



GZ. RV/0214-W/08,
GZ. RV/1056-W/08,
GZ. RV/1436-W/08
GZ. RV/1635-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, betreffend Abweisung eines Antrags auf Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO sowie Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 nach der am 18. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erzielt u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In Abweichung von den für die Berufungsjahre eingereichten Abgabenerklärungen legte das Finanzamt der Abschreibung des von der Bw vermieteten Gebäudes in X, Y-Str.1, nicht eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren zu Grunde, sondern bemaß den AfA-Satz mit 2 %.

Die Bw stützt die erklärte Nutzungsdauer von 15 Jahren auf ein Sachverständigengutachten vom 15. Juli 2004. Der Gutachter gibt als Zweck der Bewertung die Feststellung des Verkehrswertes an und hält unter „Durchführungsart“ des Gutachtens u.a. fest, dass eine eingehende Besichtigung nicht möglich gewesen sei. Den Verkehrswert ermittelt der Gutachter sodann aus einem gewichteten Sach- und Ertragswert, wobei er im Rahmen der Berechnung des Sachwertes eine mittlere Altersabwertung von 70 % abzieht und im Rahmen

der Berechnung des Ertragswertes der Kapitalisierung des Reinertrages eine wirtschaftliche mittlere Restnutzungsdauer von ca. 15 Jahren zu Grunde legt. Dem Gutachten sind Fotos der Baulichkeit angeschlossen.

In einer die „Restnutzungsdauerbekanntgabe“ betreffenden Ergänzung vom 2. Mai 2007 führt der Gutachter u.a. aus, dass bei der Befundaufnahme am 27. März 2003 „nur“ eine optische Wahrnehmung erfolgt sei. Es seien weder Eingriffe in die Konstruktion erbracht worden, noch würden Angaben hinsichtlich der Statik sowie der genauen Aufbauten vorliegen. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass detaillierte Erhebungen bei der Bau- und Gewerbebehörde (insbesondere hinsichtlich etwaiger Mängel bzw. Auflagen) nicht durchgeführt worden seien. Betreffend Alter der Bebauungen sei anzumerken, dass der Ursprung der Substanz bereits weit mehr als 100 Jahre zurückliege. Es seien nur „untergeordnete“ Umbau- bzw. Sanierungsarbeiten sowie geringfügige Erweiterungen getätigt worden. Der bauliche Zustand der Substanz sei der Fotodokumentation zu entnehmen. Dazu könne angeführt werden, dass an zahlreichen Stellen der größtenteils nicht unterkellerten Bausubstanz bauliche Problempunkte gegeben seien. Insbesondere sei auf beträchtliche Feuchtigkeitsschäden (aufsteigende bzw. seitlich eindringende Feuchtigkeitseintritte) zu verweisen. Auch an den Dachkonstruktionen seien Beeinträchtigungen vorgefunden worden. In Anbetracht des größtenteils hohen Gebäudealters könne angeführt werden, dass die heutigen Anforderungen an Wärme-, Schall-, Feuchtigkeits-, und Brandschutz nicht erreicht würden. Möglicherweise würden auch bauphysikalische Problemstellen vorliegen. Bezug nehmend auf Ausführungen in einschlägigen Kommentaren zur Liegenschaftsbewertung ergebe sich, dass keine nennenswerten Änderungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eingetreten seien, welche die Bestandsdauer der Bausubstanz verlängern würden. Aus diesen Gründen könne eine wirtschaftliche mittlere Restnutzungsdauer von ca. 15 Jahren genannt werden.

Das Finanzamt begründet seinen Standpunkt damit, dass eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzustellen sei. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage für eine Schätzung der Restnutzungsdauer. Das vorgelegte Gutachten sei daher nicht geeignet, eine kürzere Nutzungsdauer darzutun.

Hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2003 nahm das Finanzamt die Kürzung des AfA-Satzes in einer Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 24. August 2006 vor. Diese BVE erwuchs in Rechtskraft. Mit Eingabe vom 28. August 2007 beantragte die Bw, die BVE gemäß § 299 BAO aufzuheben. Sie habe das Gutachten der Einkommensteuererklärung 2002 beigelegt und es wäre Sache des Finanzamtes gewesen, das Gutachten zu überprüfen und

bereits im Jahr 2002 darüber abzusprechen. Mit Anerkennung der Veranlagung 2002 sei das Recht des Finanzamtes auf Überprüfung der Restnutzungsdauer erloschen.

Das Finanzamt verwies in dem den Aufhebungsantrag abweisenden Bescheid vom 16. Oktober 2007 auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135), wonach aus dem Umstand, dass in vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen das vom Abgabepflichtigen vorgelegte Gutachten unbeanstandet blieb, für nunmehr zu beurteilende Zeiträume nichts gewonnen werden könne; die Abgabenbehörde sei vielmehr hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung rügt die Bw, dass das Finanzamt in der BVE vom 24. August 2006 die AfA gekürzt habe, ohne zuvor das Parteiengehör zu wahren, weshalb es gegen das Überraschungsverbot verstoßen habe. Weiters legte die Bw zur Begründung der Restnutzungsdauer die erwähnte Ergänzung des Gutachters vom 2. Mai 2007 vor.

Das Finanzamt wies die Berufung ab und führte zur Begründung u.a. an, dass vor Erlassung der BVE vom 24. August 2006, am 10. Juli 2006, mit dem steuerlichen Vertreter bezüglich Ermittlung der Restnutzungsdauer telefonisch Rücksprache gehalten worden sei. Dabei angekündigte Unterlagen seien aber nicht nachgereicht worden.

Im dagegen erhobenen Vorlageantrag sowie in den gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 gerichteten Berufungen wendet die Bw ein, dass das beabsichtigte Abgehen von der bereits anerkannten Restnutzungsdauer ausdrücklich vorzuhalten gewesen wäre. Nach Durchführung der Veranlagung 2002 habe die Bw darauf vertrauen können, dass das Gutachten ausreichend sei. Sie habe im Jahr 2002 von ihrem Wahlrecht, eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer anzusetzen, Gebrauch gemacht. Damit hätten sowohl sie als auch das Finanzamt das Wahlrecht konsumiert, eine nachträgliche Änderung des AfA-Satzes sei nicht mehr möglich. Weiters habe sich das Finanzamt mit den Ausführungen in der Ergänzung des Gutachtens nicht auseinandergesetzt. Der Sachverständige beschreibe darin, auch unter Verweis auf die Fotodokumentation, detailliert den Zustand des Gebäudes – beträchtliche Feuchtigkeitsschäden, Beeinträchtigungen an der Dachkonstruktion -, zitiere ausführlich bezughabende Fachliteratur und komme auf Grund seines Fachwissens zu dem Schluss, dass aufbauend auf den erhobenen Befund eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren angesetzt werden könne.

In der am 18. Jänner 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter auf die Rechtsprechung des VwGH, insbesondere auf das Erkenntnis 2002/13/0112 vom 20.12.2006, in welchem der Gerichtshof zum Ergebnis gekommen sei,

dass das Wahlrecht im ersten Jahr auszuüben ist. Diese Aussage müsse für beide Parteien gelten. Demzufolge habe das Finanzamt, das die Veranlagung 2002 erklärungsgemäß mit einer Nutzungsdauer von 15 Jahren durchgeführt habe, das Wahlrecht im Jahr 2002 konsumiert.

Weiters sei das Gutachten schlüssig. Der Gutachter habe eine Fotodokumentation erstellt und sei unter Zugrundelegung seiner gutachterlichen Erfahrung zum Ergebnis gekommen, dass die Restnutzungsdauer mit 15 Jahren anzusetzen ist.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die Pflicht des Finanzamtes, die Steuererklärungen jedes Jahr isoliert zu beurteilen und zu prüfen, weshalb eine allenfalls falsche AfA in jedem Jahr berichtigt werden könne. Zum Gutachten sei festzuhalten, dass es insbesondere nicht ausreichend sei, lediglich eine Fotodokumentation vorzulegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen (VwGH 27.1.1994, 92/15/0141). Die kürzere Nutzungsdauer ist anlässlich des erstmaligen Ansatzes der AfA geltend zu machen; es handelt sich um ein Wahlrecht, das in einem späteren Jahr nicht mehr geltend gemacht werden kann (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 159). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden. Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Sie hat im Falle des Abgehens von diesem Gutachten die Gründe dafür in ihrer Entscheidung darzutun. Sie ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen. Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Gebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, 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. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Das Gutachten muss einen nachvollziehbaren Bezug

zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Das von der Bw vorgelegte Gutachten ist nicht geeignet, eine kürzer als die gemäß § 16 EStG gesetzlich vermutete Nutzungsdauer erweislich zu machen. So hat der Gutachter nicht einmal einen Befund erhoben. Im Gutachten wird ausdrücklich festgehalten, dass eine eingehende Besichtigung nicht möglich gewesen sei. Auch in der Gutachtensergänzung erklärt der Gutachter, dass „nur“ eine optische Wahrnehmung erfolgt sei; es seien weder Eingriffe in die Konstruktion erbracht worden, noch würden Angaben hinsichtlich der Statik sowie der genauen Aufbauten vorliegen; detaillierte Erhebungen bei der Baubehörde, insbesondere hinsichtlich etwaiger Mängel, seien nicht durchgeführt worden. Wenn der Gutachter weiter ausführt, es würden „möglicherweise“ bauphysikalische Probleme vorliegen, so äußert er bloße Vermutungen. Gehörige Befundung und Begutachtung des Bauzustandes wären Sache der sachverständigen Beurteilung gewesen, weshalb es nicht genügt, auf beigelegte Fotos zu verweisen. Davon abgesehen vermitteln die Fotos nur einen äußerlichen Eindruck, Anhaltspunkte für den technischen Bauzustand können daraus nicht gewonnen werden. Inwiefern aufsteigende bzw. eindringende Feuchtigkeit oder - auch nicht näher beschriebene - Beeinträchtigungen der Dachkonstruktion die Qualität der Bauausführung beeinträchtigt bzw. bereits zu Schäden an der Bausubstanz geführt hätten, lässt sich den Ausführungen des Gutachters nicht entnehmen. Von einem nachvollziehbaren Bezug zwischen einem Befund und der vom Gutachter angenommenen Restnutzungsdauer kann daher keine Rede sein. Der Gutachter bezieht sich lediglich auf einschlägige Literatur zur Liegenschaftsbewertung bzw. dort genannte Richtwerte, ohne zu begründen, an Hand welcher Befunde er gerade zu einer „wirtschaftlichen mittleren“ Restnutzungsdauer von 15 Jahren gelangt ist. Die gutachterliche Aussage zur Restnutzungsdauer geht damit letztlich über den Rahmen einer Behauptung nicht hinaus.

Solcherart ist das Finanzamt zu Recht davon ausgegangen, dass das Gutachten keine taugliche Grundlage für die Annahme einer kürzeren als der gesetzlichen Restnutzungsdauer bildet. Dadurch, dass das Finanzamt der Abschreibung des von der Bw vermieteten Gebäudes einen AfA-Satz von 2 % zu Grunde gelegt hat, kann die Bw daher nicht in ihren Rechten verletzt sein.

Zum Vorbringen der Bw, das Finanzamt habe mit der BVE vom 24. August 2006 gegen das Überraschungsverbot verstoßen, bzw. das Parteiengehör nicht gewährt, wird Folgendes bemerkt:

Das Überraschungsverbot gilt zwar auch im Abgabenverfahren (z.B. VwGH 8.7.2009, 2007/15/0036). Das Abgabenverfahren ist aber mit der erstinstanzlichen Bescheiderteilung noch nicht beendet, zumal auch die Abgabenbehörde 2. Instanz Abgabenbehörde im Sinne

des § 49 Abs. 1 BAO ist und das Parteiengehör gemäß § 115 BAO zu wahren hat. Allfällige Verletzungen des Rechts auf Parteiengehör durch die Abgabenbehörde erster Instanz sind folglich im Berufungsverfahren sanierbar (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 115 Tz 21 und die dort zitierte Judikatur). Da der Bw mit der BVE vom 24. August 2006 die sachverhaltsmäßigen Ergebnisse des Abgabenverfahrens bekannt geworden sind und sie bereits im Wege eines Vorlageantrags die Gelegenheit gehabt hätte, sich zu der vom Finanzamt darin (erstmalig) vorgenommenen Beanstandung des Gutachtens und Verlängerung der Abschreibungsdauer zu äußern, bzw. die Bw mit dem berufungsgegenständlichen Aufhebungsantrag ohnehin auch tatsächlich zur Rechtsansicht des Finanzamtes Stellung genommen hat, das Finanzamt zudem, wie ein Aktenvermerk vom 10. Juli 2006 (Bl. 23/2003 E-Akt) belegt und von der Bw auch nicht bestritten wird, vor Erlassung der BVE den steuerlichen Vertreter der Bw zur Frage der Nutzungsdauer kontaktiert hat, vermag die von der Bw ins Treffen geführte Verletzung des Überraschungsverbots der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass aus dem Umstand, dass in vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen das vom Abgabepflichtigen vorgelegte Gutachten unbeanstandet blieb, für nunmehr zu beurteilende Zeiträume nichts gewonnen werden kann, hat das Finanzamt bereits im angefochtenen Bescheid vom 16. Oktober 2007 verwiesen. Das von der Bw angesprochene, nur bei Inbetriebnahme des Gebäudes zustehende Wahlrecht, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen, ist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ein Recht des Steuerpflichtigen. Der Abgabenbehörde räumt das Gesetz in diesem Zusammenhang keinerlei Vollzugsspielraum ein. Inwieweit das Finanzamt dadurch, dass es der Veranlagung des Jahres 2002 die von der Bw anlässlich des ersten Ansatzes der AfA geltend gemachte Nutzungsdauer zu Grunde gelegt hat, ein Wahlrecht konsumiert haben könnte, ist daher nicht nachvollziehbar. In dem in der Berufungsverhandlung zitierten Erkenntnis vom 20.12.2006, 2002/13/0112, hat der Verwaltungsgerichtshof im Übrigen ebenfalls ausdrücklich festgehalten, dass es den Abgabenbehörden unbenommen ist, die vom Steuerpflichtigen angewandten Abschreibungssätze zunächst unbeanstandet zu lassen und erst für spätere Veranlagungszeiträume eine entsprechende Nachweisführung zu verlangen.

Da das Finanzamt die von der Bw angenommene Abschreibungsdauer zu Recht nicht anerkannt hat, bzw. hinsichtlich Einkommensteuer 2003 dem Antrag der Bw auf Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO mangels Vorliegens der behaupteten Rechtswidrigkeit zu Recht nicht gefolgt ist, waren die Berufungen spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 20. Jänner 2011