



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZ. RV/0965-L/07,
miterledigt RV/0747-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. X Y, geb. xx, Adresse1, Straße1, vertreten durch Unterberger & Partner Steuerberatungs GmbH, 5020 Salzburg, Berchtesgadnerstr. 3, vom 21. Mai 2007 und vom 02. April 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Vöcklabruck, vertreten durch Dr. Oskar Ritter, vom 28. März 2007 betreffend Einkommensteuer 2005, vom 14. März 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und vom 14. März 2008 betreffend Einkommensteuervorauszahlung 2008 entschieden:

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens und Inhalt der vom Berufungswerber vorgelegten Beweismittel:

Der Berufungswerber (abgekürzt Bw) erklärte neben anderen Einkünften ab dem Jahr 2001 auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Der Bw erwarb mit Kaufvertrag vom xx.xx.2001 Wohnungseigentum an den Einheiten Top A + B - Wohnung, Büro, Gang - im C-OG des neu renovierten Schlosses Mondsee. Diese Eigentumswohnungen stehen im Privatvermögen des Berufungswerbers.

Mit Bestandvertrag vom 14. Juni 2002 vermietete der Bw diese Einheiten ab 01. Juli 2002 als Seminarräumlichkeiten an die Betreibergesellschaft des Schlosses Mondsee.

Der Inhalt des Bestandsvertrages lautet auszugsweise (siehe Bestandvertrag im Dauerakt des Veranlagungsaktes):

Bestandgeber: Dr. X Y

Bestandnehmerin: D GmbH

Punkt I. 5: Die Bestandnehmerin wird den Bestandgegenstand im Rahmen der von der Bestandnehmerin durchgeführten allgemeinen Nutzung des Gesamtobjektes für Geschäftszwecke und hier im speziellen **zum Betrieb von Seminarräumen** verwenden.

Es gilt als vereinbart, dass der Bestandnehmer das Bestandsobjekt untervermieten kann und dass eine andere Verwendung des Bestandsobjektes als die oben angeführte ausdrücklich gestattet ist.

Punkt II. Vertragsdauer: Beginn am 01. Juli 2002 auf die Dauer von 10 Jahren plus Verlängerungsoption auf weitere 5 Jahre.

Punkt III. Bestandzins (wertgesichert): 0000.- € + Umsatzsteuer.

Punkt VI: ua. Die Bestandnehmerin hat den Bestandgegenstand und die für diesen bestimmten Einrichtungen und Geräte (insbesondere Elektroleitungs-, Gasleitungs-, Wasserleitungs-, Beheizungs- und Sanitär- bzw. technische Anlagen sowie Geräte) auf ihre Kosten zu warten, instand zu halten und gegebenenfalls zu erneuern bzw. die entsprechenden Anteile an den Nebenkosten nach WEG zu ersetzen.

Der Bw setzte in den Jahren 2001, 2002 und 2003 eine Absetzung für die Abnutzung (AfA) in Höhe von 3% (= 33,33 Jahre als Nutzungsdauer) dh in Höhe von 10.119,26 € von den Anschaffungskosten in Höhe von 337.308,78 € an.

Im März 2006 wurden auf Grund einer abgabenbehördlichen Außenprüfung die Verfahren betreffend die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Sachbescheide aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung (abgekürzt Bp) erlassen.

Für das Jahr **2001** wurde mangels Vermietung von der Betriebsprüfung **keine** Abschreibung zugelassen. Die Abschreibung für die Jahre 2002 und 2003 wurde statt, wie vom Bw mit 3% beantragt, von der Betriebsprüfung mit **1,5%** der Anschaffungskosten berechnet dh. genau halbiert auf 5.059,63 €. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist der AfA-Satz mit 1,5% im § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 gesetzlich normiert. Das entspricht einer Nutzungsdauer von 66,67 Jahren.

Im Jahr 2004 wurde vom Bw selbst in der Beilage zur Einkommensteuererklärung die AfA in Höhe von 1,5% mit 5.059,63 € angesetzt.

Für das Jahr 2005 wurde am 28. März 2007 die Einkommensteuererklärung für 2005 eingereicht. Als Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde das Formular E1b abgegeben. Darin wurde wieder die AfA mit 1,5% von den Anschaffungskosten dh in Höhe von 5.059,63 € beantragt.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 erging am 25. März 2007 erklärungskgemäß.

Zur Berufung betreffend die Einkommensteuer 2005:

Nach zwei Fristverlängerungsansuchen betreffend die Rechtsmittelfrist wurde am 21. Mai 2007 **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 mit folgender Begründung erhoben:

„Die von unserem Mandanten, Herrn Dr. Y, vermietete Wohnung wurde im Jahr 2001 erworben. Die Wohnung befindet sich im Gebäudekomplex Schloss Mondsee. Ein Mieter konnte erst im Juli 2002 gefunden werden. Dabei handelt es sich um den Betreiber des Hotels Schloss Mondsee, der die Wohnung dauerhaft als Seminarräumlichkeit nutzt. Dabei ist mit der Zeit zu Tage getreten, dass diese Form der Nutzung eine deutlich stärkere Abnutzung der Wohnung mit sich bringt als dies bei einer „normalen“ Nutzung als Wohnraum der Fall wäre. Herr Dr. Y hat daher ein Gutachten in Auftrag gegeben, welches nunmehr vorliegt und welches wir diesem Schreiben anschließen. Darin wird die erhöhte Intensität der Abnutzung dargelegt und vom Gutachter – unter Zugrundelegung einer Nutzung als Seminarräumlichkeit über die gesamte verbleibende Nutzungsdauer – eine Restnutzungsdauer von 28 Jahren ermittelt. Ausgehend vom Restbuchwert per 01.01.2005 lt. beiliegendem (bisherigen) Anlagenverzeichnis ergibt sich somit für das Jahr 2005 – unter Berücksichtigung der damaligen Restnutzungsdauer von 30 Jahren – eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 10.821,98 € gegenüber der geltend gemachten AfA in Höhe von 5.059,63 €.

Bezeichnung	Buchwert 01.01.2005	RND	Abschr. %	Jahres-AfA
Wohnung o. Grundwert	307.769,45	30	3,33	10.258,98
Errichtung Kaufvertrag	2.550,98	30	3,33	85,03
Grunderwerbsteuer	10.771,94	30	3,33	359,06
Eintragungsgebühr	3.077,70	30	3,33	102,59
Rechtsgesch.gebühren	489,63	30	3,33	16,32
				10.821,98

Wir beantragen daher die Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung des Jahres 2005 mit einem Betrag von 10.821,98 € und somit eines Jahresüberschusses 2005 in Höhe von 16.349,49 € anstatt bisher 22.111,84 €.

Daher beantragen wir auch die Anspruchszinsen neu festzusetzen.

Bei einer Entscheidung durch die 2. Instanz beantragen wir sowohl die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO als auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und regen gleichzeitig eine mündliche Erörterung des Sachverhaltes an."

Gleichzeitig mit dieser Berufung wurde ein Gutachten von Architekt Dipl.Ing. E F ZT GmbH, Straße3, Adresse2 als Sachverständigen vom 18. April 2007 mit folgendem Inhalt vorgelegt:

Grundlage: **Besichtigung am 8.3.2007**, Anwesende: Dr. Y, Dipl.Ing. E F

Grundbuchsatzzug vom 9.3.2007; Gutachten SV G, BG Mondsee)

Nutzungsdauerkatalog baulicher Anlagen und Anlageteile 2006 des Hauptverbandes der Sachverständigen (abgekürzt SV)

Wohnungsbeschreibung: Beschreibung allgemein:

Büro und Wohnung im Verband des Schlosshotels, durch Einbeziehung des Ganges zu einer abgeschlossenen Einheit zusammengelegt. Der Bauteil ist im Verband des Schlosshotels und wird ausschließlich für Seminarzwecke genutzt.

Das Gebäude steht unter Denkmalschutz.

Ausbau:

Boden: Parkettboden, Fliesen, Marmor

Wände: Beschichtung

Decke: Beschichtung

Fenster: Holzkastenfenster

Türen: historische Stockverkleidungen und Füllungstüren

Heizung: Warmwasserzentralheizung, offener Kamin

Sanitäre: 2 Bäder, 2 WC, 2 Küchen

Baumängel: keine (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde)

Instandhaltungszustand: sehr gut (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde)

Bestandsverhältnisse: Die Wohnungseigentumseinheiten Top A + B sind lt. Dr. X Y zur Gänze an die D GmbH und von dieser an die Hotelbetreibergesellschaft vermietet. Die Nutzung der Wohnung erfolgt lt. Auskunft der Hotelbetreibergesellschaft somit ausschließlich und dauernd für Seminarzwecke.

Gewöhnliche Lebensdauer und Verkürzung oder Verlängerung derselben:

Definition lt. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 4. Auflage:

„Diese hängt im Wesentlichen von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung ab. Die gewöhnliche Lebensdauer berücksichtigt damit in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer.“

Die wirtschaftliche und technische Entwicklung kann dazu führen, dass sich ein Gebäude schneller abnutzt, als man aufgrund seines Alters annehmen würde. Die wirtschaftliche Überalterung tritt besonders bei alten Einfamilienhäusern, älteren Hotelgebäuden, die den heutigen betriebswirtschaftlichen und technischen Anforderungen nicht mehr genügen, auf.

Wichtig ist, dass sich die Verwendung des Gebäudes gegenüber der gewöhnlichen Lebensdauer für jeden Eigentümer verkürzt, d.h., dass auch bei einer anderweitigen Nutzung die volle wirtschaftliche Verwertbarkeit verloren geht.“

Analoge Definition und Abhandlung über die wirtschaftliche Überalterung in: Kleiber-Simon-Weyers, 4. Auflage 2002, S 1904ff.

Gewöhnliche Lebensdauer (GLD) lt:	Hotel (Jahre)	Wohnung (Jahre)
Nutzungsdauerkatalog 2006	40 - 80	100 – 120 Jahre 1)
Kleiber-Simon-Weyers, 4. Auflage 2002	40 - 60	Keine Angaben
Ross-Brachmann 27. Auflage (techn. LD)	Keine Angaben	150 – 200 2)
Ross-Brachmann 27. Auflage (wirtsch. ND)	60	60 – 80 3)
Rössler/Simon/Langer	80 - 100	80 - 100
Gerardy/Möckel	80 - 100	150 4)

1) In besonderer Ausführung (z.B. Gründerzeit). Für diese lange GLD spricht die außergewöhnliche solide Ausführung.

2) Technische LD von Wohnhäusern in stärkster Ausführung (Burgen, Schlösser, Kirchen, etc.)

3) Wirtschaftliche Nutzungsdauer (ND)

4) Monumentale städtische Ausführung

Aus dieser tabellarischen Übersicht lässt sich schon einmal grundsätzlich ableiten, dass zwischen einer Nutzung als Hotel/Seminarraum und als Wohnraum prinzipiell ein deutlicher Unterschied in der Intensität der Abnutzung besteht.

Dieser relative Unterschied lässt sich berechnen:

Gewöhnliche Lebensdauer (GLD) lt:	Hotel (Jahre)		Wohnung (Jahre)	
Nutzungsdauerkatalog 2006	40-80	60	100-120 Jahre 1)	110
Kleiber-Simon-Weyers, 4. Auflage 2002	40-60	50	Keine Angaben	
Ross-Brachmann 27. Auflage (techn. LD)	Keine Angaben		150-200 2)	175
Ross-Brachmann 27. Auflage (wirtsch. LD)	60	60	60-80 3)	70
Rössler/Simon/Langer	80-100	90	80-100	90
Gerardy/Möckel	80-100	90	150 4)	150
Zentralwert (Median)		60		110

Relativer Unterschied	55 %		100%
-----------------------	------	--	------

Dies bedeutet umgerechnet auf eine fiktive Restlebensdauer bei einer Nutzung als Wohnung von 50 Jahren (100%), eine fiktive Restlebensdauer bei einer Nutzung als Hotel / Seminarraum von

28 Jahren (55%).

Mit Schreiben vom 23. Mai 2007 hat das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck folgende **Stellungnahme zur Berufung** abgegeben (Veranlagungsjahr 2005: Seiten 48 bis 50):

*„Sachverhalt: Die in Frage kommende Wohnung wurde im Jahr 2001 angeschafft. Der ursprüngliche AfA-Satz von 3% wurde anlässlich einer durchgeführten Bp (bis einschließlich 2003) auf das gesetzliche Ausmaß von 1,5% vermindert. Dies deshalb, weil die Nutzungsart durch den Mieter nicht maßgeblich ist. Dieser AfA-Satz von 1,5% wurde auch unverändert in die Steuererklärung 2004 und 2005 übernommen. Hinsichtlich des nicht rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides 2005 wird nun in der eingebrachten Berufung ein AfA-Satz von **3,33%** (RND 30 Jahre) begehrt. Diese neue Restnutzungsdauer wird aus dem ebenfalls vorgelegten Gutachten abgeleitet.“*

Rechtliche Würdigung und Stellungnahme des Finanzamtes zum vorgelegten Gutachten:

In der UFS-Entscheidung RV/0248-L/03 vom 10.5.2005 wurde folgendes ausgeführt:

*§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 sieht für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, einen gesetzlichen AfA-Satz von 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vor. Der Abgabepflichtige hat jedoch ein Wahlrecht dahingehend, eine kürzere Nutzungsdauer als die vom Gesetz angenommene nachzuweisen. Im Gegensatz zur allgemeinen Regelung betreffend die Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 1 EStG 1988) ist für die der Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäude grundsätzlich eine **gesetzliche** Nutzungsdauer vorgesehen, von der nur abgewichen werden kann, wenn der Abgabepflichtige einen entsprechenden Nachweis führt. Der Abgabepflichtige hat somit ein Wahlrecht zwischen dem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer und dem gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz. Wird der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Jahr des Beginns der Vermietung und Verpachtung nicht geführt, ist das Wahlrecht konsumiert. Ändern sich hingegen die Nutzungsverhältnisse grundlegend (z.B. Wechsel im Nutzungseinsatz; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung oder Änderung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen) kann auf Grund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf einen nachgewiesenen AfA-Satz umgestiegen werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG, 4.Auflage, §16 Tz 168)*

Nach Ansicht des Finanzamtes wurde das Wahlrecht bereits eindeutig in Anspruch genommen (Weiterführung des AfA-Satzes der Bp für 2001-2003 in den Jahren 2004 und 2005).

Die durch die wesentlich stärkere Nutzung notwendigen Reparaturmaßnahmen (Böden, Türen, notwendige Anstricharbeiten etc.) können außerdem sofort als Werbungskosten berücksichtigt werden, sodass bei ordnungsgemäßer Instandhaltung – von dieser muss wohl ausgegangen werden – jederzeit eine Nutzung als Wohnung wieder möglich erscheint. Die Nutzung als Seminarraum hat daher keinen Einfluss auf die für die Beurteilung der Nutzungsdauer wesentlichen Bauteile (technische Nutzungsdauer).

Das in Frage kommende Gebäude (Schloss Mondsee) wurde in den letzten Jahren general-saniert. Auf Grund der Wohnungsbeschreibung im Gutachten muss wohl von einer hochwertigen Bausubstanz ausgegangen werden (keine Baumängel, sehr guter Erhaltungszustand, Verwendung von hochwertigem Baumaterial).

Im Gutachten werden der Nutzungsdauerermittlung (hier wird offensichtlich eine wirtschaftliche ND ermittelt) nur Durchschnittswerte von diversen Nutzungsdauertabellen zugrunde gelegt, die jedoch in keiner Weise mit dem tatsächlichen Bauzustand in Verbindung gebracht werden.

Dem Gutachten fehlt auch jedwede Beschreibung und Beurteilung der wesentlichen Bauteile (Gemäuer, Dach etc.), sodass nach Ansicht des FA dieses Gutachten nicht für die Beurteilung der Nutzungsdauer ausreicht.

Es ist auch noch festzustellen, dass die in der vorgelegten ND-Tabelle unter der Fußnote 2) angeführte Nutzungsdauer für Wohnhäuser in stärkster Ausführung (Burgen, Schlösser, Kirchen etc.) wohl nicht in die Nutzungsdauerberechnung mit einbezogen wurde."

Zur Berufung betreffend die Einkommensteuer 2006 und gegen die Einkommensteuervorauszahlung 2008:

Für das Jahr 2006 wurde am 29. Februar 2008 die Einkommensteuererklärung für 2006 eingereicht. Als Beilage zur Einkommensteuererklärung E1 für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde das Formular E1b abgegeben. Darin wurde die AfA mit 3,33% (= 30 Jahre Restnutzungsdauer ab 2005) vom Restbuchwert zum 01.01.2005 dh in Höhe von 10.811,17 € beantragt. Es wurde ein Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 459,94 € erklärt.

Vom Finanzamt wurde die AfA entsprechend dem Ergebnis der Betriebsprüfung in Höhe von 5.059,62 € angesetzt. Als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde im Einkommensteuerbescheid vom 14. März 2008 ein Betrag von 5.291,61 € angesetzt.

Die Einkommensteuervorauszahlung 2008 ist auf Basis des Einkommensteuerbescheides 2006 ergangen.

Mit Schreiben vom 02. April 2008 wurden **Berufungen** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 und gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2008 erhoben.

Bei einer Entscheidung durch die 2. Instanz wurde sowohl die Ansetzung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO als auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verlangt und eine Anregung auf eine mündliche Erörterung des Sachverhaltes.

Mit **Vorlagebericht vom 01. August 2007** wurde die Berufung für 2005 und mit **Vorlagebericht vom 24. Juli 2008** wurden die Berufungen für 2006 und die Einkommensteuervorauszahlung für 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Das Finanzamt beantragte die Abweisung der Berufung mit folgender Begründung: Werde der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Jahr des Beginnes der Vermietung und Verpachtung (hier 2002) nicht geführt, sei das Wahlrecht zwischen dem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer und dem gesetzlichen AfA-Satz von 1,5% konsumiert. Eine Änderung der Nutzungsverhältnisse

(dauerhafte Nutzung der Wohnung als Seminarräumlichkeit durch immer denselben Mieter) sei seit Beginn der Vermietung nicht eingetreten.

Mit **Vorhalt vom 25. Juni 2010** an den steuerlichen Vertreter wurde von der Referentin des UFS auf die inhaltliche Mangelhaftigkeit des vorgelegten Gutachtens und die Rechtslage auf Grund einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes zum Abschreibungssatz bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hingewiesen. Weiters wurde ersucht, die Seite 10 des Gutachtens nochmals zu übermitteln, da diese in der derzeit vorliegenden Form nicht ganz lesbar sei.

Es wurde vom UFS darauf hingewiesen, dass aus der Webseite schlossmondsee.at/de/downloads/hochzeitsmappe.pdf ersichtlich ist, dass das Schloss Mondsee neu renoviert (Abschluss der Renovierung **2001** und Eröffnung des Schlosshotels Mondsee) wurde dh der Berufungswerber hat eine neu renovierte Wohnung in einem neu revitalisierten Gebäude erworben.

Mit Mail vom **11. August 2010** wurde eine lesbare Seite 10 des Gutachtens übermittelt und eine Vorhaltsbeantwortung bzw. Gespräch zum Sachverhalt nach dem Urlaub des Bearbeiters, Herrn Dr.Lutsch, angekündigt.

In einem ausführlichen **Telefonat** mit dem steuerlichen Vertreter am 06. Oktober 2010 wurden der vorliegende Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung eingehend erörtert.

Mit **Mail vom 06. Oktober 2010** zog der steuerliche Vertreter die Anträge auf die mündliche Verhandlung und die Senatszuständigkeit zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob im vierten Jahr einer Vermietung (erstes Jahr der Vermietung 2002, viertes Jahr 2005) und nach Korrektur der Nutzungsdauer durch eine Betriebsprüfung für die Vorjahre 2001 bis 2003 der Abgabepflichtige **erneut** eine **andere** Restnutzungsdauer ohne Änderung der Nutzung ansetzen kann oder nicht.

Aus dem Akteninhalt, den vorgelegten Unterlagen des Berufungswerbers, den Ermittlungen des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Das Schloss Mondsee und das Schloss Hotel Mondsee sind nach Totalrenovierung im Jahr 2001 wieder in Betrieb gegangen und es konnten Eigentumswohnungen im Schloss erworben werden.

Der Berufungswerber hat **mit Kaufvertrag** vom xx.xx.2001 Wohnungseigentum an den Einheiten Top A + B Wohnung, Büro, Gang im CC (Obergeschoß) der Liegenschaft EZ GB Mondsee (Schloss Mondsee) erworben. Der Kaufpreis betrug 5.500.000,- ATS (= 399.700,59 €). Diese Eigentumswohnungen sind im Privatvermögen des Berufungswerbers. Er erzielt daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Bestandvertrag vom 14. Juni 2002 vermietete der Bw die Einheiten an die Firma D GmbH (Adresse 2002: Straße2, Adresse3) ab 01. Juli 2002 auf die Dauer von 10 Jahren. Weiters besteht eine Verlängerungsmöglichkeit um weitere 5 Jahre, wenn der Bw als Bestandgeber nicht spätestens ein Jahr vor Ablauf dieser 10-jährigen Befristung erklärt, dass er das Bestandverhältnis nicht weiter aufrecht erhalten will.

Laut dem vom Bw vorgelegten Gutachten (erstellt am 18.04.2007) sind die Wohnungseigentumseinheiten Top A +B zur Gänze an die D GmbH vermietet und von dieser an die Hotelbetreibergesellschaft untervermietet.

Die vermieteten Nutzflächen betragen laut Gutachten insgesamt 238,40 m² (Büro 75,11 m², Wohnung 103,63 m² und Gang 59,66 m²).

Festgestellt wird, dass der Bw für einen Abschreibungssatz in Höhe von 3% weder für das Jahr 2001, noch zum Zeitpunkt des Beginns der Vermietung im Jahr 2002 (Mietbeginn 01. Juli 2002) ein Gutachten eines Sachverständigen betreffend die Nutzungsdauer vorgelegt hat. Ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer wurde dieser Ansatz im Zuge einer Betriebsprüfung und einer Wiederaufnahme der Bescheide für die Jahre 2001 bis 2003 auf den gesetzlich vorgegebenen AfA Satz von 1,5% von den Gebäudeanschaffungskosten korrigiert.

In den Jahren 2004 und 2005 hat der Bw die AfA mit 1,5% der Anschaffungskosten erklärt.

Trotz erklärungskonformer Veranlagung hat der Abgabepflichtige gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 unter Vorlage eines Gutachtens berufen. Er beantragte die AfA mit 3,33% vom Restbuchwert zum 01.01.2005 in Höhe von 324.659,70 € im Betrag von 10.811,17 €.

Das Gutachten vom 18. April 2007 stammt von Architekt Dipl.Ing. E F und wurde mit der Berufung vorgelegt. Es wurde von der Firma H, Straße1, Adresse1 in Auftrag gegeben. Im Veranlagungsakt befindet sich im Jahr 2004 ein Aktenvermerk über die Geschäftsführerbezüge bei der Firma H Textil Handels GesmbH. Aus dieser Firma bezieht der Bw seit einigen Jahren einen Geschäftsführerbezug als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Das Gutachten betreffend die Nutzungsdauer wurde zum Beweisthema „die Berechnung der Wertminderung durch Alter und Abnutzung“ erstellt.

Festgestellt wird: Das von Dipl.Ing. E F vorgelegte Gutachten ermittelt die Restnutzungsdauer von Hotelgebäuden durch Durchschnittswerte aus diversen Nutzungsdauertabellen aus Kommentaren zur Liegenschaftsbewertung unterschiedlicher Autoren. Es wird die gewöhnliche Lebensdauer von Hotels und Wohngebäuden angeführt, ohne auf den hier konkret vorliegenden Bauzustand des Schlosses Mondsee und der berufungsgegenständlichen Seminarräume einzugehen.

Wie das Finanzamt richtigerweise festgehalten hat, fehlt im Gutachten jede Beschreibung und Beurteilung der wesentlichen Bauteile (Gemäuer, Dach etc.) und Feststellungen zur Bauausführung.

Es ist weiters festzustellen, dass die in der vorgelegten ND-Tabelle unter der Fußnote 2) angeführte Nutzungsdauer für Wohnhäuser in stärkster Ausführung (Burgen, Schlösser, Kirchen etc.) nicht in die Nutzungsdauerberechnung mit einbezogen wurde, obwohl es sich hier um Räumlichkeiten eines Schlosses handelt.

Im Befund auf Seite 4 des Gutachtens zur Wohnungsbeschreibung wird die Ausstattung aufgelistet und beschrieben. Am Tag der Besichtigung, am 08.März 2007, lagen **keine Baumängel** vor und der Instandhaltungszustand nach dem Kauf am xx.xx.2001 bis 8.März 2007 wurde trotz Nutzung als Seminarrräumlichkeiten seit 1. Juli 2002 mit **sehr gut** beschrieben.

Beweiswürdigung:

Als Beweismittel für die Renovierung des Schlosses Mondsee wird auf die Webseiten seminar-schlossmondsee.at bzw. schlossmondsee.at hingewiesen, aus denen hervorgeht, dass das Schloss und das Hotel im Jahr 2001 neu renoviert eröffnet wurde. Hingewiesen wird, dass die Webseiten zum Schloss Hotel Mondsee laufend textlich diversen Veränderungen in der Gestaltung unterliegen. Es ist jedoch der wesentliche Umstand, dass das Gebäude im Jahr 2001 - neu renoviert und revitalisiert – immer angeführt.

Laut Berufung sei mit der Zeit zu Tage getreten, dass die Form der Nutzung dieser Wohnungen als Seminarrräumlichkeiten eine deutlich stärkere Abnutzung mit sich bringe, als bei einer normalen Wohnraumnutzung.

Diese Behauptung lässt sich durch den vorliegenden Sachverhalt und das Gutachten nicht nachweisen.

Das vorgelegte Gutachten wird vom UFS aus folgenden Gründen nicht als taugliches Beweismittel zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer von 28 Jahren im Jahr 2007 bzw. von 30 Jahren im Jahr 2005 angesehen:

Der Gutachter hat bei den hier gegenständlichen Räumlichkeiten – nach vier Jahren und 10 Monaten der Vermietung als Seminarräume – bei der Befundaufnahme am 08. März 2007 **weder Baumängel, noch einen schlechten Erhaltungszustand** festgestellt, sondern ganz im Gegenteil. Es lagen laut Gutachten keine Baumängel vor und auch der Instandhaltungszustand wurde als sehr gut bezeichnet.

Der Gutachter hat auf den Seiten 9 und 10 des Gutachtens die **gewöhnliche Lebensdauer** und Verkürzung oder Verlängerung derselben anhand **allgemeiner** Beispiele aus der Literatur rein rechnerisch dargestellt. Er ist nicht speziell auf das hier gegenständliche Gebäude (Schloss Mondsee) und die Abnutzung der streitgegenständlichen Räumlichkeiten (Räumlichkeiten zur Seminarnutzung im Schloss Mondsee) eingegangen.

Der Gutachter Dipl.Ing. E F hat auf einen allgemeinen Vergleich der gewöhnlichen Lebensdauer (GLD) von Hotelgebäuden und Wohngebäuden abgestellt und eine **relativen Unterschied** zwischen der gewöhnlichen Lebensdauer von solchen Gebäuden gezogen.

Dabei ist er auch von den von diversen Autoren niedrigsten Werten ausgegangen und hat einen Zentralwert (Median) von 60 Jahren für das Hotelgebäude und einen Wert von 110 Jahren für ein Wohngebäude ermittelt. Danach hat er eine rein fiktive Restnutzungsdauer bei einer Nutzung als Wohnung von 50 Jahren = 100% und eine rein fiktive Restnutzungsdauer als Hotel/Seminarraum von 28 Jahren = 55% ermittelt.

Die Berechnung eines relativen Unterschiedes zwischen einer Hotelnutzung und einer Nutzung als Wohngebäude aus Tabellen von Büchern führt ausschließlich zu einem allgemeinen Rechenergebnis.

Der Gutachter übersieht auch, dass hier keine Hotelabnutzung von Zimmern durch laufend wechselnde Gäste vorliegt, sondern eine Abnutzung durch Seminarteilnehmer oder Veranstaltungen vorliegt. Es wurde aber darüber keine Aussage getroffen, wie häufig diese Räumlichkeiten tatsächlich gebucht und somit genutzt wurden.

Die Lebensdauer eines Gebäudes wird bestimmt durch die Wahl der Baustoffe und die Güte der Ausführung bzw. die Dauerhaftigkeit des Rohbaus, die Qualität der Ausführung, die laufende Instandhaltung und die äußeren Witterungseinflüsse (vgl. Ross – Bachmann – Holzner, aaoO, 255 und 261).

Für Zwecke einer kürzeren Nutzungsdauer müsste ein entsprechend **begründeter Nachweis** über den Bauzustand und über detailliert vorliegende Mängel geführt werden. Allgemeine Ausführungen zu Durchschnittswerten und eine generalisierende Betrachtungsweise sind für das bestimmte berufsgegenständliche Objekt nicht geeignet, den Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer zu führen.

Die allgemeinen Ausführungen von einem Buchautor wie Kranewitter zur gewöhnlichen Lebensdauer erklären nur die Begriffe. Aus dieser Begriffserklärung ist für die spezifische Nutzungsdauer für die hier gegenständlichen Räumlichkeiten nichts gewonnen.

Es wurden hier keine konkreten wertmindernden Umstände aufgezeigt. Es lagen weder Mängel in der Bausubstanz vor, noch wurden Schäden durch die Nutzung als Seminar-räumlichkeiten aufgezeigt.

Es ist auch darauf hinzuweisen, dass im Mietvertrag unter Punkt VI. unter anderem eine besonders intensive Instandhaltungspflicht unter Erwähnung aller Leitungen und technischen Geräte angeführt ist dh es ist jede normale Abnutzung immer wieder durch Instandhaltungsmaßnahmen zu beseitigen.

Weiters ist dem Finanzamt betreffend das Wahlrecht für eine kürzere Nutzungsdauer wie folgt zuzustimmen:

Der Bw hat am Beginn der Vermietung **ohne** Vorlage eines Gutachtens eine kürzere Nutzungsdauer (abgekürzt ND) entgegen **der gesetzlichen Vermutung** in Anspruch genommen. Dies wurde durch eine Betriebsprüfung korrigiert.

Ohne Änderung der Nutzungsart der vermieteten Räumlichkeiten begehrte der Bw ab dem Jahr 2005 erneut den Ansatz einer kürzeren ND - diesmal unter Vorlage eines Gutachtens. Das Gutachten erweist sich betreffend des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer für diese berufsgegenständlichen Räumlichkeiten als nicht schlüssig.

Zusätzlich zum unschlüssigen Gutachten kann das Wahlrecht, das einmal bereits im Jahr 2001 ausgeübt wurde, bei gleichbleibenden Verhältnissen bei der Vermietung **nicht erneut** ausgeübt werden.

Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann nur wegen Änderung der Nutzung abgegangen werden oder wenn die Schätzung der Nutzungsdauer auf einem Irrtum beruht hat (vgl. VwGH 24.06.2003, 99/14/0015).

Es wurden im Gutachten im Jahr 2007 auch keinerlei Umstände (wie Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen o.ä.) angeführt, die seit dem Erwerb im Jahr 2001 oder dem Beginn der Vermietung im Jahr 2002 eingetreten wären.

Rechtlich ist auszuführen:

§ 16 Abs. 1 Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) normiert in Zusammenhang mit nicht betrieblich genutzten Gebäuden Folgendes (Anm.: Fettdruck durch Berufungsbehörde):

"Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut **nicht zu einem Betriebsvermögen**, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.
- e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden."

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 sieht für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen einen **gesetzlichen** AfA-Satz vor, wobei dieser 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten beträgt. Der Abgabepflichtige hat jedoch ein Wahlrecht dahingehend, eine kürzere Nutzungsdauer als die vom Gesetz angenommene **nachzuweisen**. Im Gegensatz zur allgemeinen Regelung betreffend die Absetzung für Ab-

nutzung (§ 7 Abs. 1 EStG 1988) ist für die einer Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäude grundsätzlich eine gesetzliche Nutzungsdauer vorgesehen, von der **nur** abgewichen werden kann, wenn der Abgabepflichtige einen entsprechenden Nachweis führt. Der Abgabepflichtige hat somit ein Wahlrecht zwischen dem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer und dem gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz (vgl. EStRL 2000, Rz 3143 zu § 8 Abs. 1 EStG 1988). Sofern sich die Nutzungsverhältnisse nicht grundlegend ändern, kann der Abgabepflichtige **nur bei Inbetriebnahme** eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen. Er bleibt an den nachgewiesenen AfA-Satz gebunden. **Das Wahlrecht ist konsumiert.** Nur dann, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern (zB Wechsel im Nutzungseinsatz; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung oder Änderung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen) kann auf Grund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf einen nachgewiesenen AfA-Satz umgestiegen werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG⁴, § 16 Tz 168).

Der UFS teilt daher die Auffassung des Finanzamtes. Weder ist der vom Gesetz geforderte Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch ein schlüssiges und nachvollziehbares Gutachten für die berufungsgegenständlichen Seminarräume im Jahr 2005 erbracht, noch liegt im Jahr 2005 eine Nutzungsänderung der Räumlichkeiten vor, sodass das AfA Wahlrecht bereits 2002 mit Beginn der Vermietung konsumiert wurde.

Im gegenständlichen Fall liegt dem AfA-Satz von 1,5 % keine Schätzung, sondern eine **gesetzliche Festlegung** des AfA-Satzes bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zu Grunde. Vom gesetzlich festgelegten AfA-Satz kann wie bereits dargestellt nur **im Jahr der Inbetriebnahme** oder z.B. **bei einem Wechsel im Nutzungseinsatz** oder bei einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung oder Änderung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen abgewichen werden. Da der Bw für das Jahr 2002, in dem der Berufungswerber mit der Vermietung der Wohnung **begonnen** hat, keinen anderen AfA-Satz als den gesetzlich vorgesehenen nachgewiesen hat und für das Jahr 2005 keine Nutzungsänderung oder ähnliche relevante Gründe behauptet wurden, war der gesetzliche AfA-Satz von 1,5 % beizubehalten.

Verwiesen wird auf die Rechtsprechung des VwGH und dazu beispielhaft auf die Entscheidung VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074 und deren Rechtssätze:

Rechtssatz 1: 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 trifft den,

der die kürzere Nutzungsdauer behauptet. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über **den (technischen) Bauzustand** erbracht werden (Hinweis E 17. Dezember 2003, 2001/13/0277 und E 9. September 2004, 2002/15/0192 mwN, sowie E 26. November 1991, 91/14/0169).

Solch ein Gutachten liegt im gegenständlichen Fall weder im Jahr 2002, noch im Jahr 2005 vor. Das von Dipl.Ing. E F vorgelegte Gutachten errechnet die Restnutzungsdauer der Wohnung an Hand von Kommentaren zur Liegenschaftsbewertung und nicht anhand der konkreten Umstände und des technischen Bauzustandes der Wohnung.

Dies wäre aber nur eine Voraussetzung dafür, dass der Inhalt eines Gutachtens überhaupt von Seiten der Finanzverwaltung berücksichtigt werden könnte. Die zweite Voraussetzung ist **der Zeitpunkt für die Vorlage eines Gutachtens** dh der Zeitpunkt für die Ausübung des Wahlrechts. Hier hätte das Gutachten spätestens für das Jahr 2002 zu Beginn der Vermietung (= das Jahr in dem mit der Abschreibung begonnen wurde), vorliegen müssen.

Ein weiterer Zeitpunkt für die Vorlage eines Gutachtens wäre in einem solchen Jahr, in dem sich **die Art der Nutzung** entscheidend zu den Vorjahren ändert. Dies ist hier weder 2005, noch 2007 der Fall.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. April 2001, 99/13/0221, ausgeführt, dass ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt ist. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich. Damit ist das Gutachten vom 18. April 2007, das bloß über die Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens Aussagen trifft, unmaßgeblich (vgl. auch VwGH 22. 6. 2001, 2000/13/0175).

Rechtssatz 2 des oben erwähnten VwGH vom 28.01.2005, 200/15/0074 lautet: Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (Hinweis E 25. April 2001, 99/13/0221). 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.

Rechtssatz 3: Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich **vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab**; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden

müssten, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (Hinweis E 27. Jänner 1994, 92/15/0127).

Zur Berufung betreffend die Einkommensteuervorauszahlung 2008:

Gemäß § 45 EStG 1988 berechnet sich die Vorauszahlung an Einkommensteuer für ein Jahr an der Einkommensteuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr, erhöht um 4%, wenn die Vorauszahlung erstmals für das auf den Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, und erhöht um weitere 5% für jedes weitere Jahr.

Durch diese Berufungsentscheidung erfährt die Bemessungsgrundlage sowie die Abgabenschuld der für die Festsetzung der angefochtenen Vorauszahlung maßgeblichen Veranlagung (hier des Jahres 2006) keine betragsmäßige Änderung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 4. Juli 2013