



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 6844 Altach, Schweizer Straße 9, vom 24. Mai 2011 und vom 22. November 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. April 2011 und vom 8. November 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010 und 2011 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 29. Dezember 2009 ein im Jahr 1955 errichtetes Wohnhaus mit ehemaligem Geschäftslokal im Erdgeschoß (XYlokal) um den Kaufpreis von 210.000 €. Von der Vorbesitzerin und Verkäuferin des Gebäudes wurden in den Jahren 1995 und 1996 das Dachgeschoß zu Wohnraum umgestaltet, die Fenster im Wohnbereich durch Isolierglasfenster ersetzt und eine Zentralheizung eingebaut.

Ab 1. Februar 2010 vermietete der Bw. die im Wohnhaus befindliche Wohnung bestehend aus Arbeitszimmer und Abstellraum (im ersten Halbstock), Esszimmer, Wohnzimmer, Küche inkl. Einbaugeräte, Gang, Bad und WC sowie Terrasse (1. Obergeschoß), Kinderzimmer, Elternzimmer mit Ankleide, Gang, Wohnzimmer, Dusche und WC (Dachgeschoß) und einer Mietfläche von 140m² um einen Mietpreis in Höhe von 850 € netto zuzüglich Betriebskosten.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 machte er ua. eine Abschreibung für Abnutzung (AfA) in Höhe 7.053,40 € als Werbungskosten geltend. Diese jährliche AfA wurde auf einer Abschreibungsbasis in Höhe von 169.281,70 € (Kaufpreis inkl. Nebenkosten iHv 221.850 € abzüglich Grundanteil iHv 23,70 % bzw. 52.568,30 €) und unter der Annahme einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von 24 Jahren ermittelt. Dies entsprach einer Abschreibung von 4,16 % der Bemessungsgrundlage.

Für die Restnutzungsdauer von 24 Jahren stützte sich der Bw. auf ein Sachwertgutachten (Gutachten 1) eines Immobilienunternehmens vom 23. Juni 2010 mit folgender Restnutzungsermittlung:

Baujahr	1955
fiktives Baujahr	1999 (Sanierung Wohnung 1. OG + DG)
Fiktives Alter des Objektes	11 Jahre
Lebensdauer	35 Jahre
Restlebensdauer	24 Jahre

Das Finanzamt anerkannte die so ermittelte Restnutzungsdauer nicht. In der Begründung des Einkommensteuerbescheids 2010 vom 28. April 2011 führte es dazu aus, eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer (66,67 Jahre) sei grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Das Gutachten unterliege der freien Beweiswürdigung der Behörde. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung sei auch die Aussagekraft von Gutachten zu beurteilen, die vom Steuerpflichtigen selbst erstellt würden. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setze ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer treffe den Steuerpflichtigen. Enthalte ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, sei es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedürfe (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Der Bw. erhob gegen diesen Bescheid am 24. Mai 2011 Berufung und legte zum Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer ein „Langgutachten“ (Gutachten 2) vor.

In diesem am 23. Mai 2011 von demselben Immobilienunternehmen erstellten Gutachten wird das in Rede stehende Gebäude wie folgt beschrieben (Bau- und Zustandsbeschreibung):
„Baubeschreibung: Das Wohngebäude samt Sickerelokal wurde im Jahr 1995 fertiggestellt. Der

Stiegenhausraum ist unterkellert, der restliche Gebäudeteil ist nicht unterkellert. Die Außen- und Innenwände wurden mit Isoliersteinen errichtet. Der Dachstuhl wurde in Form eines Pfettendachstuhls ausgeführt und mit Tonziegeln eingedeckt. Im Jahr 1995/96 erfolgt der Ausbau des Dachgeschoßes zu Wohnraum. Im Zuge dieses Ausbaues wurden die Fenster der Wohntrakte durch neue Isolierglasfenster ersetzt."

"Zustandsbeschreibung: Der allgemeine Zustand des Hauses kann mit befriedigend bezeichnet werden. Entsprechende Mängelerscheinungen zeigen sich im Bereich des XY Gebäudes, bei welchem vor allem im Sockelbereich an der Außen- und Innenseite starke Mauerschäden - Feuchtigkeit im Mauerwerk – sichtbar sind (s. Fotos). Gemäß Begutachtung durch einen Fachmann sind diese Mängel dauerhaft kaum zu beheben, da die Feuchtigkeit von unten in das Mauerwerk eingezogen wird und eine dauerhafte Abhilfe durch Isolierung in so einem Falle nur schwer möglich und wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre. Weitere Mängelerscheinungen zeigen sich bei den Fensterstöcken im XY Gebäude in Form von Rissen im Putzbereich. Weiters ist bei der Wertbemessung zu berücksichtigen, dass die Immobilie auf Grund ihrer Lage an der stark befahrenen Durchzugsstraße, welche die Verbindung zwischen A und B darstellt und gleichzeitiger Nähe zur Rheintalautobahn, einer höheren Umweltbeeinflussung ausgesetzt ist, die sich u.U. auf die Restnutzungsdauer auswirkt."

Die Restnutzungsdauer wurde wie im ersten Gutachten mit 24 Jahren ermittelt. Erläuternd dazu wurde ausgeführt, die technische Lebensdauer von Gebäuden in massiver Bauausführung betrage 60 bis 80 Jahre. Seit Errichtung des Gebäudes seien keine lebensverlängernden Maßnahmen getroffen worden. Das in Rede stehende Gebäude sei im Jahr 1955 errichtet worden und habe daher eine Lebensdauer bis 2035, womit sich vom Schätzungsstichtag (20. September 2010) an eine restliche Lebensdauer von 24 Jahren ergebe.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. Juni 2011 als unbegründet ab. Das am 25. Mai 2011 vorgelegte Gutachten enthalte keine genauen, detaillierten Tatsachenfeststellungen und keine exakt nachvollziehbaren Ausführungen hinsichtlich der die Lebensdauer eines Gebäudes beeinflussenden Faktoren wie zB die Wahl der Baustoffe und die Güte der Ausführungen, die Dauerhaftigkeit des Rohbaues, die Qualität der Planung, die Statik und die Bauausführung, allfällig bestehende Schäden, insbesondere was die Feuchtigkeit im Sockelbereich des XY Gebäudes und die Risse im Putzbereich der Fensterstöcke betreffe. Ferner fehle eine genaue Dokumentation der Auswirkungen der Befundergebnisse auf die Restnutzungsdauer. Zudem enthalte das vorgelegte Gutachten keine ziffernmäßig nachvollziehbare Ermittlung der Restnutzungsdauer. Eine bloß schematische Schätzung der Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Es

sei daher lediglich die für Vermietungen vorgesehene gesetzliche Abschreibung in Höhe von 1,5 % der Bemessungsgrundlage anzuerkennen.

Am 18. Juli 2011 stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenhörde zweiter Instanz und Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Am 13. März 2012 legte der Bw. ein neues Gutachten (Gutachten 3) eines anderen Gutachters vor, mit welchem die Restnutzungsdauer des in Rede stehenden Gebäudes mit 36 Jahren geschätzt wurde. In diesem Gutachten wurde der Zustand des Betriebsgebäudes (XYlokal) wie folgt beschrieben:

„Das Betriebsgebäude ist in einem eher schlechten baulichen Zustand. Vor allem aufsteigende Feuchtigkeit durch Bodenfeuchte - aufgrund mangelhafter Absperrung - führt zu anhaltend starken Durchnässungen der Wände. Die Folgen sind wiederkehren anhaltende ausblühende bauschädigenden Salze, abgeplatzter Putz und abblätternde Anstriche. Der grobporige Kalkmörtel als Bindemittel der Vibrozellmauerung wirkt nicht ausreichend kapilarbrechend gegen aufsteigende Feuchtigkeit und so werden die Umfassungsmauern nachhaltig geschädigt und materialsubstanziell beeinträchtigt“.

Für die Ermittlung der Restnutzungsdauer ging der Gutachter in diesem Gutachten wiederum von einer gewöhnlichen technischen Nutzungsdauer von Wohnhäusern von 80 Jahren aus. Von dieser zog er das Gebäudealter (57 Jahre im Jahr 2012) ab und korrigierte die dadurch ermittelte Restnutzungsdauer von 23 Jahren um Modernisierungsmaßnahmen sowie nicht behebbare wesentliche Mängel an konstruktiven und haltbaren Bauteilen. Für die am gegenständlichen Gebäude durchgeführten Modernisierungsmaßnahmen (Einbau von Isolierglasfenster, wesentliche Änderung und Verbesserung der Grundrissgestaltung Dachgeschoß, Einbau einer Zentralheizung) nahm er eine Verlängerung der Restnutzungsdauer um 16 Jahre an, während er für die festgestellten Mängel am Betriebsgebäude (aufsteigende Feuchtigkeit durch Bodenfeuchte) eine Verkürzung der Restnutzungsdauer um 3 Jahre annahm. Durch diese Korrekturen gelangte er zu einer Restnutzungsdauer von 36 Jahren.

Auch im Einkommensteuerbescheid 2011 vom 8. November 2012 berücksichtigte das Finanzamt die vom Bw. geltend gemachte kürzere (Rest)nutzungsdauer nicht.

Die gegen diesen Bescheid am 22. November 2012 erhobene Berufung legte das Finanzamt direkt der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Am 8. April 2013 zog der steuerliche Vertreter des Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat wieder zurück und übermittelte gleichzeitig per E-Mail ein weiteres Gutachten (Gutachten 4) des Zweitgutachters, mit dem die Restnutzungsdauer zum geänderten Stichtag 1. Februar 2010 (Zeitpunkt des

Mietbeginnes) aufgrund einer um zwei Jahre geringeren Verlängerung der Restnutzungsdauer (somit 14 Jahre) bei ansonsten gleichbleibenden Schätzungsmethoden und -ansätzen wiederum mit 36 Jahren angegeben wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 (AfA) geltend gemacht werden.

Das Gesetz geht somit bei Mietgebäuden von einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren aus. Diese Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA kann bei einem Wohngebäude grundsätzlich nur bei Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer geltend gemacht werden. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Soll eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so trifft die diesbezügliche Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten erfolgen (vgl. *Zorn in Hofstätter-Reichel*, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 7).

Wegen der vom Gesetzgeber aufgestellten Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5% ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes vorliegt (vgl. *Zorn in Hofstätter-Reichel*, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 7; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 159/1). Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, muss es den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Schließlich muss ein Gutachten auch einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten angenommenen Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Dies schließt ziffernmäßige Berechnungen mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch

konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (vgl. *Kotschnigg*, SWK 29/2004, 852 ff.).

Der Berufungswerber hat zum Nachweis der von ihm angesetzten kürzeren (Rest)Nutzungsdauer vier Gutachten vorgelegt. In allen diesen Gutachten wird die Restnutzungsdauer aus der Differenz zwischen dem fiktiven (Gutachten 1 und 2) oder dem tatsächlichen (Gutachten 3 und 4) Alter des Gebäudes am Bewertungsstichtag und der gewöhnlichen Lebensdauer von Wohngebäuden ermittelt. In den Gutachten 3 und 4 wird die so errechnete Restnutzungsdauer noch um die Nutzungsdauer verkürzende Baumängel sowie um die Nutzungsdauer verlängernde bauliche Verbesserungsmaßnahmen korrigiert.

Eine derartige Ermittlung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ist aber bereits im Ansatz verfehlt.

Wie bereits ausgeführt, geht das Einkommensteuergesetz von der (widerlegbaren) Vermutung aus, dass ein Gebäude, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, eine gewöhnliche Nutzungsdauer von rund 67 Jahren hat. Diese Vermutung gilt sowohl für neu errichtete als auch für erworbene Gebäude, sie gilt daher zB auch für ein Gebäude aus dem 19. Jahrhundert, das im Jahr 2013 erworben und ab diesem Zeitpunkt vermietet wird. Nach der Rechtsprechung können bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, auch Nutzungszeiten von 200 und mehr Jahren gerechtfertigt sein, weil nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes entscheidend ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 25. September 2002, 97/13/0098). Daher ändert sich der AfA-Satz auch dann nicht, wenn das Gebäude bereits längere Zeit bestanden hat und sich unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer eine längere Gesamtnutzungsdauer als 67 Jahre ergibt. Andererseits kommt der AfA-Satz von 1,5% auch zur Anwendung, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer länger als 66,67 Jahre ist. (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 160). Weder die gewöhnliche Lebensdauer noch das (fiktive) Alter eines Gebäudes sind daher für die steuerliche Berücksichtigung einer kürzeren Restnutzungsdauer von Belang. Eine so ermittelte Nutzungsdauer würde zB bei einem 80 Jahre alten erworbenen Gebäude immer zu einer Nutzungsdauer von Null führen, gleichgültig, ob der technische Bauzustand des Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs eine weitere Nutzung zuließe oder nicht. Maßgeblich für die Nutzungsdauer ist aber nicht das fiktive oder tatsächliche Alter oder die gewöhnliche Lebensdauer, sondern der konkrete Bauzustand eines Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs, und nur wenn nachgewiesen werden kann, dass dieser keine Nutzungsdauer von 66,7 Jahren erlaubt, kann die (nachvollziehbar begründete und berechnete) kürzere Nutzungsdauer gewählt werden.

Wenn in den vorgelegten Gutachten die Restnutzungsdauer mit dem Unterschiedsbetrag zwischen der gewöhnlichen Lebensdauer von Gebäuden und dem fiktiven bzw. tatsächlichen Alter des in Rede stehenden Gebäudes angegeben wird, so wird diese Restnutzungsdauer eben nicht mit dem konkreten Bauzustand des Gebäudes, sondern mit einer allgemeinen, schematischen Ermittlungsmethode, die bei allen Gebäuden mit denselben Daten zum selben Ergebnis führt, begründet. Zwar werden in den Gutachten 2 bis 4 Baumängel an den tragenden und konstruktiven Teilen im Bereich des XYlokales festgestellt, einen direkten Zusammenhang zwischen diesen Mängeln und den kürzeren Restnutzungsdauern vermögen diese Gutachten aber nicht aufzuzeigen.

So werden im Gutachten 2 vom 23. Mai 2011 zwar Schäden an den Mauern und Fensterstöcken im Bereich des XYlokales festgestellt, der allgemeine Zustand des Gebäudes wird aber dennoch als befriedigend bezeichnet. Dementsprechend haben diese Mängel auch keine Auswirkung auf die Nutzungsdauer, wird diese doch einfach aus der Differenz zwischen dem fiktiven Alter des Gebäudes und der bei massiver Bauausführung angenommenen gewöhnlichen Lebensdauer eines Gebäudes von 80 Jahren mit 24 Jahren ermittelt. Zu diesem Ergebnis wäre der Gutachter aber auch gelangt, wenn an diesem Gebäude keine Mängel festgestellt worden wären. Auch wird bei der Ermittlung des Gebäudewertes in den Gutachten 1 und 2 vom geschätzten Neubauwert (304.553,30 €) lediglich eine lineare Alterswertminderung in Höhe von 31 % sowie eine zusätzliche Abwertung in Höhe von 10 % für verlorenen Bauaufwand als wertmindernd berücksichtigt, nicht hingegen die festgestellten Baumängel. Die auf diesen Gutachten beruhende Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude (76,30%) und Grund und Boden (23,70%) spricht im Übrigen eher für einen guten Zustand des Gebäudes. Eine konkrete Auswirkung der Lage des Gebäudes an einer stark befahrenen Durchzugsstraße auf die Restnutzungsdauer wird in Gutachten 2 nicht aufgezeigt, eine solche Auswirkung wird lediglich als möglich bezeichnet.

In den Gutachten 3 und 4 vom 6. März 2012 und vom 8. April 2013 werden die festgestellten Feuchtigkeitsschäden am Mauerwerk des Betriebsgebäudes zwar mit einer Verkürzung der Restnutzungsdauer um drei Jahre veranschlagt. Allerdings gilt auch für diese Gutachten, dass die Ermittlung der Restnutzungsdauer aus der Differenz zwischen der angenommenen gewöhnlichen Lebensdauer von Wohngebäuden und dem tatsächlichen Alter des Gebäudes an den einzelnen Bewertungsstichtagen für steuerliche Zwecke ungeeignet ist, weil sie nicht aus dem konkreten Bauzustand des Gebäudes, sondern aus vom Bauzustand unabhängigen allgemeinen Daten abgeleitet wird. Kann die so ermittelte Restnutzungsdauer aber schon für steuerliche Belange nicht anerkannt werden, so kommt sie auch nicht als Basis für eine Verkürzung der Restnutzungsdauer wegen Baumängel in Frage. Da der Gutachter bei der von ihm gewählten Ermittlungsmethode auch ohne festgestellte Baumängel zu einer um lediglich

drei Jahre höhere Restnutzungsdauer gelangt wäre, kann zudem geschlossen werden, dass diese Baumängel, die im Übrigen nicht den vermieteten Wohnraum, sondern das ehemalige Geschäftslokal im Erdgeschoß betreffen, nur eine geringe Auswirkung auf die Restnutzungsdauer des (Gesamt)Gebäudes haben. Ferner hat der Gutachter eine Verlängerung der Restnutzungsdauer um 16 (Gutachten 3) bzw. 14 (Gutachten 4) Jahre aufgrund von Modernisierungsmaßnahmen festgestellt. Ohne auf die Frage einzugehen, ob diese Maßnahmen tatsächlich eine verlängernde Wirkung auf die für steuerliche Belange relevante technische Abnutzbarkeit auszuüben geeignet sind oder nicht, führte eine Berücksichtigung dieser Maßnahmen entsprechend dem Gutachten insgesamt nicht zu einer Verkürzung, sondern zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer von 13 (Gutachten 3) bzw. 11 (Gutachten 4) Jahren.

Die in den Gutachten ermittelten kürzeren Restnutzungsdauern von 24 bzw. 36 Jahren sind daher nicht auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs zurückzuführen und ist der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Berufungsfall somit nicht gelungen.

Da die Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht gehalten war, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer vorliegt, war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 17. April 2013