



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Ornezeder & Partner GmbH & Co KG, 4890 Frankenmarkt, Hauptstraße 91, vom 7. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vom 6. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2004 unverändert und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsverberin (Bw) erzielte im Berufungsjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die vermietete Liegenschaft, ein Mehrfamilienhaus, in Adr. , wurde im Jahr 1998 von der Bw gemeinsam mit MN erworben, renoviert und vermietet. Mit Übergabevertrag vom 12. November 2001 wurde dessen Hälfteanteil in Form einer gemischten Schenkung mit Stichtag 1. Jänner 2002 auf die Bw übertragen, wobei von einem unentgeltlichen Erwerb auszugehen war. In der (berichtigten) Einkommensteuererklärung 2002 samt Beilagen wurden die fiktiven Anschaffungskosten des halben Gebäudes mit 366.150,00 € angesetzt und für das gesamte Gebäude ein Afa-Satz von 2,5 % geltend gemacht.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens legte die Bw ua das Schätzungsgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes zum Stichtag 01.01.2002 vom 4. Juli 2003 samt Ergänzung vom 22. September 2002 des Sachverständigen AB vor, in welchem die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit 40 Jahren angesetzt wurde.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 berücksichtigte das Finanzamt bei der käuflich erworbenen Gebäudehälft 1,5 % AfA. Die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA der unentgeltlich erworbenen Haushälften wurden gekürzt und ein AfA-Satz von 2 % angesetzt.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Neben Ausführungen zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten wurde vorgebracht, dass im Schätzungsgutachten über die Restnutzungsdauer der technische Befund ausführlich dargelegt worden sei. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 08.08.1996, 92/14/0052 werde bestätigt, dass wirtschaftliche und technische Nutzungsdauer häufig zusammenfallen würden. Diese Übereinstimmung habe der Gutachter in seinem Gutachten beschrieben: Aus dem technischen Befund gehe hervor, dass wesentliche Bauteile des Hauses einer baldigen Sanierung bzw. Erneuerung bedürfen würden, um die im Gutachten angesetzte 40jährige Restnutzungsdauer vertretbar zu machen. Auch sei bei der käuflich erworbenen Haushälfte die Berichtigung des AfA-Satzes zulässig, da nunmehr der Nachweis der geringeren Nutzungsdauer durch ein Sachverständigengutachten erbracht worden sei.

Mit Berufungsentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt. Die AfA des käuflich erworbenen Hälftenanteils wurde mit 2 % berücksichtigt und die fiktiven Anschaffungskosten laut Gutachten anerkannt. Die Restnutzungsdauer des Gebäudes von 40 Jahren wurde nicht anerkannt: Im Schätzgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes sei eine Restlebensdauer von 40 Jahren angenommen worden, wobei von einer angenommenen Gesamtlebensdauer von 80 Jahren und einem Baualter von 40 Jahren ausgegangen worden sei. In der Gutachtenergänzung würden im technischen Befund nur Mängel aufgezählt. Die Restnutzungsdauer sei nicht rechnerisch ermittelt worden. Es würden beispielsweise keine Aussagen über die Restlebenszeiten der einzelnen Gebäudeteile getroffen. Es heiße nur, dass der Sachverständige bei nochmaliger Überprüfung aller bewertungsrelevanten Faktoren der Meinung sei, dass im bewertungsgegenständlichen Fall eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren den korrekten Ansatz darstelle. Da keine schlüssig nachvollziehbare Aussage getroffen worden sei, weshalb eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anzunehmen sei, stelle das Gutachten keinen tauglichen Beweis für eine kürzere Nutzungsdauer dar. Es sei daher von einem AfA-Prozentsatz von 2 % (für ein vor 1915 errichtetes Gebäude) auszugehen.

Daraufhin hat die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend Folgendes ausgeführt:

Aus der nochmaligen Stellungnahme des Gutachters gehe hervor, dass die geforderte rechnerische Ermittlung der Restnutzungsdauer nach anerkannter Lehre nicht möglich sei. Der Gutachter bzw. seine technischen Konsulenten würden ihre Feststellungen ein drittes Mal bestätigen. Auch in den Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6444) sei keine rechnerische Ermittlung gefordert, sondern lediglich ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes. Dies sei mehrmals geschehen und führe zu dem eingehend begründeten Ergebnis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 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 Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden. Unter Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe (Vgl. z.B. VwGH 29.03.2007, [2004/15/0006](#); VwGH 29.03.2007, [2004/13/0052](#); VwGH 28.01.2005, [2000/15/0074](#), sowie Doralt, EStG13, Tz 159 zu § 16).

Im gegenständlichen Fall erwarb die Bw aufgrund des Übergabevertrages vom 12. November 2001 den Hälftenanteil an der Liegenschaft in Adr., mit Stichtag 1. Jänner 2002 unentgeltlich. Aufgrund des Kaufvertrages vom 1. Juli 1998 war die Bw bereits Eigentümerin des anderen Hälftenanteils. Die Vermietung wurde durch die nunmehrige Alleineigentümerin weiter geführt. Es liegt eine Verkehrswertschätzung des Sachverständigen AB vom 4. Juli 2003 (mit Ergänzung vom 22. September 2003) vor, in welcher der Verkehrswert per 1. Jänner 2002 mit 1.130.000,-- € geschätzt wurde.

Laut Befund handelt es sich beim Gebäude um ein mittelalterliches Wohnhaus, das verschiedene Benutzungsstationen durchgemacht hat und im jetzigen Zustand aus 6 Eigentumswohnungen besteht. Nach kurzer Beschreibung der Liegenschaft wird festgehalten,

dass das Haus einen sehr positiven Eindruck macht, lediglich hinsichtlich der Dacheindeckung wird eine Erneuerung in den nächsten Jahren für notwendig erachtet. Als Baujahr wird „vermutlich Mittelalter, letzte größere Umbauten 1988 und 1999“ angeführt. Es folgt eine stichwortartige Baubeschreibung (zB. Kellermauerwerk: massiv – vermutlich Mischmauerwerk; aufgehendes Mauerwerk: massiv; Fassade: verputzt, gestrichen; Dach: Satteldach mit Schindeleindeckung; Decken: Tramdecken). Daran anschließend folgt die Ausstattungsbeschreibung der einzelnen Wohnungen. Zum Dachboden wird ausgeführt, dass augenscheinlich keine größeren Mängel sichtbar, undichte Stellen oder Wassereintritte mit freiem Auge nicht sichtbar sind. Weiters wird zum Bau- und Erhaltungszustand ausgeführt, dass der optische Bau- und Ausstattungszustand der Einheit bei der Befundaufnahme guter Allgemeinzustand mit Ausnahme des Daches war.

Dem Bewertungsteil ist zu entnehmen, dass sich der Verkehrswert aus Sachwert, Ertragswert und Marktanpassungsfaktor ergibt. Bei der Ermittlung des Sachwertes erfolgte die Bewertung aufgrund der Richtpreise laut Kranewitter für Herstellungskosten zur Bewertung von Mehrfamilienhäusern mit normaler Raumhöhe für „sehr gute Ausstattung“ in Salzburg. Hinsichtlich der Restnutzungsdauer wird Folgendes ausgeführt: *Üblicherweise wird bei Wohnhäusern von einer Gesamtlebensdauer von 80 bis 100 Jahren ausgegangen. Dieses Objekt geht in seiner Substanz jedoch schon sehr viel weiter zurück. In den letzten zwei Jahrzehnten wurden zwar Um- und Ausbauten vorgenommen, die jedoch im Wesentlichen nur das Innere des Gebäudes betreffen. Wesentliche Teile wie die Geschoßdecken (Tramdecken) und das Dach sind nicht erneuert worden. Das Dach ist in nächster Zeit neu einzudecken. Es wird daher vom Sachverständigen eine gewöhnliche Restlebensdauer von 40 Jahren angenommen.* In der Folge wird der mittels Richtpreis errechnete Herstellungswert des Gebäudes um eine Alterswertminderung von 38 % (Abschreibung bei einer progressiven Alterswertminderung nach Ross bei einer angenommenen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren und einem Baualter von rund 40 Jahren) vermindert. Der Ertragswert ergibt sich aus dem kapitalisierten Jahresnettoertrag (10 % Abzug für das Mietausfallwagnis und besondere Instandhaltungen), wobei eine Lebensdauer von 40 Jahren zugrunde gelegt wird.

In der Gutachtenergänzung vom 22. September 2003 lautet der technische Befund wie folgt: *Bei der Befundaufnahme am 16.09.2003 mit SVAB, Dipl.-Ing. YZ und der Auftraggeberin, Frau Bw. (zeitweise anwesend) wurde bezüglich des Bauzustandes festgestellt, dass - im Bereich des Kellermauerwerkes, aber auch hangseitig im Erdgeschoß, bis zu einer Höhe von ca. 1,20 m Feuchtigkeitsschäden (teilweise massiver Art) feststellbar sind. Eine Trockenlegung der Mauer kann nur durch die Verlegung einer Drainage, von bituminösen Abdichtungsbahnen, Errichtung einer Vorsatzschale etc. einhergehend mit geeigneten*

Mauertrockenlegungsmaßnahmen (wie z.B. Einführen von Sperrsichten (Stahlbleche) oder mit chemisch-technischen Maßnahmen erfolgen.

- der teilweise angemorschte Dachstuhl (inklusive Dacheindeckung, Dachlattung und Wärmedämmung mit Dampfsperre bzw. Dampfbremse) unbedingt erneuert werden muss.

Der Wärmedämmwert der bestehenden Außenmauern keineswegs dem derzeitigen Standard entspricht, da das Mauerwerk in der Grundsubstanz aus dem Mittelalter stammt.

Eine Erhöhung des Wärmedämmwertes mit einem außen liegenden Vollwärmeschutz oder Ähnlichem (in Absprache mit der SVK Sachverständigenkommission bzgl. Schutzzone 1) erscheint notwendig.

- teilweise wird es in nächster Zeit auch notwendig sein, einzelne Fenster und Türen zu erneuern.

In der Folge wird zur Restnutzungsdauer ausgeführt, dass nicht alleine die rein technische Restlebensdauer des Gebäudes von Bedeutung sei, sondern vielmehr auch die Eignung eines Gebäudes den zeitgemäßen Anforderungen eines potentiellen Nutzers (Eigentümers oder Mieters) an Architektur, Raumeinteilung, Infrastruktur und moderner Technik zu entsprechen sei. Nur wenn eine Immobilie auch diese Zusatzvoraussetzungen erfülle, könne davon ausgegangen werden, dass eine marktübliche Miete nachhaltig erzielbar sei. Diese Parameter würden unter dem Begriff der „wirtschaftlichen Restnutzungsdauer“ erfasst, die das Gesamtbild der Immobilie (bautechnischer Zustand des Hauses, Raumeinteilung, Infrastruktur, Wohlfähleignung für die Bewohner etc.) erfasse. Aus dem vorbeschriebenen technischen Befund gehe eindeutig hervor, dass wesentliche Bauteile des Hauses einer baldigen Sanierung bzw. Erneuerung bedürften, um die im Gutachten angesetzte 40-jährige wirtschaftliche Restnutzungsdauer vertretbar zu machen.

In seiner Stellungnahme vom 5. April 2004 schreibt der Sachverständige weiters, dass Kranewitter als gewöhnliche Lebensdauer von Einfamilienhäusern und Wohngebäuden in normaler Bauausführung eine Lebensdauer von 80 Jahren angebe. Nach langjähriger Markterfahrung könne davon ausgegangen werden, dass nur nach einer grundlegenden Sanierung eines Gebäudes – die auch Mauerwerk, Holztramdecken, Böden, Dachstuhl, Dachdeckung, Dämmung, Elektroausstattung, Sanitär etc. umfassen sollte – dieses im Wesentlichen mit einem Neubau verglichen werden könne. Da das Entstehungsjahr des Gebäudes bzw. der tragenden Bauteile beim gegenständlichen Objekt nicht habe ermittelt werden können und eine grundlegende Sanierung offensichtlich nicht durchgeführt worden sei, könne – unter Berufung auf die Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 79 entnommenen Tabelle „Technische Lebensdauer von Bauteilen eines Gebäudes“ - davon ausgegangen werden, dass die technische Lebensdauer einzelner Bauteile erreicht bzw. eventuell überschritten sei. Die Alterswertminderung und damit auch die gewöhnliche

Restnutzungsdauer könne nach der einschlägigen Fachliteratur nicht rein rechnerisch auf Dezimalstellen ermittelt, sondern nur nach entsprechender Besichtigung und unter Würdigung des Zustandes der einzelnen Bauteile und des Gesamtzustandes der Liegenschaft geschätzt werden. Nach entsprechend eingehender Besichtigung mit dem technischen Konsulenten Arch. DI YZ und Würdigung des Gesamtzustandes des Objektes seien sie zur Überzeugung gekommen, dass nach ihrer Markterfahrung die gewöhnliche Restnutzungsdauer der Liegenschaft mit 40 Jahren geschätzt werde.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Verkehrswertschätzung des Sachverständigen AB samt Ergänzung und Stellungnahme einen geeigneten Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer von 40 Jahren (AfA-Satz 2,5 %) im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 bietet; maßgeblich ist dabei – wie bereits erwähnt – die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8. August 1996, [92/14/0052](#), ausgesprochen hat, ist unter technischer Abnutzung der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes, somit sein Substanzverzehr, unter wirtschaftlicher Abnutzung hingegen die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab (vgl. zB VwGH 23.05.2007, [2004/13/0091](#); VwGH 29.03.2007, [2004/15/0006](#)); hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigungen der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht. 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, ist es nicht geeignet, einen niedrigeren AfA-Satz zu stützen (vgl. VwGH vom 28.1.2005, [2000/15/0074](#), sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 159 zu § 16).

Der Sachverständige nimmt die Gesamtnutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes mit 80 Jahren, das Baualter mit 40 Jahren und die Restnutzungsdauer mit 40 Jahren an. Begründet wird dies damit, dass üblicherweise bei Wohngebäuden von einer Gesamtlebensdauer von 80 bis 100 Jahren ausgegangen werde. Das Objekt gehe in seiner Substanz jedoch schon sehr viel weiter zurück. Es seien in den letzten zwei Jahrzehnten zwar Um- und Ausbauten vorgenommen worden, die jedoch im Wesentlichen nur das Innere des Gebäudes betroffen

hätten. Wesentliche Teile, wie die Geschoßdecken (Tramdecken) und das Dach seien nicht erneuert worden. Das Dach sei in nächster Zeit neu einzudecken. In dem in der Gutachtensergänzung enthaltenen technischen Befund werden hinsichtlich des Bauzustandes Feuchtigkeitsschäden im Bereich des Kellermauerwerkes und hangseitig im Erdgeschoss, Sanierungsbedarf des teilweise angemorschten Dachstuhls samt Dacheindeckung, Defizite in der Wärmedämmung sowie ein Erneuerungsbedarf bei einzelnen Fenstern und Türen angeführt.

Mit diesen Ausführungen ist der Nachweis einer kürzeren als vom Gesetz vorgesehenen Nutzungsdauer nicht gelungen:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bau- und Ausstattungszustand des Gebäudes, in welchem 1988 und 1999 letzte größere Umbaumaßnahmen durchgeführt wurden (1999 wurden 4 der 6 Wohnungen renoviert und zum Teil vergrößert), im Gutachten mit Ausnahme des Daches als „gut“ bezeichnet wird und der Ermittlung des Bauzeitwertes Richtpreise für Herstellungskosten für „sehr gute Ausstattung“ zu Grunde gelegt werden. Der Stellungnahme des Gutachters vom 5. April 2004 ist zu entnehmen, dass er zur Bestimmung der Gesamt- sowie der Restnutzungsdauer allgemeine Durchschnittswerte der Fachliteratur in Verbindung mit seiner Markterfahrung herangezogen hat. Da das Entstehungsjahr des Gebäudes bzw. der tragenden Bauteile beim gegenständlichen Objekt nicht ermittelt werden können und eine grundlegende Sanierung auch offensichtlich nicht durchgeführt worden sei und kommt der Gutachter unter Hinweis auf die Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 79 entnommenen Tabelle „Technische Lebensdauer von Bauteilen eines Gebäudes“ zum Schluss, dass davon ausgegangen werden könne, dass die technische Lebensdauer einzelner Bauteile erreicht bzw. eventuell überschritten sei. Damit werden aber keine Aussagen über den konkreten Bauzustand des Gebäudes getroffen. Dazu wäre ein detaillierter technischer Befund erforderlich, der Aufschluss über den tatsächlichen Verschleiß der tragenden Bauteile des Gebäudes gibt und damit nachvollziehbare Schlussfolgerungen auf die Restnutzungsdauer ermöglicht. In der Gutachtensergänzung werden zwar Feuchtigkeitsschäden im Mauerwerk, ein Sanierungsbedarf bei Dachstuhl und Dacheindeckung, Defizite in der Wärmedämmung und Erneuerungsbedarf bei einzelnen Türen und Fenstern aufgezeigt; eine nachvollziehbare Darstellung der konkreten Auswirkungen auf den Bauzustand und der Restnutzungsdauer fehlt aber. Zudem werden diese Baumängel und -schäden als behebbar dargestellt und nicht behauptet, dass die genannten Sanierungsmaßnahmen wirtschaftlich nicht vertretbar wären. Das hohe Alter des gegenständlichen Gebäudes allein lässt jedenfalls nicht darauf schließen, dass das Ende seiner Nutzungsdauer in 40 Jahren erreicht sein wird. Das lange Bestehen des auf das Mittelalter zurückgehenden Gebäudes kann vielmehr Hinweis auf eine im Wesentlichen unbegrenzte Nutzungsdauer bei regelmäßiger Renovierung sein.

Das vorgelegte Gutachten (samt Ergänzung) ist nicht geeignet, eine technische Restnutzungsdauer des Gebäudes von lediglich 40 Jahren zu beweisen, da es keine genaue Beschreibung des tatsächlichen Zustandes der tragenden Bauteile mit nachvollziehbaren Schlussfolgerungen auf die geschätzte Restnutzungsdauer enthält. Dies gilt ebenso für die gleichfalls mit 40 Jahren angenommene wirtschaftliche Restnutzungsdauer. So fehlt im Gutachten jegliche Begründung hierzu. In der Gutachtensergänzung sind die Ausführungen vollkommen allgemein gehalten (zB bautechnischer Zustand, Raumeinteilung, Infrastruktur, Wohlfähleignung) und gehen nicht auf das gegenständliche Objekt ein. Damit war das Gutachten auch nicht geeignet, eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer nachzuweisen.

Damit führen auch die Äußerungen des Sachverständigen, wonach für die Ermittlung der Restnutzungsdauer nicht alleine die rein technische sondern vielmehr auch die wirtschaftliche Restnutzungsdauer von Bedeutung sei, bzw. dem in der Berufungsschrift vorgebrachten Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. November 2000, [92/14/0052](#), in welchem ausgeführt wird, dass technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer häufig zusammenfallen, ins Leere.

Aus den dargestellten Gründen war das vorgelegte Gutachten (samt Ergänzung) daher kein taugliches Beweismittel für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer. Der unabhängige Finanzsenat folgt allerdings der Verwaltungspraxis und berücksichtigt einen AfA-Satz von 2 %. Daher bleiben die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 13. Februar 2004 unverändert und mögen dieser entnommen werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. Mai 2011