Zeit kein Anspruch auf Ablöse der Mieterinvestitionen gegeben sei, könne jedoch nach Ansicht der BP nicht auf eine voraussichtliche Dauer des Mietverhältnisses geschlossen und eine verkürzte Abschreibungsdauer von 15 Jahren angenommen werden.

Bei aktivierungspflichtigen Aufwendungen, die der Mieter auf die Bestandssache gemacht hat, richtet sich die AfA i. d. R. nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition. Bei der Einschätzung der Nutzungsdauer seien zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen, sodass sich bei einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag die Nutzungsdauer aufgrund des § 8 Abs. 1 EStG ergibt. Eine Begrenzung der Nutzungsdauer für Mieterinvestitionen auf die Vertragsdauer wäre nur möglich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes sei, was aber im konkreten Fall des auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages nicht zutreffe (VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Die BP legte somit ab dem Jahr 1999 eine 19jährige Restnutzungsdauer und ab dem Jahr 2001 eine 25jährige Restnutzungsdauer mit folgender Gewinnerhöhung zugrunde:

1999:	S	271.069,00
2000:	S	271.069,00
2001:	€	16.157,32
2002:	€	16.157,32

In der form- und fristgerechten Berufung wurde eingewendet, dass lt. Mietvertrag vom 19. August 1984 die Gesellschafterfirma Fa.F. (vormals Fa.S.) von Frau M. und Herrn Ing.K. (Geschäftsführer der Bw.) die Liegenschaft T. Teilflächen zur betrieblichen Verwendung gemietet wurden. Der Mietvertrag wäre auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden.

Mit Zustimmung der Vermieter wären umfangreiche Adaptierungsinvestitionen vorgenommen und lt. Punkt V des Mietvertrages für den Fall der Vertragsauflösung das Recht der Bw. auf Ablöse der vorgenommenen Investitionen geregelt worden, wonach die Bw. ab dem 16. vollendetem Jahr keine Investitionsablöse erhalten würde. Diese Regelung sei von der Bw. akzeptiert worden, da (bereits zu diesem Zeitpunkt) beabsichtigt gewesen wäre, bei wirtschaftlicher Möglichkeit, ein eigenes Betriebsgebäude an einem verkehrsgünstigen Standort zu errichten. Das gegenständliche Mietobjekt würde sich maximal für die Beschäftigung von 7 bis 8 Mitarbeitern eignen und wäre eine zusätzliche Erweiterung der angemieteten Betriebsräume auf Grund der Beschaffenheit der Liegenschaft bzw. Verhaltens des Vermieters nicht in Betracht gekommen.

Lt. Planungen der Bw. sollte spätestens nach 15 Jahren der angemietete Betriebsstandort T. durch einseitige Vertragsauflösung aufgegeben werden. Dies hätte zur Zustimmung zu Punkt V des Mietvertrages betreffend Verzicht auf Investitionsablässe ab dem 16. Jahr geführt. Die Abschreibung der vorgenommenen aktivierten Umbaumaßnahmen wäre daher lt. Bw. bei vorgegebener wirtschaftlicher Nutzungsdauer mit jährlich 6,67% (15 Jahre) erfolgt.

Diese Vorgangsweise würde auch der ständigen Rechtsprechung des VwGH Zl. 92/14/0141, 17.11.1992 entsprechen. Die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses sei nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu ermitteln, wobei zukünftige Verhältnisse insoweit zu berücksichtigen seien, als sich diese bereits in der Gegenwart verlässlich voraussehen lassen würden. Die Bw. hätte diesen Grundsätzen entsprochen.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Von der Bw. sei am 19. August 1984 ein Mietvertrag über die Liegenschaft T. auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden. Laut Erkenntnis des VwGH vom 17. November 1992, Zl. 92/14/0141 sei anzumerken, dass bei der Einschätzung der Nutzungsdauer zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen sind, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (vgl. weiters VwGH vom 12.9.1989, Zl. 88/14/0162). Weiters würde auf das Erkenntnis vom 17. Mai 1977, Zl. 1934/76 verwiesen, wonach bei einem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag im Allgemeinen die technische Nutzungsdauer für die Berechnung der AfA maßgebend sei.

Aus der Vereinbarung im Punkt V des Mietvertrages, dass nach Ablauf von 15 Jahren kein Anspruch auf Investitionsablässe besteht, könne nach Ansicht der BP nicht verlässlich auf die Dauer des Mietverhältnisses geschlossen werden, denn wäre dies gewollt gewesen, hätte der Mietvertrag von vornherein auf 15 Jahre abgeschlossen werden können. Aus den angeführten Gründen wäre der AfA die Nutzungsdauer nach Maßgabe des § 8 Abs. 1 EStG 1988 zugrunde gelegt worden.

Im Zuge der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP führte die Bw. ergänzend aus:

Nach der einheitlichen Literatur und Judikatur (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255) wären Investitionen des Mieters auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Die Nutzungsdauer bei Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandsverhältnisses zu überlassen hätte, sei durch die voraussichtliche Dauer des Bestandsverhältnisses begrenzt. Daher sei die „voraussichtliche“ Vertragsdauer maßgeblich, wenn diese kürzer als die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist. Maßgeblich sei daher wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung im Rahmen des Vertrages rechnen könnte. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer sei auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen.

Lt. Ansicht der BP könnte auf Grund der Vereinbarung - nach Ablauf von 15 Jahren würde kein Anspruch auf Investitionsablöse bestehen - nicht auf die Dauer des Mietvertrages geschlossen werden. Lt. Bw. würde diese Klausel dagegen die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bestandsvertrages bei der Mieterin vorherrschende Einschätzung der Mietdauer dokumentieren. Das Mietverhältnis wäre auf Grund der gebührenrechtlichen Konsequenzen nach § 33 TP 5 GebG (dreifacher Jahreswert statt vervielfachter Jahreswert) nicht von vornherein auf 15 Jahre befristet worden.

Die Nutzungsdauer von 15 Jahren hätte auch auf einer verlässlichen betriebswirtschaftlich begründeten langfristigen Unternehmensplanung beruht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtslage: Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer 4 % bzw. 3 % (i. d. F. Budgetbegleitgesetz BGBl. 2000/142 ab 2001), soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen.

Bei dieser Regelung des Afa-Satzes handelt sich um eine gesetzliche Vermutung der Gebäudenutzungsdauer, die bei entsprechendem Nachweis z. B. durch die Vorlage eines Gutachtens über die kürzere Nutzungsdauer auch widerlegt werden kann.

Für Mieterinvestitionen kommt der gesetzliche Afa-Satz nach § 8 Abs. 1 EStG zur Anwendung, wenn diese Investition die Herstellung eines eigenen Gebäudeteils betrifft wie z. B.

Aufstockung, An- und Zubauten (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 14.2 zu § 8; VwGH 12.9.1989, 88/14/0162). Bei anderen Investitionen wie z. B. Einbau einer Heizungsanlage, Geschäftsportal, Lift, Sanitäranlagen) ist dagegen die Nutzungsdauer nach allgemeinen Afa-Kriterien heranzuziehen.

Mieterinvestitionen sind nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (technische bzw. wirtschaftliche) abzuschreiben. Allenfalls könnte eine kürzere voraussichtliche Vertragsdauer als (kürzere) Nutzungsdauer anzurechnen sein, wenn der Mieter die Investition aus rechtlichen Gründen nicht die gesamte sich aus den technischen Abnutzungskomponenten ergebende Nutzungsdauer nutzen kann. Bei umfangreicheren Bauaufwendungen wird allerdings eine voraussichtliche Vertragsdauer im Ausmaß der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer anzunehmen sein, selbst wenn die formelle Vertragsdauer geringer oder das Mietverhältnis auf unbestimmte Dauer abgeschlossen worden ist (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 37 zu § 7; VwGH 26.11.1991, 91/14/0179; VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Wird ein Mietrecht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Bestandsobjektes vereinbart, so ist damit die Nutzungsdauer des Mietrechtes bestimmt, bei Vereinbarung eines Mietrechtes auf unbestimmte Zeit ist auf die voraussichtliche Nutzungsdauer abzuschreiben.

Wird die Nutzungsdauer der betrieblichen Gebäudeinvestition nicht nachgewiesen, kann diese auch in Anlehnung an § 8 EStG 1988 geschätzt werden (Doralt, EStG-Komm., Tz 65 zu § 7).

Aktivierungspflichtige Aufwendungen des Mieters auf die Bestandsache (z.B. Portalumbau) sind ebenso auf die voraussichtliche Nutzungsdauer der Investition, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer zu verteilen (Doralt, EStG-Komm., Tz 48 zu § 7; VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Im vorliegenden Berufungsfall ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Um- und Zubaus der Bw. im von seinem Geschäftsführer mit Gattin gemieteten Haus strittig.

Zum Sachverhalt ist auszuführen, dass am 19. August 1994 ein Mietvertrag abgeschlossen wurde, mit der Vereinbarung, dass ab dem 16. Jahr nach Vertragsbeginn keine Ablöse mehr zustehe. Der Vertrag wurde unbefristet abgeschlossen und beliefen sich die Investitionen im Zeitraum 1993 bis 1994 auf rund S 8 Millionen. Die Liegenschaft wurde am 14. April 1993 vom Geschäftsführer der Bw. und dessen Gattin erworben und an die Bw. vermietet. Der vermietete Anteil der Liegenschaft betrifft einen Zubau von Räumlichkeiten inkl. Lager im Kellergeschoss des Gebäudes sowie die teilweise Adaptierung des bestehenden Kellergeschosses sowie die Errichtung einer Garage und Parkabstellplätze für betriebliche Zwecke. Die Schlussrechnungen an die Bw. wurden am 15. Februar 1995 gelegt.

Die Bw. wendet ein, dass sich das Mietobjekt maximal für 5 bis 8 Mitarbeiter eignen würde und daher spätestens nach 15 Jahren die Errichtung eines anderen Betriebsstandortes an einem anderen verkehrsgünstigen Standort geplant gewesen wäre. Die Regelung betreffend 15 Jahre würde daher den konkreten Umständen des Einzelfalles entsprechen und sind unter Verweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 17. November 1992, 92/14/0141 die zukünftigen Verhältnisse zu berücksichtigen.

Dazu ist auszuführen, dass gerade in Hinblick auf die zitierte Judikatur zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen sind als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen. Im vorliegenden Fall ist jedoch nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates dies nicht ersichtlich und unter Verweis auf die Vorgangsweise betreffend Kauf einer Liegenschaft und anschließende Vermietung an die Bw. sowie der Höhe der aufgewendeten (Mieter)Investitionen von S 8 Millionen als nicht wahrscheinlich bzw. nicht glaubhaft zu beurteilen. Zukünftige Entwicklungen eines Betriebes sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in Hinblick auf diesen Sachverhalt als Spekulation zu beurteilen und daher nicht zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung der voraussichtlichen Nutzungsdauer kann nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einem zwischen den Parteien bestehenden Angehörigenverhältnis, einem voraussichtlich mangelnden Interesse des Vermieters an einer andersartigen Nutzung der Liegenschaft oder dem Umfang der Bauaufwendungen des Mieters Indizwirkung zukommen. Der Vermieter vertritt seit 20. Mai 1992 als Geschäftsführer die Bw. und liegen lt. Aktenlage keine Anzeichen für eine anderweitige Nutzung (privat oder betrieblich) vor. Im vorliegenden Fall liegen somit auch in dieser Hinsicht keine Indizien vor, die für eine andersartige Nutzung sprechen bzw. spricht die Höhe der Aufwendungen jedenfalls für eine langfristige Nutzung.

Im vorliegenden Fall sind somit die Investitionen der Bw. als wirtschaftliche Eigentümerin steuerrechtlich zuzurechnen, die Investitionen sind mit dem Haus (untrennbar) verbunden, d.h. die technische Nutzungsdauer ist mit dem Haus verbunden und liegt ein Mietvertrag mit unbestimmter Dauer vor. Bei Mietverträgen fällt in der Regel die wirtschaftliche Nutzungsdauer mit der technischen Nutzungsdauer zusammen. Die Vertragsdauer ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich dann maßgeblich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist. Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist jedoch in der Regel bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen.

Wenn die Bw. einwendet, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die voraussichtliche Nutzungsdauer nach den konkreten Umständen des Einzelfalles zu ermitteln ist, ist somit auszuführen, dass im vorliegenden Fall in Hinblick auf die unbestimmte Vertragsdauer und lediglich spekulative Absicht in der Zukunft die vorgenommene Schätzung der Nutzungsdauer nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 als richtig zu beurteilen ist. Das Vorliegen einer geringeren Nutzungsdauer wurde von der Bw. auch nicht durch Gutachten nachgewiesen.

Betreffend den Einwand, dass die Vertragsdauer auf Grund der Gebührenvorschriften nach § 33 TP 5 GebG (dreifacher Jahreswert statt vervielfachter Jahreswert) nicht auf 15 Jahre befristet worden wäre, ist auszuführen, dass dies unter Verweis auf den vorliegenden Sachverhalt nicht als entscheidungswesentlich zu beurteilen ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 15. März 2007