



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mercator-Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend vorläufige Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1996 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1996 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit –95.021,98 S (-6.905,52 €) festgestellt.

Hinsichtlich der Aufteilung dieser Einkünfte wird auf die Feststellungen am Ende der Entscheidungsgründe verwiesen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw.) sind Hälfteeigentümer der Liegenschaft in P., B. 65, die sie am 28. November 1996 um 18.000.000,00 S kauften, um daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Im Streitjahr 1996 wurde eine Abschreibung für Abnutzung (Afa) in Höhe von 294.005,00 S (das entspricht einer Halbjahres-Afa von 6,67 % bzw. 15 Jahre Restnutzungsdauer) geltend gemacht. Als Bemessungsgrundlage wurde mit der Grunderwerbsteuer und der gerichtlichen Eintragungsgebühr von einem Betrag von 18.810.314,00 S ausgegangen, wobei 53,11 % (9.990.158,00 S) auf den Boden entfallend ausgeschieden wurden und letztlich ein Betrag von 8.820.156,00 (46,89 %) der Afa-Berechnung zugrundegelegt wurde.

Bei der Veranlagung für das Streitjahr setzte das Finanzamt den von den Bw. erklärten Afa-Satz auf 4 % (25 Jahre) herab, der Halbjahresbetrag ergab 176.403,00 S.

Dagegen erhob die steuerliche Vertreterin der Bw. mit der Begründung Berufung, dass zur Feststellung der Restnutzungsdauer des erworbenen Objektes ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen eingeholt wurde, wonach auf den Seiten 5 und 6 die wirtschaftliche Restnutzungsdauer der Gebäude 15 Jahre betrage.

Im Zuge des Verfahrens wurden die Bw. aufgefordert, eine Vorscheurechnung über die zu erwartende Ertragsentwicklung der nächsten Jahre und Mietverträge vorzulegen. Mit Schreiben vom 17. November 1998 legten die Bw. Mietverträge vor und erklärten, dass ungefähr die Hälfte der Objektflächen vermietet ist und die aktuellen Mieteinnahmen 1.237.600,00 S (netto) p.a. betragen. Den vorgelegten Mietverträgen ist zu entnehmen, dass ca. 64 m² als Garage für private Fahrzeuge, 480 m² zum Betrieb eines Großhandels mit Blumen, 320 m² als Lager (an die Firma eines der Hälfteeigentümer) und 160 m² voraussichtlich als Büro vermietet sind. Sämtliche Mietverträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

In dem Bewertungsgutachten vom 27. April 1998 über den Verkehrswert mit Bewertungszeitpunkt November 1996 beschreibt der staatlich befugte und beeidete Ziviltechniker zunächst das Betriebsgrundstück und die darauf befindlichen Gebäudeteile. Es handelt sich dabei um 2 Hallen, wobei die erste eine bebaute Fläche von 56 x 20 m aufweist und laut Baubewilligung im Jahre 1967 errichtet wurde, die zweite Halle hat eine bebaute Fläche von 20 x 40 m und wurde aufgrund einer Baubewilligung aus dem Jahre 1975 errichtet. Die Konstruktion beider besteht aus einem Betonstreifenfundament, Stahlbinder und Wände aus Gasbetonplatten. In der ersten Halle ist ein zweigeschossiger Bürotrakt mit einer Grundrissfläche von 20 x 8 m eingezogen. Weiters sind eine Garage im Ausmaß 12 x 8 m und mehrere Flugdächer angebaut, die wie die Hallen konstruiert wurden. Der Bau- und Erhaltungszustand ist dem Baualter entsprechend mittelmäßig. Eine Bewertung wurde nach dem Sachwert und separat nach dem Ertragswertverfahren durchgeführt. Bei der Sachwertermittlung wurde der Berechnung beim Gebäudesachwert als Wertminderung nach Ross-Brachmann eine technische Lebensdauer von 50 Jahren zugrunde gelegt. In der Ertragswertberechnung wurde die wirtschaftliche Nutzungsdauer herangezogen, die nach Ross-Brachmann für moderne Industriebauten 30 bis 40 Jahre beträgt und im konkreten Fall vom Gutachter für die gegenständlichen Gebäude mit 40 Jahren angenommen wurde. Danach ist die große Halle mit den eingebauten Büros 29 Jahre alt, die Restnutzungsdauer daher 11 Jahre, die kleine Halle mit der Garage 22 Jahre alt, die Restnutzungsdauer 18 Jahre. Eine gemeinsame durchschnittliche Restnutzungsdauer beträgt daher 15 Jahre.

Mit Ersuchen um Stellungnahme vom 2. Juni 2003 wurde den Bw. vom UFS unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e mitgeteilt, dass der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden kann. Im Bewertungsgutachten vom 27. April 1998 sei auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen oder auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten nicht Bedacht genommen worden. Mit Schreiben vom 25. August 2003 nimmt der Gutachter wie folgt Stellung:

"Dieses Gutachten ist ein Bewertungsgutachten über eine Ertragsliegenschaft, die einer zweifachen Bewertung unterzogen wurde. Die Restnutzungsdauer war dabei eine von vielen Berechnungsgrundlagen. An diesem Gutachten wurde von der Finanzbehörde bemängelt, dass für die Festlegung einer angemessenen Restnutzungsdauer der Bauzustand nicht berücksichtigt wurde. Dazu muss auf die beiden Begriffe technische Lebensdauer und wirtschaftliche Nutzungsdauer näher eingegangen werden. ...Die technische Lebensdauer ist bestimmt durch die Dauerhaftigkeit des Rohbaues, im wesentlichen durch Material und Konstruktion der Fundamente, der tragenden Wände und Säulen, der Decken und Stiegen. Die

im Gutachten festgehaltenen Benotung "mittelmäßig" als Begründung von 40 Jahren Gesamtnutzungsdauer nicht abwegig, sofern man überhaupt technischen Aspekten die ganze Bandbreite opfern sollte. Die durchschnittliche technische Wertminderung wird im Kapitalisierungsfaktor der Ertragswertberechnung berücksichtigt.

Im Gutachten wurden die technischen Aspekte dadurch berücksichtigt, dass eine Mittelung zwischen Sachwert und Ertragswert erfolgte. Der Sachwert ist wesentlich bestimmt durch die technische Lebensdauer.

Darüberhinaus darf bei Bewertungsgutachten nicht übersehen werden, dass Abweichungen nach oben und unten bis 15 %, ja 20 % nicht vermeidbar sind.

Ich hoffe, ich konnte verständlich machen, warum ich für den Ertragswert keine technischen Gründe anführte und dass die Nutzungsdauer weder mit der technischen Lebensdauer begrifflich identisch, noch im Wert gleich sein kann."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Afa-Satz bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Es wird vom Vorliegen folgenden Sachverhaltes ausgegangen:

Die Bw. haben im November 1996 ein Betriebsgebäude bestehend aus zwei Lagerhallen samt Bürotrakt und Nebenräumen im Erdgeschoss und einem weiteren Bürotrakt im Obergeschoss zum Zwecke einer Vermietung gekauft. Im November 1998 liegen 3 Mietverträge und 1 potentieller Mieter vor, wobei ungefähr die Hälfte der Objektfläche vermietet ist. Eine Beschreibung der Gebäude ist einem Bewertungsgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft vom 27. April 1998 mit Bewertungszeitpunkt November 1996 zu entnehmen. Laut Punkt 1. 1 des Gutachtens ist ".....Gegenstand.....die Ermittlung des Verkehrswerteszum Zwecke der Berechnung des im Kaufpreis enthaltenen Gebäudepreises."

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.

Voraussetzung für einen höheren Betrag an Afa ist nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, dass ein Nachweis über eine abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer von 67 Jahren erbracht wird. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastverteilung

hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen; die Beweislast trifft den, der die kürzere Nutzungsdauer behauptet (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich jeweils aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln (VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Die Afa für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs. 1 Z 8 geregelt. Die Gebäude-Afa-Sätze des § 8 Abs. 1 kommen dabei niemals in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Steuersystematisch sind die unterschiedlichen Afa-Sätze damit zu begründen, dass die stillen Reserven eines Gebäudes bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen steuerhängig bleiben. Dies ist bei Gebäuden im Privatvermögen mangels Besteuerung der Einkunftsquelle nicht der Fall (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz. 38).

Grundsätzlich gelten für die Afa außerbetrieblich genutzter Wirtschaftsgüter die Prinzipien und Bestimmungen des § 7, soweit nicht § 16 Abs. 1 Z 8 Sonderregelungen trifft.

Eine derartige eigenständige Regelung ist etwa der gesetzliche Afa-Satz von 1,5 %.

Die Afa bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes. Unter betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes (und damit die Höhe des Afa-Satzes) kann regelmäßig nur geschätzt werden. Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem Abgabepflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte Wirtschaftsgut nach seinen Verhältnissen nutzen lässt. Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung des Abgabepflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.1992, 92/14/0141). Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes können Erfahrungswerte herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann.

Zu schätzen ist der derzeitige Bauzustand und damit verbunden die Restnutzungsmöglichkeit des Gebäudes. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit ist dessen tatsächlicher Bauzustand, das

ist das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile maßgebend. Das Alter spielt dabei eine Rolle, aber keine entscheidende.

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; hiebei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als solche Umstände kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127).

Sowohl die Gesamtnutzungsdauer als auch die Restnutzungsdauer eines Gebäudes hängen daher von seiner Beschaffenheit ab. Da die Beschaffenheit von Gebäuden sehr unterschiedlich sein kann, kann auch die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) bei Gebäuden stark voneinander abweichen. Es entscheidet nicht das Alter, sondern der Bauzustand eines Gebäudes.

Im beigebrachten Sachverständigengutachten vom 27. April 1998 wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer nach Ross-Brachmann, jene Zeitspanne, die im Hinblick auf seine allgemeine Zweckbestimmung wirtschaftlich vertretbar genutzt werden kann, bei modernen Industriebauten für das gegenständliche Gebäude mit 40 Jahren festgelegt. Davon wird die Zeitspanne zwischen Errichtungsdatum und Kaufdatum abgezogen. Die Restnutzungsdauer ergibt sich als Differenzwert.

Mit dem Begriff "Nutzungsdauer" in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 laut VwGH vom 18.7.2001, 98/13/0003 ist nicht nur die Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes angesprochen, sondern auch die Restnutzungsdauer. Es wäre nämlich für jedes Gebäude entsprechend seinem jeweiligen tatsächlichen Alter ein anderer und nur in Ausnahmefällen – nämlich bei Neubauten – der im Gesetz normierte Prozentsatz zur Anwendung zu bringen. Dies widerspreche aber dem klaren Wortlaut des Gesetzes, welcher einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden Prozentsatz von 1,5 normiert, was einer Nutzungsdauer von 67 Jahren entspricht.

Im vorliegenden Fall stellt der Sachverständige konkret keinen Bezug zum bewerteten Objekt her. Er beschreibt lediglich das Gebäude und dessen Konstruktion (Betonfundament, Wände aus Gasbetonplatten usw.). Der Bau- und Erhaltungszustand ist laut Gutachter dem Baualter entsprechend mittelmäßig. D.h. es wird nur auf das Baualter Bezug genommen. Auf den konkreten Bauzustand geht der Gutachter hingegen nicht ein, es werden aber auch keine Baumängel, wie Baurisse oder statische Probleme festgestellt. Für die Ermittlung der Nutzungs-

dauer (Restnutzungsdauer) sind jedoch nur die konstruktiven und haltbaren Bauteile (Mauern und Decken) sowie deren Zustand maßgebend.

Unzulässig ist es etwa, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer (von beispielsweise 100 Jahren) auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen. Gutachten mit der sinngemäßen Aussage "Die Nutzungsdauer von Gebäuden beträgt 100 Jahre; da die Liegenschaft vor 80 Jahren erbaut wurde, beträgt die Restnutzungsdauer 20 Jahre" sind daher für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet (Lenneis, ÖStZ 22/1998, S 578). Im konkreten Fall wurde eine Nutzungsdauer von 40 Jahren angenommen, und da die Gebäude vor 29 bzw. 22 Jahren erbaut wurden, die Aussage getroffen, dass die Restnutzungsdauer 11 bzw. 18 Jahre beträgt.

Der UFS kommt zum Schluss, dass mangels jeglicher Anhaltspunkte für eine besondere Auffälligkeit des Gebäudes (wie schlechter Bauzustand oder statische Probleme) bzw. schon eingetretener Gebäudeschäden die Restnutzungsdauer nicht kürzer als im Regelfall zu schätzen ist und von der gesetzlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren nicht abgegangen werden kann.

Die von den Bw. vorgelegte Bewertungsgutachten vom 27. April 1998 und das Ergänzungsschreiben vom 25. August 2003 sind nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes als 67 Jahre zu führen, weil sie nicht auf den zum Erwerbszeitpunkt gegebenen Bauzustand eingehen.

Eine Nutzungsdauer von 67 Jahren kommt auch für gebrauchte Gebäude im guten Zustand zur Anwendung.

Da die Nutzungsdauer vom Bauzustand des Gebäudes abhängt und auf die individuellen Gegebenheiten der streitgegenständlichen Gebäude nicht eingegangen wurde und konkrete Baumängel bzw. Bauschäden nicht nachgewiesen wurden (Angaben von Nutzungsdauer von Industriebauten in Literatur oder Fachunterlagen sind nur abstrakte Nachweise), war auch die vom Finanzamt als Kompromiss angenommene Restnutzungsdauer von 25 Jahren bei diesem Gutachten zu großzügig, weshalb der nicht widerlegte Afa-Satz zur Anwendung kam.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Darstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 1996:

Afa-Berechnung:

1,5% von 8.820.156,00 ergibt einen Betrag von 132.302,34 S (Halbjahres-Afa von 66.151,17 S).

Einnahmen lt. Erklärung	31.120,00	
Ausgaben lt. Erklärung	-59.990,81	
Halbjahres-Afa	<u>-66.151,17</u>	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-95.021,98	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	S-95.021,98	€-6.905,52
davon 50 % H. Josef	S-47.510,99	€-3.452,76
50 % H. Elisabeth	S-47.510,99	€-3.452,76

Wien, 17. November 2003