



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Ort1, Str1, vertreten durch RH, Steuerberater in Ort2, Str2, vom 18. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz, dieses vertreten durch Mag. H, vom 12. November 2010 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden diese einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 25.6.2001 teilte der Berufungswerber (Bw.) dem Finanzamt mit, dass er nach Vollendung seines 60. Lebensjahres seine Fremdenpension "R" (im Folgenden kurz R genannt) mit Stichtag 30.4.2001 aufgegeben habe und er sich seit 1.5.2001 in Frühpension befinde. Künftig werde er die Pension im Rahmen einer „kleinen Dauervermietung“ weiterführen. Im besagten Gebäude befinde sich auch sein Hauptwohnsitz. Da er weniger als 50% der Gesamtnutzfläche vermieten werde, stelle er den Antrag auf Nichterfassung der

stillen Reserven hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörigen Gebäudeteile gemäß § 24 Abs. 6 EStG.

Diese vom Bw. vorgenommene steuerrechtliche Beurteilung des Aufgabevorganges als begünstigte Betriebsaufgabe (§ 24 Abs. 6 EStG) wurde in der Folge vom Finanzamt (Betriebsprüfung) überprüft. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung ([§ 150 BAO](#)) vom 16.7.2004 findet sich unter „Tz. 14 - Betriebsaufgabe 1.5.2001“ ua. nachstehende Feststellung:

„[..]

Die Begünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG steht für das Gebäude "R" zu. Die Betriebsaufgabe ist erforderlich, weil der Steuerpflichtige das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt und das Gebäude bis zur Betriebsaufgabe der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist. Darüber hinaus wird das Gebäude "R" weder veräußert, einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen, noch überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet.

[..]"

Nach Vornahme diverser Investitionen am Gebäude begann der Bw. im Jahre 2005 mit der Vermietung der Liegenschaft „R“ und erklärte aus dieser Tätigkeit in diesem Jahr einen Verlust in Höhe von € 3.464,67. Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 20.9.2010 versagte die Abgabenbehörde die Zuerkennung des Verlustes mit dem Hinweis, dass aufgrund der gewährten Hauptwohnsitzbefreiung die Anerkennung von Werbungskosten für die Dauer von fünf Jahren nicht möglich sei. Der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung – der Bw. wandte darin ein, dass er das Gebäude nach vorherigem Umbau im Ausmaß von 42%, somit nicht überwiegend, vermiete – gab das Finanzamt Folge und anerkannte die mit der Gebäudevermietung zusammenhängenden Werbungskosten dem Grunde nach. Als Abzugspost versagt blieb allerdings jene Gebäude-AfA (€ 854,64), welche auf den Altbestand des Gebäudes R entfiel. Aus dem Anlagenverzeichnis „Sachkonto 0100 Gebäude“ des Zeitraumes Jänner bis Dezember 2005 geht diesbezüglich hervor, dass die genannte Jahres-AfA aus einer Bemessungsgrundlage in Höhe von € 42.732,-- unter Anwendung eines Abschreibungssatz von 2 % resultiert. An AfA im Zusammenhang mit dem Altbestandes des Gebäudes R wurde lediglich der Fernwärmeanschluss (3 % von € 1.217,77 = € 36,53) als Abzugsposten zugelassen.

In der ergangenen Berufungsvorentscheidung findet sich zwar keine explizite Begründung für diese Vorgangsweise, allerdings lässt sich vermuten, dass der Umstand, wonach das Gebäude R im letzten Jahr seiner betrieblichen Nutzung (2001) bereits zur Gänze abgeschrieben war, für die Entscheidung des Finanzamtes ausschlaggebend gewesen sein musste. Der Einkommensteuerbescheid 2005 (Berufungsvorentscheidung) erwuchs in Rechtskraft.

In den darauf folgenden – nunmehr berufsverfangenen – Zeiträumen 2006 bis 2008 machte der Bw. an AfA in Bezug auf das Altgebäude wiederum einen Betrag von € 854,64 per anno geltend.

Mit den jeweils am 12.11.2010 ergangenen Einkommensteuerbescheiden (endgültige Bescheide gemäß [§ 200 Abs. 2 BAO](#)) wurde per analogiam zur Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2005 die AfA für das Gebäude „R alt“ um € 818,11 (€ 854,64 abzüglich zuerkannte AfA-Fernwärme € 36,53) vermindert, sodass sich aus der Vermietung dieses Gebäudes Überschüsse in Höhe von € 751,69 (2006), € 5.917,10 (2007) und € 7.151,70 (2008) ergaben.

Mit Eingabe vom 18.11.2010 berief der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 wegen der vom Finanzamt vorgenommenen Kürzung der AfA auf € 36,53.

Wörtlich führte der Bw. in seinem Berufungsschreiben aus:

"Laut EStR 6432: Wird ein Gebäude, das aus einem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet, ist für die AfA-Bemessung anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Aufgabewert (gemeine Wert) zugrunde zu legen.

Eine Kürzung um die un versteuerten stillen Reserven (Betriebsaufgabe nach [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#)) ist vom Gesetzgeber (AbgÄG 2004) erst bei Betriebsaufgaben ab dem Jahr 2005 vorgesehen, vorher definitiv nicht.

Der Aufgabewert (gemeine Wert) des Gebäudes in NN R. 15 wurde im Zuge der damaligen Betriebsprüfung (2000-2002) vom Finanzamt bereits ermittelt und liegt der Berufung bei.

Im Zuge dieser Berufung wird auch noch die Berichtigung eines Rechenfehlers bezüglich des Gebäudewertes R beantragt. Der richtige Wert für 42 % des Gebäudes beträgt (siehe Beilage) € 85.463,--.

Die Restnutzungsdauer beträgt laut BP (siehe Beilage) 27 Jahre – daher wird ein AfA-Satz von 3 % beantragt."

Gleichzeitig mit dem soeben zitierten Berufungsschreiben brachte der Bw. auch die vom Betriebsprüfer vorgenommene Ermittlung des Entnahmewertes betreffend das Gebäude R zur Vorlage. Darin ging der Prüfer nach einer kursorischen Befundung von einer Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes im Ausmaß von 100 Jahren aus. Den Substanzwert errechnete der Prüfer unter Zugrundelegung der Kubatur abzüglich einer Alterswertminderung nach Ross sowie eines „verlorenen Bauaufwandes“ mit S 2,500.000,-- (davon 50 % betrieblicher Anteil S 1,250.000,--).

Bei der Ausmittlung des Ertragswertes wurden durchschnittliche Mieteinnahmen von S 322.067,-- (davon 50 %: S 161.033,--) zu Grunde gelegt. Ausgehend von den auf den betrieblichen Anteil entfallenden Jahresmieteinnahmen von (gerundet) S 160.000,-- abzüglich eines Betriebsausgabenanteiles in Höhe 35 % sowie unter Anwendung eines Vervielfältigers in

Höhe von 15 resultierte daraus ein Ertragswert in Höhe von S 1,560.000,--. Der im Verhältnis 1:1 gewichtete Substanz- und Ertragswert belief sich somit auf (gerundet) S 1,400.000,--.

In einer - offenbar vom steuerlichen Vertreter verfassten - handschriftlichen Note wird vermerkt, dass dieser Betrag (S 1,400.000,--) lediglich einen Anteil von 50 % des Gebäudes (betrieblicher Anteil) betrifft. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA im Zuge der später erfolgten Vermietung sei allerdings ausgehend vom Entnahmewert des gesamten Gebäudes (S 2,800.000,--) der auf die vermieteten Flächen (42 %) entfallende Teil zu Grunde zu legen. Sonach ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 85.463,--.

Mit den jeweils am 20.12.2010 ergangenen Berufungsvorentscheidungen wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Bescheidbegründung wurde auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2005 hingewiesen.

Mit Eingabe vom 19.1.2011 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an den UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gleichzeitig übermittelte der Bw. eine Ablichtung des in der SWK 2001, Heft 29, Seite 703, erschienenen Fachartikels von Univ. Lekt. Dr. *Schmidl*. Der Verfasser beschäftigt sich darin mit der Zulässigkeit einer erhöhten Abschreibungsbasis für Gebäude, die vor Beginn der Vermietung steuerbegünstigt (gemäß § 24 Abs. 6 EStG) entnommen wurden. Nach Darstellung der im Zeitpunkt der Verfassung dieses Artikels geltenden Rechtslage kommt der Autor zum Schluss, dass es sich bei der Gebäudebegünstigung nach § 24 Abs. 6 EStG durch Nichtversteuerung der stillen Reserven um eine „Quasi-Tarifvorschrift unter persönlichen Voraussetzungen“ handle, sodass „trotz Nichtversteuerung der stillen Reserven die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung der in weiterer Folge durchgeführten (nicht überwiegenden) Vermietung der Aufgabewert (gemeine Wert)“ sei.

Mit Schreiben vom 17.2.2011 nahm das Finanzamt zum Vorlageantrag des Bw. Stellung. Nach Wiedergabe des bisherigen Verwaltungsgeschehens wurde unter Bezugnahme auf die Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2005 ausgeführt, dass mit Eingabe vom 25.6.2001 die Nichterfassung der stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG beantragt worden sei. Diese Nichterfassung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe löse eine zwingende Beibehaltung der Gebäudebuchwerte in den Folgejahren im Rahmen einer weiteren erlaubten Einkunftserzielung aus. Nach finanzamtlicher Ansicht entspräche der Aufgabewert durch die Inanspruchnahme der Gebäudebegünstigung und somit Nichterfassung der stillen Reserven den Buchwerten bei der Betriebsaufgabe. Die vom steuerlichen Vertreter angeführte Ermittlung des Entnahmewertes durch den damaligen Prüfer

sei im Rahmen der Prüfung nur zum Zwecke der Berechnung der steuerlichen Auswirkung einer eventuellen Nichtinanspruchnahme der Gebäudebegünstigung erstellt worden.

Auch könne dem Ansinnen des Bw. auf Gewährung einer Abschreibungssatzes von 3 % nicht näher getreten werden. Im Rahmen einer Vermietung bzw. Verpachtung betrage der AfA-Satz grundsätzlich bis 1,5 %. Unmaßgeblich sei dabei die Nutzungsart des Gebäudes durch den Mieter. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG zeitige der Umstand, dass das vermietete Gebäude etwa schon vor Beginn der Vermietung in Nutzung gestanden sei, keine Auswirkung auf die Höhe des AfA-Satzes.

Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) komme – auch bei Anschaffung eines bereits in Nutzung gestandenen Gebäudes – nur dann in Betracht, wenn aufgrund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen sei. Ein derartiges Gutachten betreffend den Bauzustand des Gebäudes R sei vom Steuerpflichtigen allerdings bis dato nicht vorgelegt worden. Die Ermittlung des Substanz- und Ertragswertes durch den Prüfer stelle kein derartiges Gutachten dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zur AfA Bemessungsgrundlage

Unbestritten ist der Zeitpunkt der Betriebsaufgabe (30.4.2001). In Bezug auf die Beurteilung der Rechtsfolgen einer Betriebsaufgabe ist die zu diesem Zeitpunkt geltende Rechtslage heranzuziehen.

Wird ein Gebäude, das aus einem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, sofort oder zu einem späteren Zeitpunkt zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet, so ist für die AfA Bemessung anstelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Entnahmewert (Teilwert) oder der Aufgabewert (gemeiner Wert) zugrunde zu legen (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 41.5). Ebenso führt *Doralt* in seinem EStG Kommentar (§ 16 Tz 157) aus, dass im Falle einer Vermietung eines zunächst betrieblich genutzten und später entnommen Gebäudes, der Entnahmewert (Teilwert) als neue Bemessungsgrundlage anzusehen sei.

Im vorliegenden Fall lässt sich kein Hinweis darauf finden, weshalb der vom Betriebsprüfer ermittelte gemeine Wert (Entnahmewert) des Gebäudes im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht den wahren Gegebenheiten entsprechen sollte. In schlüssiger und nachvollziehbarer Weise ermittelte der Prüfer unter gleicher Gewichtung von Substanz- und Ertragswert den gemeinen Wert des Gebäudes im Zeitpunkt seiner Entnahme.

Die stillen Reserven, also jener Unterschiedsbetrag, der sich zwischen Entnahme- und Buchwert ergibt, sind grundsätzlich steuerhängig, wenngleich diverse gesetzliche Begünstigungen (vgl. [§ 37 Abs. 2 EStG 1988](#)) eine Steuerkumulation abfedern sollen. Die Bestimmung des [§ 24 Abs. 6 EStG 1988](#) in der für den Zeitpunkt der gegenständlichen Betriebsaufgabe geltenden Fassung des BGBl Nr. 201/1996 ordnet bei Vorliegen bestimmter – im hier zu beurteilenden Fall offensichtlich gegebener und daher unstrittiger – Voraussetzungen eine Steuerfreistellung der stillen Reserven an. Sinn dieser sogenannten „Hauptwohnsitzbefreiung“ ist es, Betriebsaufgaben zu erleichtern (*Quantschnigg/Schuch*, § 24, Tz 130). Ist im Betrieb ein Gebäude vorhanden, das dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse dient, kann er es im Zuge einer Betriebsaufgabe praktisch nicht veräußern. Er hat somit keine Möglichkeit, sich die Mittel zu beschaffen, die er zur Bezahlung der Einkommensteuer, die auf die Realisierung der im Gebäude vorhandenen stillen Reserven entfallen würde, benötigt (*Quantschnigg/Schuch*, aaO., unter Hinweis auf *Kofler*, Handbuch der Betriebsaufgabe, 149f). Der Gesetzgeber verzichtet daher unter bestimmten, sehr eng gefassten Umständen (ua. darf das Gebäude „nicht überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden“) auf die Erfassung stiller Reserven.

Erst mit dem Abgabenänderungsgesetzes (AbgÄG) 2004, BGBl I Nr. 180/2004 (gültig ab dem Veranlagungszeitraum 2005) erweiterte der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Hauptwohnsitzbefreiung und ließ eine befreiungsunschädliche Verwendung des Gebäudes zur Erzielung von betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften grundsätzlich zu.

Konkret wurde in § 24 Abs. 6 EStG idF des AbgÄG 2004 Folgendes normiert:

„Wird der Betrieb aufgegeben und werden aus diesem Anlass Gebäudeteile (Gebäude) ins Privatvermögen übernommen, so unterbleibt auf Antrag die Erfassung der darauf entfallenden stillen Reserven. Voraussetzung ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen ist, auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen worden sind und einer der folgenden Fälle vorliegt:

1. Der Steuerpflichtige ist gestorben und es wird dadurch eine Betriebsaufgabe veranlasst.
2. Der Steuerpflichtige ist wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht mehr in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Mitunternehmer verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.
3. Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr vollendet und stellt seine Erwerbstätigkeit ein. [..]

Wird das Gebäude (der Gebäudeteil) nach Betriebsaufgabe durch den Steuerpflichtigen oder einen unentgeltlichen Rechtsnachfolger zur Erzielung von Einkünften verwendet, ist sein steuerlicher Wertansatz um die un versteuerten stillen Reserven zu kürzen“. [..]

Wie der Bw. richtig erkannt hat, wird erst im Anwendungsbereich des AbgÄG 2004 der steuerliche Wertansatz um die aus Anlass der Betriebsaufgabe unversteuert gebliebenen stillen Reserven eingekürzt. Dies aufgrund einer ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung.

Die Anwendung dieser Bestimmung auf Zeiträume, die vor dem In-Kraft-Treten des AbgÄG 2004 liegen, etwa im Wege einer Gesetzesanalogie oder in Form einer teleologischen Reduktion der im Jahre 2001 geltenden Bestimmungen erweist sich nach Auffassung des UFS als unzulässig. Wenngleich der Gebäudealtbestand im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bereits abgeschrieben war, so generiert eine daran anschließenden private Vermögensverwaltung (Vermietung) eine neuerliche Bemessungsgrundlage für die AfA, welche wie im vorliegenden Fall mit dem durch die Finanzbehörde (Betriebsprüfung) seinerzeit ermittelten gemeinen Wert (Entnahmewert) in Ansatz gebracht werden kann.

Auch dem Vorbringen, wonach die Bemessungsgrundlage für die AfA wegen eines Rechenfehlers zu berichtigen und ein Wertansatz von € 85.463,- zugrunde zu legen sei, kann gefolgt werden. Das unbestrittene Ausmaß der vermieteten Flächen des Gebäudes R entspricht 42% der Gesamtnutzfläche.

2. Zur Höhe der AfA

Der Bw. begehrt – ausgehend von der durch die BP festgestellten Restnutzungsdauer von 27 Jahren – einen Abschreibungssatz von 3%.

Dazu ist festzuhalten:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG können bei Mietgebäuden ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude im gebrauchten Zustand angeschafft worden ist (*Doralt*, EStG Kommentar, § 16 Tz 159). Eine kürzere Nutzungsdauer ist anhand eines fundierten Gutachtens nachzuweisen und anlässlich des erstmaligen Ansatzes der AfA geltend zu machen. Es handelt sich dabei um ein Wahlrecht, das in einem späteren Jahr nicht mehr geltend gemacht werden kann. Wird der gesetzliche AfA-Satz einmal angewendet, so ist das Wahlrecht konsumiert. Eine Änderung der Nutzungsdauer ist dann nur zulässig, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern (zB Wechsel der Nutzungsart, der auch zur Änderung des gesetzlichen AfA-Satzes führen würde; Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung).

Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (*Doralt*, EStG Kommentar, aaO., mit zahlreichen Judikaturhinweisen). Es bedarf hiezu keiner Aufforderung durch die Behörde (VwGH 27.1.1994, [92/15/0171](#)). Dieser Nachweis kann grundsätzlich nur

mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung, oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, so ist es auch nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (VwGH 17.12.2003, [2001/13/0277](#)).

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Lage des Verfahrens ein derartiges Gutachten über den Zustand des Bestandgebäudes zur Vorlage gebracht. Die vom Betriebsprüfer bei Ausmittlung des Entnahmewertes ermittelte Restnutzungsdauer stellt kein profundes Gutachten in Bezug auf den Bauzustand des Gebäudes dar, weshalb ein Abweichen von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer unzulässig ist.

Aus den genannten Gründen war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Die Gebäude-AfA (Altbestand) errechnet sich aufgrund der vorliegenden Berufungsentscheidung wie folgt:

AfA lt Erklärung	€ 854,64	
AfA lt Berufungsentscheidung (€ 85.463,- x 1,5%)	€ 1.281,95	
Veränderung		€ 427,31

Bezogen auf die bekämpften Bescheide ermitteln sich die Vermietungseinkünfte in Bezug auf die Pension R wie folgt:

2006		
VuV lt Bescheid	€ 751,69	
- AfA lt FA	-€ 818,11	
- AfA lt BE (Veränderung gg Erkl.)	-€ 427,31	
VuV lt BE		-€ 493,73
2007		
VuV lt Bescheid	€ 5.917,10	
- AfA lt FA	-€ 818,11	
- AfA lt BE (Veränderung gg Erkl.)	-€ 427,31	
VuV lt BE		€ 4.671,68
2008		
VuV lt Bescheid	€ 7.151,70	
- AfA lt FA	-€ 818,11	
- AfA lt BE (Veränderung gg Erkl.)	-€ 427,31	

VuV lt BE		€ 5.906,28
-----------	--	------------

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 2. September 2013