



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Otto Weeger, 5026 Salzburg, Valkenauerstr. 16, gegen den Bescheid des Finanzamtes S. betreffend Einkommensteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Eigentümerin der Wohnungen 7 und 13 sowie der Garage 1 des in Sa. gelegenen Objektes R-Str.. Seit dem Jahre 2002 erzielt sie aus der Vermietung der genannten Räumlichkeiten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei sie hinsichtlich der Wohnung 7 sowie der Garage 1 des im Jahre 1955 errichteten Gebäudes von einer voraussichtlichen (Rest)Nutzungsdauer von 30 Jahren ausging. Dieser Ansicht vermochte sich das Finanzamt nicht anzuschließen und brachte im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer 2002 bis 2004 seinerseits 1,5 % der Bemessungsgrundlage (Wohnung 7 € 92.065,58; Garage 1 € 42.794,86) als Absetzung für Abnutzung des Gebäudes in Ansatz. Somit verminderte sich die Absetzung für Abnutzung bei der Wohnung 7 von € 3.068,85 auf

€ 1.380,98 und bei der Garage 1 von € 1.426,50 auf € 641,92. Begründend verwies das Finanzamt auf § 16 Abs. 1 Z.8 lit. e EStG, wonach ohne Nachweis der Nutzungsdauer (Gutachten) jährlich nur 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden könnten.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 wurde Berufung erhoben und ein Gutachten des gerichtlich beeideten Bausachverständigen DI. H.S. vom 26. 1. 2006 vorgelegt, welches eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren errechne. Wesentlich sei die wirtschaftliche Lebensdauer. Dies bedeute, dass sich der Innenausbau abnutze und einer Alterung unterliege. Die gesamte Haustechnik sei nach 25 Jahren vollkommen veraltet. Sowohl die Elektroinstallationen – zur Zeit der Gebäudeerrichtung seien überall nur 2 Drähte in die Wand verlegt worden – als auch die Wasserinstallationen (Bleirohre) müssten ersetzt werden. Ebenso fehlten Wärme- und Schalldämmung.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab. Das in Rede stehende Gebäude sei laut Gutachten als gut bewertet worden. Die im Gutachten vorgenommene Ermittlung der "Restbestandszeit" von 32 Jahren aus der Sicht des Baujahres des Gebäudes sei für einen Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer in keinsten Weise geeignet, da aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer des Objektes geschlossen werden könne. Vielmehr sei die voraussichtliche Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. a – d EStG ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Gerade bei einer Liegenschaft, die sich in einem guten Bauzustand befinde und keine Baumängel bzw. Bauschäden aufweise, erscheine eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren als nicht realistisch bzw. glaubhaft.

Daraufhin wurde die Entscheidung über die Berufung durch den UFS beantragt. Es sei nicht richtig, dass das vorgelegte Gutachten die Restbestandszeit nur aus der Sicht des Baujahres ermittle. Vielmehr betone das Gutachten, dass es eben nicht nur auf das Mauerwerk und die Außenansicht des Gebäudes ankomme, sondern im Hinblick auf die Vermietung auf die künftige Benutzbarkeit. In Punkt 4 zähle das Gutachten folgende Mängel auf:

Elektroinstallation (die verlegten Drähte sind nicht mehr statthaft), Sanitärinstallation (Bleirohre in den Wänden), Böden, Fliesen, Malerei, Heizung (Einzelheizung), Fenster (undicht), Lift (veraltet), mangelnde Wärme- und Schalldämmung. Auch wenn diese Mängel in der Zwischenzeit zum Teil verbessert worden seien, müsse bei Beurteilung der Lebensdauer auf den Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung und Verpachtung abgestellt werden. Nicht das Alter des Mauerwerkes sei für die Begründung der kürzeren Nutzungsdauer geltend gemacht worden, sondern das Alter des Gebäudes, wozu eben besonders der Zustand der Ausstattung, also Mängel im Inneren des Hauses gehören. Die Möglichkeit der bestimmungsgemäßen Benutzbarkeit gebe den Ausschlag.

Weiters brachte die Bw. vor, dass die beiden Wohnungen Nr. 7 und Nr. 13 gleich groß seien, übereinander lägen und somit als wertgleich angesehen werden müssten. Die Anschaffungskosten für die Wohnung Nr. 13 hätten im Jahre 1956 € 20.951,04 betragen. Da die Anschaffung dieser Wohnung Nr. 13 schon mehr als 10 Jahre zurückliege, werde der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage geltend gemacht. Dieser entspräche dem Anschaffungspreis für die Wohnung Nr. 7, welcher im Jahre 2001 um € 92.065,58 betragen habe. Bei der Ausmessung der Bemessungsgrundlagen sei der Wert des Grundes ordnungsgemäß ausgeschieden worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) AfA-Satz

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA ist nach dieser Gesetzesstelle somit, dass ein Nachweis über eine Nutzungsdauer abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer von rund 67 Jahren erbracht wird. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung hat das Finanzamt sich mit dem neu vorgelegten Gutachten des DI. H.S. auseinandergesetzt und dieses unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 25. 4. 2001, Zl. 99/13/0221, als kein taugliches Beweismittel angesehen. In dem zitierten Erkenntnis hat das Höchstgericht ein Gebäudegutachten dann als methodisch verfehlt beurteilt, wenn aus dem Baujahr allein auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werde. Aus den in der Folge angeführten Überlegungen vertritt auch der UFS der Ansicht, dass durch das vorliegende Gutachten der Ansatz einer 30jährigen Restnutzungsdauer des Objektes nicht gerechtfertigt ist.

Dem in Rede stehenden Gutachten ist zu entnehmen, dass die gegenständliche Bewertung nur überschlägig erfolgte, um den Werteverlauf aufzuzeigen. Aus diesem Werteverlauf könne ersehen werden, dass die erforderlichen Investitionen, die an sich für einen zeitgemäßen Wohnstandard jetzt schon vorzunehmen wären, auf jeden Fall am Ende der Bestanddauer erforderlich seien und dass die erforderliche Investitionshöhe zur Erhaltung der Wirtschaftlichkeit dann in etwa dem Restwert der Immobilie entspreche. Daher sei als Lebensdauer der Wohnung die wirtschaftliche Lebensdauer, welche sich hier mit dem Ansatz

aus Literatur und allgemeiner Übung decke, anzusetzen, zumal die technische Lebensdauer eines massiv errichteten Gebäudes praktisch unbegrenzt erweiterbar sei. Angemerkt sei noch, dass der Zeitraum von 80 Jahren hoch angesetzt sei; nach "Kranewitter" betrage der Zeitraum 60 bis 80 Jahre. Besonders bei Wohnbauten nütze sich der Ausbau wesentlich schneller ab, eine Haustechnik sei in der heutigen Zeit in ungefähr 25 Jahren total überaltert und wirtschaftlich nicht mehr tragbar. Wärmedämmung und Schalldämmung innerhalb eines solchen Objektes lägen im Argen. Eine Verbesserung der Schalldämmung sei in dem Objekt wirtschaftlich nur schwer vorstellbar. Der Umfang einer entsprechenden Aufrüstung umfasse die innere Umgestaltung, Wärmedämmung, Heizung, Sanitär, Elektro, Stemm- und Verputzarbeiten, Böden und Fliesen sowie Malerei. Aus dem beigelegten Diagramm sei ersichtlich, dass die Höhe des erforderlichen Aufwandes in etwa die des Sachwertes der Immobilie am Ende der angesetzten Bestandszeit des Objektes betrage.

Aus den vorstehenden Darlegungen zog der Sachverständige folgenden Schluss: "Die theoretische Restbestandszeit der Wohnung beträgt ab 2003 (=Bewertungszeitpunkt) 80 Jahre (theoretische Lebensdauer Objekt ab Erbauungszeitpunkt) minus 48 Jahre (seither abgelaufene Zeit) = 32 Jahre.

Auch ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Das von der Bw. beigebrachte Gutachten macht zumeist keine hinreichenden Aussagen zum Bauzustand und legt auch nicht dar, wie auf Grund des zum maßgeblichen Zeitpunkt gegebenen Bauzustandes die Restnutzungsdauer der einzelnen Gebäudeteile (Wohnungen 7 und 13 sowie Garage 1) zu errechnen ist. Unter Hinweis auf "Kranewitter" geht das Gutachten von einer "theoretischen Lebensdauer (Objekt ab Errichtungszeitpunkt 1955 lt. Gutachten)" von 80 Jahren aus und hat davon die "seither abgelaufene Zeit" in Abzug gebracht, was letztlich zu einer Restbestandszeit von 32 Jahren führt. Aus dem Baujahr (1955 lt Gutachten) ist es aber unzulässig auf die weitere Nutzungsdauer des Objektes zu schließen. Der Gutachter führt zwar allgemein verschiedenen Nachrüstungsbedarf wie innere Umgestaltung, Wärmedämmung, Heizung, Sanitär, Elektro, Stemm- und Verputzarbeiten, Böden und Fliesen sowie Malerei an, doch kann darin kein ausreichendes konkretes Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes erkannt werden, um von einer Restnutzungsdauer von 30 bzw. 32 Jahren ausgehen zu können. Somit hat der Gutachter das zu beurteilende Gebäude, welches sich in einem guten Bauzustand befindet und keine Baumängel bzw. Bauschäden aufweist, nicht aus der "derzeitigen Sicht" beurteilt. Im konkreten Gutachten wird im Übrigen selbst darauf hingewiesen, dass "die gegenständliche Bewertung nur überschlägig erfolgte, um den Werteverlauf aufzuzeigen", woraus auf die erforderlichen Investitionen geschlossen werden könne.

Das zu beurteilende Gutachten ist daher nicht schlüssig, eine 30 bzw. 32jährige Restnutzungsdauer zu rechtfertigen, weil es eben diese "Restbestandszeit" aus der Sicht des Baujahres des Objektes (1955) ermittelt. Dennoch kommt nach Ansicht des UFS gewissen Sachverhaltsfeststellungen des gutachterlichen Befundes in Zusammenhang mit der sonstigen Aktenlage Bedeutung zu. Um das in Rede stehende Objekt auf Dauer wirtschaftlich zu nutzen, erscheinen Anpassungen bzw. Nachrüstungen (z.B. Wärmedämmung) wie sie etwa im heizungs-, sanitär- und wohnungstechnischen Bereich nach Ankauf bereits vorgenommen wurden, wahrscheinlich. Warum wesentliche innere Umgestaltungen notwendig sein sollten, ist nicht nachvollziehbar und wird im konkreten Gutachten auch nicht näher ausgeführt. Der UFS geht daher davon aus, dass nach Lage des Falles eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren gerechtfertigt erscheint. Somit errechnen sich für die in Streit stehenden Wohnungen (siehe Punkt 2) bei Anschaffungskosten von € 92.066,00 jeweils eine Absetzung für Abnutzung von € 1.841,32 und für die Garage bei Anschaffungskosten von € 42.795,- eine Absetzung für Abnutzung von € 855,90 jährlich.

2) AfA-Bemessungsgrundlage Wohnung Nr. 13

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen, sofern ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Wurde ein Gebäude vor mehr als 10 Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

Wie im Sachverhalt bereits angeführt sind die Wohnungen 7 (Anschaffungspreis im Jahre 2001 € 92.066,00 ohne Grundkosten) und 13 gleich groß und liegen übereinander, sodass von einer Wertgleichheit ausgegangen werden kann. Im Jahre 1956 betrugen die Anschaffungskosten für die Wohnung Nr. 13 € 20.951,04. Im Rahmen des Vorlageantrages beehrte die Bw. unter Bezugnahme auf § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. d EStG den Ansatz des gemeinen Wertes als Bemessungsgrundlage, weil der Ankauf der Wohnung Nr. 13 mehr als 10 Jahre zurückliegt. Von Seiten des Finanzamtes wurde dem nicht entgegen getreten. In Entsprechung der oben aufgezeigten Rechtslage wird daher für die Wohnung Nr. 13 der Absetzung für Abnutzung ebenfalls der Betrag von € 92.066,00 (Kaufpreis im Jahre 2001 ohne Grundkosten) zu Grunde gelegt.

Der Berufung war daher teilweise Folge zu geben.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung errechnen sich wie folgt:

2002

Einkünfte Wohnung - 976,12

Nr. 7 lt. Erklärung

AfA lt. Bw	+ 3.068,85		
AfA lt. BE	<u>- 1.841,32</u>	<u>+ 1.227,53</u>	+ 251,41

Einkünfte Wohnung - 1.719,54

Nr. 13 lt. Erklärung

AfA lt. Bw.	+ 279,35		
AfA lt. BE	<u>- 1.841,32</u>	<u>- 1.561,97</u>	- 3.281,51

Einkünfte Garage lt. + 1.108,31

Erklärung

AfA lt. Bw.	+ 1.426,50		
AfA lt. BE	<u>- 855,90</u>	<u>+ 570,60</u>	<u>+ 1.678,91</u>

Zwischenergebnis - 1.351,19

Allg. Ausgaben			<u>- 185,47</u>
lt. Erklärung			

Einkünfte lt. BE - 1.536,66

2003

Einkünfte Wohnung + 181,77

Nr. 7 lt. Erklärung

AfA lt. Bw.	+ 3.068,85		
AfA lt. BE	<u>- 1.841,32</u>	<u>+ 1.227,53</u>	+ 1.409,30

Einkünfte Wohnung			+ 1.529,09	
Nr. 13 lt. Erklärung				
	AfA lt. Bw.	+ 279,35		
	AfA lt. BE	<u>- 1.841,32</u>	<u>- 1.561,97</u>	- 32,88
Einkünfte Garage lt.			+ 935,79	
Erklärung				
	AfA lt. Bw.	+ 1.426,50		
	AfA lt. BE	<u>- 855,90</u>	<u>+ 570,60</u>	<u>+ 1.506,39</u>
Zwischenergebnis				+ 2.882,81
	Allg. Ausgaben			<u>- 227,36</u>
	lt. Erklärung			
Einkünfte lt. BE				<u>+ 2.655,45</u>

2004

Einkünfte Wohnung			+ 166,01	
Nr. 7 lt. Erklärung				
	AfA lt. Bw.	+ 3.068,85		
	AfA lt. Bw.	<u>- 1.841,32</u>	<u>+ 1.227,53</u>	+ 1.393,54
Einkünfte Wohnung			+ 3.627,94	
Nr. 13 lt. Erklärung				
	AfA lt. Bw.	+ 279,35		
	AfA lt. BE	<u>- 1.841,32</u>	<u>- 1.561,97</u>	+ 2.065,97

Einkünfte Garage lt.				+ 1.135,23
Erklärung				
	AfA lt. Bw	+ 1.426,50		
	AfA lt. BE	<u>- 855,90</u>	<u>+ 570,60</u>	<u>+ 1.705,83</u>
Zwischenergebnis				+ 5.165,34
	Allg. Ausgaben			<u>- 724,03</u>
	lt. Erklärung			
Einkünfte aus V. u.				<u>+ 4.441,31</u>
V.				

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Salzburg, am 2. Juli 2010