



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ditachmair & Partner Steuerberatung KEG, 4020 Linz, Dinghoferstraße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	275.041 S	Einkommensteuer	58.160 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				4.226,65 €
1997	Einkommen	234.741 S	Einkommensteuer	46.286 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				3.363,73 €
1998	Einkommen	0 S	Einkommensteuer	0 S
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-197,24 €
1999	Einkommen	7.317 S	Einkommensteuer	0 S
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-74,50 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Abgabenfestsetzung erfolgt zudem gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Unternehmensberater und erklärte in den berufsgegenständlichen Jahren 1996 bis 1999 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 24.482,00 S (1996), -71.976,93 S (1997), -519.834,31 S (1998) und -11.993,67 S (1999).

Das Finanzamt veranlagte die obigen Einkünfte für das Jahr 1996 erklärungsgemäß (vorläufiger Bescheid vom 26. Mai 1998).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1996 bis 1999 traf die Betriebsprüferin im Wesentlichen folgende Feststellungen:

Gebäude – Haus S. (O-Weg 27) (Tz 31):

Das gegenständliche Gebäude sei in zwei Bauphasen (1. Bauphase 1993 bis 1995, 2. Bauphase 1996 und 1997) errichtet worden. Prüfungsgegenstand der Betriebsprüfung seien die Jahre 1996 bis 1999, sodass sämtliche Herstellungskosten die 2. Bauphase beträfen. Die Nutzungsaufteilung ab 1996 betrage 46,77 % betriebliche Einkünfte und 53,23 % Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Private Räumlichkeiten seien nicht vorhanden.

Bisher seien die Mieterlöse und die AfA (die Vermietung und Verpachtung betreffend) bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärt worden. Ab Vermietungsbeginn hätten eigentlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt werden müssen.

AfA-Berechnung ab 1996 (Tz 31 b):

Die Daten der Anschaffungskosten vor 1996 stellten sich laut Vorprüfung wie folgt dar:

AK	983.684,00	
HK 1990	27.162,00	
HK 1992	7.482,00	
HK 1993	210.000,00	
HK 1994	2.337.071,00	
HK 1995	4.946.917,00	
	8.512.316,00	
Anteil betrieblich 46,77 %	3.981.210,19	
Anteil V+V 53,23 %	4.531.105,81	
-Förderung	-1.809.343,40	(endgültig)
AK V+V ab 1996	2.721.762,41	

Herstellungskosten betrieblich:

		1996	1997	1998	1999
1. HJ	pauschal	309.638,92	1.227.226,00	1.666.886,17	78.658,00
	46,77 % betr.	144.818,12	<u>573.973,60</u>	<u>779.602,66</u>	<u>36.788,35</u>
	lt. Tz. 7a)	<u>56.318,50</u>			
	1. HJ betr.	201.136,62	573.973,60	779.602,66	36.788,35

2. HJ	pauschal	1.874.799,92	3.390.432,06	158.177,13	160.760,67
	46,77 % betr.	876.843,92	1.585.705,07	73.979,44	75.187,77
	lt. Tz. 7a)	<u>17.139,52</u>	<u>7.932,50</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
	2. HJ betr.	893.983,44	1.593.637,57	73.979,44	75.187,77

Von den Anschaffungskosten oder Herstellungskosten der Gebäude betrage die AfA bis zu 2 %, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen. Eine höhere AfA könne in Anspruch genommen werden, wenn diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen. Die Abgrenzung (Land- und Forstwirt oder Gewerbetreibender) werde in der Regel nach § 22 (Selbständige Arbeit) und § 23 (Gewerbebetrieb) bzw. § 21 (Land- und Forstwirtschaft) zu ziehen sein, weil das EStG 1988 den Tätigkeitsinhalt der selbständigen Arbeit an die Verkehrsauffassung angeglichen habe.

AfA-Satz betrieblich lt. BP 2 %:

			1996	1997	1998	1999
HK 1996	201.136,62	AfA 1996 1. HJ	4.022,73			
	<u>893.983,44</u>	AfA 1996 2. HJ	8.939,83			
	1.095.120,07	AfA		21.902,40	21.902,40	21.902,40
HK 1997	573.973,60	AfA 1997 1. HJ		11.479,47		
	<u>1.593.637,57</u>	AfA 1997 2. HJ		15.936,38		
	2.167.611,17	AfA			43.352,22	43.352,22
HK 1998	779.602,66	AfA 1998 1. HJ			15.592,05	
	<u>73.979,44</u>	AfA 1998 2. HJ			739,79	
	853.582,11	AfA				17.071,64
HK 1999	36.788,35	AfA 1999 1. HJ				735,77
	<u>75.187,77</u>	AfA 1999 2. HJ				751,88
	111.976,11	AfA				
HK vor 1996	3.981.210,19		79.624,20	79.624,20	79.624,20	79.624,20
		AfA betr. lt. BP	92.586,77	128.942,45	161.210,68	163.438,12

Herstellungskosten Vermietung und Verpachtung:

		1996	1997	1998	1999
1. HJ	pauschal	309.638,92	1.227.226,00	1.666.886,17	78.658,00
	53,23 % V+V	164.820,80	653.252,40	887.283,51	41.869,65

	lt. Tz. 7a)	<u>24.518,50</u>	<u>0,00</u>	<u>11.686,58</u>	<u>0,00</u>
	1. HJ V+V	189.339,30	653.252,40	898.970,09	41.869,65
2. HJ	pauschal	1.874.799,92	3.390.432,06	158.177,13	160.760,67
	53,23 % V+V	876.843,92	1.585.705,07	73.979,44	75.187,77
	lt. Tz. 7a)	<u>34.555,68</u>	<u>671.425,19</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
	2. HJ V+V	911.399,60	2.257.130,26	73.979,44	75.187,77

AfA-Satz V+V 1,5 %:

			1996	1997	1998	1999
HK 1996	189.339,30	AfA 1996 1. HJ	2.840,09			
	<u>911.399,60</u>	AfA 1996 2. HJ	6.835,50			
	1.100.738,90	AfA ab 1997		16.511,08	16.511,08	16.511,08
HK 1997	653.252,40	AfA 1997 1. HJ		9.798,79		
	<u>2.257.130,26</u>	AfA 1997 2. HJ		16.928,48		
	2.910.382,66	AfA			43.655,74	43.655,74
HK 1998	898.970,09	AfA 1998 1. HJ			13.484,55	
	<u>73.979,44</u>	AfA 1998 2. HJ			554,85	
	972.949,53	AfA				14.594,24
HK 1999	41.869,65	AfA 1999 1. HJ				628,04
	<u>75.187,77</u>	AfA 1999 2. HJ				563,91
	117.057,42	AfA				
HK vor 1996	2.721.762,41		40.826,44	40.826,44	40.826,44	40.826,44
		AfA V+V lt. BP	50.502,02	84.064,78	115.032,66	116.779,46
		1996	1997	1998	1999	
AfA gesamt bisher EK aus SA		192.245,00	407.449,00	474.613,00	362.438,00	
AfA betr. lt. BP		<u>92.586,77</u>	<u>128.942,45</u>	<u>161.210,68</u>	<u>163.438,12</u>	
Gewinnerhöhung lt. BP		99.658,23	278.506,55	313.402,32	198.999,88	
Gebäude EK a. SA		1996	1997	1998	1999	
Haustüre		-1.235,00				
IFB		112.131,91	285.766,03	88.305,13	552,91	

AfA	<u>99.658,23</u>	<u>278.506,55</u>	<u>313.402,32</u>	<u>198.999,88</u>
Gewinnerhöhung lt. BP	210.555,14	564.272,58	401.707,45	199.552,79

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Tz 31 c):

Eine Trennung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Vermietung und Verpachtung werde nunmehr ab 1996 vorgenommen.

		1996	1997	1998
Erlöse gesamt bisher EK aus SA		6.244.715,58	6.380.432,50	4.599.205,70
Mieten 10 % bisher		<u>-31.747,27</u>	<u>-173.740,27</u>	<u>-495.775,44</u>
Erlöse EK aus SA lt. BP		6.212.968,31	6.206.692,23	4.103.430,26
	1996	1997	1998	1999
AfA Einkünfte aus V+V bisher	0,00	0,00	0,00	108.028,00
AfA V+V lt. BP	<u>50.502,02</u>	<u>84.064,78</u>	<u>115.032,66</u>	<u>116.779,46</u>
Minderung lt. BP	-50.502,02	-84.064,78	-115.032,66	-8.751,46

Ermittlung der Einkünfte aus V+V lt. BP (Kontrollrechnung):

	1996	1997	1998
Mieten 10 %	31.747,27	173.740,27	495.775,44
AfA lt. BP	-50.502,02	-84.064,78	-115.032,66
Betriebskosten *)	<u>-470.586,45</u>	<u>-529.575,80</u>	<u>-684.983,71</u>
Einkünfte aus V+V lt. BP	-489.341,20	-439.900,31	-304.240,93

*) Die Betriebskosten seien in Anlehnung an das Jahr 1999 ermittelt und geschätzt worden.

Auswirkung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit:

	1996	1997	1998
Aufwand gesamt bisher	1.838.824,60	2.187.303,77	2.421.646,74
Anteil für V+V	-470.586,45	-529.575,80	-684.983,71
Aufwand Einkünfte aus SA lt. BP	<u>1.368.238,15</u>	<u>1.657.727,97</u>	<u>1.736.663,03</u>
Gewinnerhöhung lt. BP	470.586,45	529.575,80	684.983,71

Teilwertabschreibung (Tz 31 d):

Im Rahmen der Schlussbesprechung habe der Bw. einen Antrag auf Teilwertabschreibung gestellt. Werde ein Gebäude abgerissen, um die Errichtung eines neuen Gebäudes zu ermöglichen, gehöre der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes zu den Herstellungskosten

des neuen Gebäudes ("Opfertheorie"). Laut Ansicht der Betriebsprüfung sei daher eine Teilwertabschreibung nicht zulässig.

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO für das Jahr 1996 wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüferin einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid; dementsprechend erfolgte auch die Veranlagung der Jahre 1997 bis 1999 (vorläufige Bescheide vom 14. Dezember 2001).

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 10. Oktober 2002 Berufung, beantragte eine 3%ige Gebäude-AfA (AfA-Differenzen für 1996: 60.754,00 S, 1997: 87.605,00 S, 1998: 104.833,00 S und 1999: 105.981,00 S) sowie eine Teilwertabschreibung für das Altgebäude für 1996 und 1997 jeweils in Höhe von 255.382,00 S vorzunehmen und führte im Wesentlichen begründend aus:

Gebäude-AfA: Der Bw. sei als Lebens- und Sozialberater gewerblich tätig. Gemäß § 8 EStG sei in diesem Fall eine 3%ige AfA anzusetzen. Eine Änderung der Rechtslage ergebe sich erst ab 2000.

Teilwertabschreibung: Im Zuge der Errichtung des neuen Gebäudes sei das Altgebäude bis auf die Grundmauern abgerissen worden. Dies sei in den Jahren 1996 und 1997 geschehen. Es sei daher eine Teilwertabschreibung vorzunehmen.

In ihrer Stellungnahme vom 23. Dezember 2002 führte die Betriebsprüferin im Wesentlichen aus:

Abschreibung Gebäude:

Der Bw. sei nach eigenen Angaben als Lebens- und Sozialberater gewerblich tätig. Hingegen beruhe der Tätigkeitsbereich nicht nur auf Lebens- und Sozialberatung, sondern seine Beratungstätigkeit betreffe auch Unternehmensentwicklung (Führungskräftetraining, klassischer Beratungsbereich für Betriebswirtschaft, Logistik, Zeitplanung und Zeitmanagement, etc.). Das EStG 1988 habe Unternehmensberater in den Katalog der freien Berufe aufgenommen. Von einer Tätigkeit als Unternehmensberater im Sinn des § 22 Z 1 lit. b EStG 1988 sei nur bei einer Beratungstätigkeit auszugehen, die zumindest eines der folgenden Beratungsgebiete umfasse: Prozessorientierte Unternehmensberatung, Unternehmensführung und Managementberatung, Qualifiziertes Personalmanagement, Marketing, Organisation und Verwaltung, Technologie und Technik, Logistikberatung, Finanz- und Rechnungswesen, Raumwirtschaft, Ökologieberatung, Beratung in außerwirtschaftlichen Belangen. Der Punkt „Qualifiziertes Personalmanagement“ enthalte u.a. folgende Tätigkeiten: Personalpolitik (Erarbeitung von Führungsgrundsätzen und –systemen, strategische Personalplanung – Analyse und Organisation des Personalsystems, Stellenbeschreibung und –entwicklung, Entwicklung von Anforderungsprofilen, Planung von Karrierepfaden,

Nachfolgeplanung, Aufbau von Bewertungssystemen) und Personalentwicklung (Beschreibung von Mitarbeiterpotentialen, Eignungsuntersuchungen, innerbetriebliche Förderungsmaßnahmen, Erstellung von Aus- und Fortbildungskonzepten, Führungskräfte- und Managementtraining, Trainingscontrolling, Organisation und Durchführung von Seminaren, Kursen, Lehrgängen und Vortragsveranstaltungen). Der Bw. übe eindeutig eine Tätigkeit als Unternehmensberater im Sinn des § 22 EStG 1988 aus.

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 betrage die AfA bis zu 2 %, soweit die Gebäude un(mittelbar) anderen betrieblichen Zwecken dienen, bis zu 4 %, wenn die Gebäude unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen.

Teilwertabschreibung:

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH seien die Abbruchkosten eines Gebäudes grundsätzlich gemeinsam mit dem Restbuchwert auf die Herstellungskosten des neuen Gebäudes zu aktivieren. Dies gelte auch für den Abbruch eines – nicht in Abbruchabsicht erworben – noch verwendbaren Gebäudes, das schon längere Zeit zum Betriebsvermögen gehört oder dem Betrieb gedient habe. Im gegenständlichen Fall sei das Altgebäude abgerissen worden, um die Errichtung eines neuen Gebäudes zu ermöglichen. Der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes und die Abbruchkosten gehörten somit zu den Herstellungskosten des neuen Gebäudes ("Opfertheorie"). Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert sei nicht möglich.

In seiner Gegenäußerung zu obiger Stellungnahme führte der Bw. mit Schriftsatz vom 17. Februar 2003 ergänzend aus:

Abschreibung Gebäude:

Bei der Aufstellung des Anlagevermögens sei die Erneuerung des Asphaltbelages mit dem Gebäude aktiviert worden. Diesbezüglich werde die Behandlung als Instandhaltung im Jahr 1998 in Höhe von 71.207,95 S beantragt.

Der Bw. sei in mehreren Geschäftsbereichen tätig. Diese Haupttätigkeiten (selbständige Arbeit: Unternehmensberater; gewerbliche Einkünfte: Handel, Lebens- und Sozialberater; Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) seien jedoch nicht in eigene juristische Personen getrennt. Im Zuge der Jahresabschlusserstellung würden diese Bereiche gesondert dargestellt werden. Bei der Abschreibung sei aus verwaltungsökonomischen Gründen für die Nutzung des Betriebsgebäudes ein Mischsatz von 3 % gewählt worden. Es werde daher beantragt, den in den eingereichten Steuererklärungen zugrunde gelegten Ansatz des Abschreibungssatzes beizubehalten.

Ergänzend zum von der Betriebsprüfung angeführten Katalog der Tätigkeiten als Unternehmensberater sei zu bemerken, dass die Durchführung von Einzelcoaching, systemischer Familienberatung und Persönlichkeitsentwicklung nicht zu den Aufgaben der

Unternehmensberater gehörten, sondern vielmehr der Tätigkeit als Lebens- und Sozialberater zuzurechnen seien. Die im Betriebsgebäude durchgeführten Veranstaltungen seien ebenfalls zum Großteil auf diese Tätigkeit zurückzuführen. Hingegen würden die typischen Unternehmensberatertätigkeiten wie Unternehmensführung und Managementberatung, Organisationsberatung, Marketing etc. vor Ort im entsprechenden Unternehmen durchgeführt. Das Bürogebäude diene neben der Verwaltungstätigkeit daher vor allem der Ausübung von gewerblichen Tätigkeiten des Bw.

Die Betriebsprüfung habe für den Zeitraum 1993 bis 1995 den angewendeten Mischprozentsatz von 3 % anerkannt. Die Fortführung dieses Prozentsatzes erscheine aufgrund der Verwendung des Betriebsgebäudes weiterhin gerechtfertigt.

Teilwertabschreibung:

Wie bereits während der Betriebsprüfung ausgeführt, seien die Abbruchkosten mit den Herstellungskosten des neuen Gebäudes aktiviert worden. Die Abbruchkosten würden jedoch nur Teile des Gebäudes und nicht zB die Grundmauern betreffen. Die Buchwerte dieser Gebäudeteile unterlägen aufgrund der geänderten Nutzung einer Teilwertabschreibung.

Anlässlich zweier Besprechungen vor dem Unabhängigen Finanzsenat legte der Bw. eine Aufteilung in selbständige/gewerbliche Tätigkeiten und Vermietungstätigkeit, Anlagenverzeichnisse und Gewinnermittlung für 1996 bis 1999 sowie ein Sachverständigengutachten über das berufungsgegenständliche Objekt vor.

Mit Schriftsatz vom 21. September 2005 gab der Berufungswerber entsprechend den Besprechungen und der Berufungsentscheidung über die Jahre 1993 bis 1995 den Aufteilungsschlüssel für die betriebliche Nutzung mit 39,98 % und für die Vermietungstätigkeit mit 61,02 % an.

Eine Stellungnahme des Finanzamtes zu diesen Unterlagen ist nicht erfolgt.

Zusammengefasst ergibt sich auf Grund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Der Bw. kaufte das gegenständliche Gebäude (Haus S. , O-Weg 27) am 30. Juni 1990. Er nutzte dieses Gebäude (im Folgenden Altgebäude) von 1990 bis 1995 als Bürohaus. 1993 erfolgte die Planung zur Errichtung eines Wohn- und Bürogebäudes unter Einbeziehung des Altgebäudes, das einer umfangreichen Renovierung unterzogen werden sollte. Im Zuge der Errichtung des neuen Gebäudes (1996 und 1997) wurde das Altgebäude bis auf die Grundmauern abgerissen.

Laut Gutachten vom 7.9.2005 über den baulichen Zustand, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer und Objektbewertung handelt es sich bei dem gegenständlichen Objekt um

ein teilunterkellertes zweigeschossiges Wohn- und Bürohaus mit ausgebautem Dachgeschoss in massiver Bauweise. Die Grundmauern des Altgebäudes bestehen aus einer Mischung von Ziegeln und Steinen. Der Zubau erfolgte aus Ziegeln. Im Zuge der Renovierung wurde das Altgebäude bis auf die Grundmauern ausgehüllt, Innenwände, Böden, Decken, Fenster, Installationen etc. neu errichtet. Das Altgebäude wurde von innen und außen neu isoliert und verputzt.

Der Umbau der zweiten Bauphase 1996/1997 besteht primär aus einem Altbau, errichtet 1911 bzw. 1958. Das Altgebäude mit einem Kellerraum steht direkt auf der Erde und hat kein Betonfundament. Trotz Umbau und Teilrenovierung tritt Feuchtigkeit auf. Es sind im Keller des Altgebäudes sichtbare, spürbare bzw. messbare Symptome der Feuchtigkeit erkennbar. Der Keller kann nur eingeschränkt genutzt werden, da überall feuchte Flecken, Verputzschäden und starker Modergeruch auftreten. Die Feuchtigkeitsmessungen ergeben erhöhte Feuchtigkeitsmesswerte. Die feuchten Mauern sorgen für wiederkehrende Feuchtflecken im Bereich der Erdgeschossseinheit Top D+E mit Schimmelbildung und Modergeruch. Die durchgeführten Entfeuchtungsmaßnahmen (Anbringen einer neuen Innen- und Außenisolierung, Einzug einer innenliegenden Folie zur Verhinderung des Eindringens der Feuchtigkeit, Aufstellen mehrerer Entfeuchtungsgeräte, Entfernen des Erdreiches an der Außenmauer und Betonierung einer Hohlkehle zum Abdrängen des Niederschlagwassers vom Mauerwerk) haben nachweislich nur mäßigen Erfolg gebracht. Die Nutzung des Kellers ist erheblich beeinträchtigt. In der Erdgeschossseinheit Top D+E sind im Zuge der Wohnungsrenovierung auch die Feuchtigkeitsstellen saniert worden, so dass derzeit keine von außen sichtbare Schimmelbildung festzustellen ist. Die Geruchsbelästigung ist weiterhin vorhanden. Durch die Mauer- und Kellerfeuchte verliert das Gesamtgebäude erheblich an Wert.

Daher wird die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Gebäudes im gegenwärtigen Zustand, in dem das Gebäude wirtschaftlich genutzt werden kann auf maximal 30 Jahre geschätzt.

Die Aufteilung in selbständige/gewerbliche und Vermietungstätigkeit zeigt folgendes Bild:

Gebäude	Einheit	Baujahr	Nutzfläche m²	Bauphase	Zuordnung s = Selbst. Tätigkeit v = Vermietung
Top A	Büro EG	1995	61,20	1	s
Top B	Büro/Wohnung OG	1995	101,10	1	v
Top C	Büro/Wohnung DG	1995	66,90	1	v
Top D	Büro/Wohnung EG	1911,1958,1997	61,68	2	v
Top E	Büro/Wohnung EG	1911,1958,1997	66,12	2	v
Top F	Büro/Wohnung OG	1911,1958,1997	58,25	2	v
Top G	Büro OG	1911,1958,1997	74,99	2	v

Top H	Büro/Wohnung DG	1911,1958,1997	55,05	2	v
Top I	Büro/Wohnung DG	1911,1958,1997	85,22	2	v
Top J	Büro EG	1995	127,90	1	s
Öffentl. Räume		1995	154,10	1	s
Garage AAW		1995	19,98	1	s
Garage		1995	17,94	1	v
Keller/Buffer		1995	12,00	1	s
Gesamt m²			962,43		

Über die Berufung wurde erwogen:

Absetzung für Abnutzung:

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 4 %, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80 % unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 4 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Die Absetzung für Abnutzung beträgt 2 %, soweit die Gebäude anderen betrieblichen Zwecken dienen (BGBl. Nr. 400/1988).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 kann 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 geltend gemacht werden (BGBl. Nr. 400/1988).

Kommen im Hinblick auf eine unterschiedliche betriebliche Verwendung unterschiedliche AfA-Sätze für dasselbe Gebäude zur Anwendung, dann werden grundsätzlich die AfA-Sätze entsprechend der Nutzung (nach der Nutzungsfläche) anzusetzen sein („isolierende Betrachtungsweise“, VwGH 27.1.1994, 92/15/0141). Dies lässt sich trotz der grundsätzlich einheitlichen AfA damit rechtfertigen, dass bei Gebäuden je nach Verwendung eines Gebäudeteiles unterschiedlich häufig nachträglicher Herstellungsaufwand anfällt. Ein Mischsatz ist nur bei unterschiedlicher Verwendung innerhalb des selben Betriebes eines Steuerpflichtigen möglich. Bei der Verwendung in verschiedenen Betrieben des selben Steuerpflichtigen sind die AfA-Sätze nebeneinander anzuwenden (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar § 8 Tz 17).

Gehört ein Gebäude zum Teil zum Betriebsvermögen und zum Teil zum Privatvermögen, dann ist die AfA für den betrieblich genutzten Teil nach § 8 Abs. 1 und für den privat genutzten Teil nach § 16 Abs. 1 Z 8 zu bestimmen (VwGH 27.1.1994, 92/15/0141; keine

verfassungsrechtlichen Bedenken, weil nach § 16 Abs. 1 Z 8 der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer zulässig ist) (Doralt, a.a.O., § 8 Tz 18).

Da der Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA in der bisherigen Form bei Betriebsgebäuden daher nicht mehr gilt, werden einzelne Gebäudeteile grundsätzlich einer unterschiedlichen Nutzungsdauer unterliegen können. Wenn aber für einen gewerblich genutzten Gebäudeteil ohne Nachweis eine AfA von – im Berufszeitraum – 4 % möglich ist, dann muss für diesen Teil auch eine kürzere Nutzungsdauer in Betracht kommen. Diese Betrachtung muss auch gelten, wenn der gesondert abbeschriebene Teil des Gebäudes erneuert wird (Doralt, a.a.O., § 8 Tz 19).

Ist die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer als den pauschalen Abschreibungssätzen entspricht, kann auch die kürzere tatsächliche Nutzungsdauer zugrunde gelegt werden (Doralt, a.a.O., § 8 Tz 4).

Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. 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 (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Das vom Bw. vorgelegte Gutachten geht für das gegenständliche Objekt von einer maximalen Restnutzungsdauer von 30 Jahren aus, wobei der Sachverständige diese Annahme schlüssig begründet.

Es bestehen daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken, von der festgestellten kürzeren Nutzungsdauer für die Ermittlung des AfA-Satzes auszugehen.

Das Wahlrecht zum Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer steht immer nur für das gesamte Gebäude zu. Es ist zB nicht zulässig, den Nachweis nur für jenen Teil des Gebäudes zu führen, der unmittelbar der Gewerbeausübung dient und für einen freiberuflich genutzten Teil den gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz anzuwenden (Doralt, a.a.O., § 8 Tz 4/1).

Der beantragte AfA-Satz von 3 % erscheint daher für das gesamte Gebäude gerechtfertigt.

Teilwertabschreibung:

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den §§ 7 und 8, anzusetzen. Bei Land- und Forstwirten und bei Gewerbetreibenden gilt der Firmenwert als

abnutzbares Anlagevermögen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden. Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert niedriger, so kann dieser angesetzt werden (Z 2 lit. a 1. und 2. Satz).

Gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 sind Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Der Begriff der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ist im Einkommensteuergesetz nicht definiert.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die getätigt werden, um ein Wirtschaftsgut neuer Art hervorzubringen. Die Aktivierung der Herstellungskosten hält den Herstellungsvorgang gewinnneutral (vgl. VwGH 26.7.2005, 2002/14/0039; Zorn, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, RdW 2001, 580). Wird ein Gebäude errichtet, bilden die Aufwendungen, die gemacht werden, um durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen das Gebäude zu schaffen, die Herstellungskosten (VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107).

Der Bw. hat das ursprüngliche Gebäude bereits mehrere Jahre besessen und dann bis auf die Grundmauern abgerissen, um unter Einbindung des stehengebliebenen Restes des Altgebäudes einen neuen Gebäudekomplex zu errichten. Es kann davon ausgegangen werden, dass es sich bei dem ursprünglichen Altgebäude und dem nunmehr fertiggestellten neuen Objekt nicht um das nämliche Wirtschaftsgut handelt (vgl. VwGH 25.1.2006, 2003/14/0107; VwGH 27.4.2005, 2000/14/0110; VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011).

Zu den Herstellungskosten des neu errichteten Gebäudes können daher weder der Buchwert noch die Abbruchkosten des Altgebäudes gerechnet werden.

Instandhaltung:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Erhaltungsaufwendungen sind sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, soweit sie nicht den zwingend auf 10 Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 7 EStG 1988 zuzuordnen sind (EStR 2000, Rz 1522).

Herstellungsaufwendungen sind daher als aktivierungspflichtige Aufwendungen von den sofort absetzbaren Erhaltungsaufwendungen zu trennen. Erhaltungsaufwendungen dienen dazu, das

Wirtschaftsgut in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Dazu gehören insbesondere die regelmäßig notwendigen Ausbesserungen und zwar unabhängig davon, ob der Gebäudewert dadurch gesteigert wird (VwGH 2.8.1995, 93/13/0197). Der Erhaltungsaufwand kann Instandsetzung oder Instandhaltung sein; nur bei vermieteten Wohngebäuden ist Instandsetzung grundsätzlich auf zehn Jahre zu verteilen); bei anderen Betriebsgebäuden ist Instandsetzungsaufwand und Instandhaltungsaufwand gleich zu behandeln und sofort abzuschreiben. Erhaltungsaufwand liegt insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden, wobei auch ein besseres oder längerlebiges Material verwendet werden kann (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 6 Tz 123, 124)

Zum Erhaltungsaufwand gehören Asphaltieren oder Betonieren einer bisher geschotterten Verkehrsfläche (Doralt, a.a.O., § 6 Tz 130).

Es bestehen daher seitens des Unabhängigen Finanzsenates keine Bedenken, die Erneuerung des Asphaltbelages im Jahr 1998 im Betrag von 71.207,95 S sofort abzusetzen.

Vorläufige Veranlagung:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens ist jedoch die Ungewissheit beseitigt, sodass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 endgültig zu erlassen sind (§ 200 Abs. 2 BAO).

Aus den oben dargelegten Gründen war der Berufung teilweise stattzugeben.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Linz, am 25. April 2006