



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, Hausgemeinschaft, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes A. betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) ist eine Hausgemeinschaft und erzielt aus der Vermietung einer Lagerhalle und eines Schauraumes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung .

In der als Beilage zur "Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) 2002" vorgelegten Aufstellung betreffend "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2002" wird für eine Lagerhalle "alt" und einen Schauraum "neue Halle" eine Abschreibung auf der Grundlage einer Nutzungsdauer von 20 Jahren beantragt (siehe Gewinnfeststellungsakt, S 1/2002).

In einem "Ersuchen um Ergänzung" weist das Finanzamt darauf hin, dass bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Absetzung für Abnutzung des Anlagevermögens in jedem Fall mit 1,5% anzusetzen sei. Andernfalls wäre von der Bw. ein Gutachten über die Nutzungsdauer von 20 Jahren für die Lager- und Schauhalle vorzulegen. Sollte es ein derartiges Gutachten geben, bitte das Finanzamt die Bw. dieses vorzulegen. Bei Nichtvorlage werde die Afa mit 1,5% festgesetzt werden.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2004 teilt die steuerliche Vertretung der Bw. mit, dass gemäß der amtlichen deutschen AfA-Tabelle (die EStR 2000 Rz 3115 wiesen darauf hin) für Hallen in Leichtbauweise eine Nutzungsdauer von 14 Jahren beziehungsweise für andere Hallen eine Nutzung von 20 Jahren genannt werde. Im konkreten Fall handle es sich nicht um ein klassisches Gebäude, sondern um Hallen, die eine ganz andere Bauweise aufweisen würden.

In einem weiteren Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bw. vom 27. April 2004 wird ausgeführt, dass der Schauraum aus einer Alukonstruktion bestehe, wobei zwei der vier Seitenwände aus einem Mauerwerk bestünden. Dieses Mauerwerk habe keinen Wärmedämmwert und sei nicht isoliert. Weiters sei die Schauhalle nicht geheizt, habe keine Sanitärräume, keinen Wasser- und Kanalanschluss. Die Lagerhalle "alt" sei in einer schlechteren Bauausführung.

Mit Bescheid vom 9. Juni 2004 wurden die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO gegenüber der Bw. festgestellt.

Begründend wird ausgeführt, dass gemäß § 28 EStG bei Gebäuden der AfA-Satz grundsätzlich bis zu 1,5% der Anschaffungskosten betrage. Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) komme – auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden sei – nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen sei. Die von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2004 angeführte amtliche deutsche AfA-Tabelle könne bei Einkünften aus Vermietung gemäß § 28 EStG nicht zur Anwendung gebracht werden. Da kein Gutachten vorgelegt worden sei, werde die AfA 2002 sowohl für die Lagerhalle als auch für den Schauraum, ausgehend vom Buchwert per 1. Jänner 2002, mit 1,5% berechnet.

Die Bw. erhob mit Schreiben vom 22. Juni 2004 Berufung gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünfte gem. § 188 BAO für das Jahr 2002 und führte der steuerliche Vertreter der Bw. wie folgt aus:

Innerhalb offener Frist werde das Rechtsmittel der Berufung gegen den Bescheid (Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) vom 9. Juni 2004 eingebracht.

Begründend wird ausgeführt, es sei bereits schriftlich mitgeteilt worden, dass der Schauraum aus einer Alukonstruktion bestehe, wobei zwei der vier Seitenwände aus einem Mauerwerk bestünden. Dieses Mauerwerk habe keinen Wärmedämmwert und sei auch nicht isoliert. Weiters gebe es keine Heizung und keine Sanitärräume. Eine wesentlich schlechtere Bauausführung liege bei der Lagerhalle "alt" vor. Daher könne keinesfalls von einem "klassischen" Gebäude gesprochen werden, das der gesetzlichen Nutzungsdauer laut § 16

Abs. 1 Z 8 e EStG 1988 (67 Jahre = 1,5% Absetzung für Abnutzung) unterliege. Es handle sich hier um Bauwerke in Leichtbauweise (Kommentar zu EStG von Doralt zu § 8 Tz 4: bei Gebäuden in Leichtbauweise sei eine kürzere Nutzungsdauer als zwanzig Jahre ohne Nachweis zulässig; GewinnRI 1989).

In den Einkommensteuerrichtlinien RZ 4042 werde darauf verwiesen, dass die §§ 7 und 8 sinngemäß gelten würden und RZ 3115 die deutsche amtliche Afa-Tabelle als Hilfsmittel zulasse, sofern im Gesetz eine Nutzungsdauer nicht vorgesehen sei. In diesem Fall gebe es keine im Gesetz vorgegebene Nutzungsdauer, weil § 16 Abs. 1 Z 8 e EStG 1988 nicht anzuwenden sei.

Es werde daher neuerlich die Anerkennung der kürzeren Nutzungsdauer und die Änderung der Einkünfte gemäß den eingereichten Steuererklärungen beantragt.

Das Finanzamt wies mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 26. November 2004 die Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 als unbegründet ab.

Begründend wird ausgeführt, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 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 könnten. Im Gegensatz zu den Berufungsausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw. würden der Schauraum und die Lagerhalle sehr wohl die Kriterien für das Vorliegen eines Gebäudes erfüllen. Im Sinne der Judikatur des VwGH gelte nämlich als Gebäude jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewähre, den Eintritt von Menschen gestatte, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit sei (VwGH 21.12.1956, 1391/54).

Die von der steuerlichen Vertretung der Bw. weiters angesprochene Errichtung in Leichtbauweise hätte gegebenenfalls ausschließlich im betrieblichen Bereich Bedeutung, im außerbetrieblichen Bereich komme eine kürzere Nutzungsdauer hingegen grundsätzlich (außer bei Vorliegen eines entsprechenden Gutachtens) nicht in Betracht.

Die steuerliche Vertretung der Bw. brachte mit Schriftsatz vom 22. Dezember 2004 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein. Darin wird ausgeführt, dass sich der Vorlageantrag auf die Berufungsvorentscheidung vom 26. November 2004 betreffend die Abweisung der Berufung gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 beziehe.

Wie bereits in der Berufung vorgebracht worden sei, weise die steuerliche Vertretung der Bw. nochmals darauf hin, dass auch für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die deutsche

amtliche Afa-Tabelle als Hilfsmittel zulässig sei. Dies sei aus den Einkommensteuerrichtlinien Rz 4042 ersichtlich. In den Einkommensteuerrichtlinien Rz 4042 werde darauf hingewiesen, dass die §§ 7 und 8 EStG 1988 sinngemäß gelten würden und lasse Rz 3115 die deutsche amtliche Afa-Tabelle als Hilfsmittel zu, sofern im Gesetz eine Nutzungsdauer nicht vorgegeben sei. Im streitgegenständlichen Fall gebe es keine im Gesetz vorgegebene Nutzungsdauer, weil § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 nicht anzuwenden sei. Es werde neuerlich die Anerkennung der kürzeren Nutzungsdauer und die Änderung der Einkünfte gemäß den Steuererklärungen beantragt. In der Beilage zum Vorlageantrag findet sich ein Ausdruck aus dem Internet betreffend die Nutzungsdauer von Wirtschaftsgütern des unbeweglichen Anlagevermögens.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob bei aus der Vermietung eines Schauraumes und einer Lagerhalle erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ohne Nachweis der Nutzungsdauer (Gutachten), mit der Begründung diese seien in Leichtbauweise errichtet worden, eine geringere als in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 normierte Nutzungsdauer angenommen werden kann (Ansicht der Bw.) oder ob ohne Nachweis der Nutzungsdauer (Gutachten) nur eine Absetzung für Absetzung von jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage zugelassen werden kann (Ansicht des Finanzamtes).

Den Schriftsätzen der Bw. ist zur Frage der Gebäudeeigenschaft der streitgegenständlichen Bauwerke zu entnehmen, dass der Schauraum aus einer Alukonstruktion besteht, wobei zwei der vier Seitenwände aus einem Mauerwerk bestehen. Dieses Mauerwerk hat nach den Angaben der Bw. keinen Wärmedämmwert und ist nicht isoliert. Weiters ist die Schauhalle nicht geheizt, hat keine Sanitärräume und keinen Wasser- und Kanalanschluss. Eine noch wesentlich schlechtere Bauausführung liegt nach den Angaben der Bw. bei der Lagerhalle "alt" vor. Es kann nach Ansicht der Bw. keinesfalls von einem klassischen Gebäude gesprochen werden.

In der Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt fest, dass im Gegensatz zu den Berufungsausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw., der Schauraum und die Lagerhalle sehr wohl die Kriterien für das Vorliegen eines Gebäudes erfüllen. Im Sinne der Judikatur des VwGH gilt nämlich als Gebäude jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 21.12.1956, 1391/54).

In seinem Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0156 führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

"Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung (vgl. Hofstätter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 8). Aus der Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 15. Juni 1956, 345/56) ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. ...

Im Erkenntnis vom 5. Oktober 1962, 589/62, ist der Verwaltungsgerichtshof zum Ergebnis gelangt, dass ein Glashaus ein unbewegliches Wirtschaftsgut (Gebäude) darstelle (vgl Hofstetter/Reichel, § 108e EStG 1988, Seite 10). ...

In gleicher Weise wäre eine in vergleichbarer Leichtbauweise mit Beton(punkt)fundamenten errichtete Industriehalle als Gebäude anzusehen."

Wenn der Schauraum – wie die Bw. ausführt – aus einer Alukonstruktion besteht, wobei zwei der vier Wände aus einem Mauerwerk bestehen, ist schon auf Grund dieser Eigenschaften davon auszugehen, dass ein Gebäude im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtssprechung vorliegt. Dass dieses Mauerwerk nach den Angaben der Bw. keinen Wärmedämmwert hat und nicht isoliert ist, weiters die Schauhalle nicht geheizt ist, keine Sanitärräume und keinen Wasser- und Kanalanschluss hat, kommt im Lichte der nach der Judikatur zu beachtenden Kriterien zur Beurteilung der Gebäudeeigenschaft, keine Bedeutung zu.

Weiters kam der Berufungsvorentscheidung im gegenständlichen Verfahren Vorhaltscharakter zu und hat die Bw. gegen die Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung, es seien die streitgegenständlichen Bauwerke Gebäude im Sinne des Einkommensteuergesetzes, kein Vorbringen erstattet. Es geht der unabhängige Finanzsenat daher davon aus, dass die Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung zutreffen und sowohl der Schauraum als auch die Lagerhalle Gebäude darstellen.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 lautet:

"(1) ... Werbungskosten sind auch:

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."

In seinem Erkenntnis vom 9.9.2004, 2002/15/0192 führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

"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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Dezember 2003, Zl. 2001/13/0277)."

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.11.2006, 2004/15/0139 wurde Folgendes erwogen:

"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. Gründe für einen schnelleren Wertverzehr als im Gesetz angenommen, hat der Steuerpflichtige nachzuweisen. Dem Steuerpflichtigen steht es frei, den Gegenbeweis zu führen und durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens eine kürzere Nutzungsdauer, d.h. einen höheren Hundertsatz darzutun (vgl. Hofstetter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 8 Tz. 7 mit Hinweisen auf die hg. Judikatur)."

In SWK 7/2007, S 296 wird unter dem Titel "Betriebsgebäude in Leichtbauweise" von Petschnigg wie folgt ausgeführt:

"... Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beträgt der AfA-Satz für Gebäude grundsätzlich 1,5%. Nicht maßgeblich ist die Nutzungsart durch den Mieter. Ein kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, dann ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Im Bereich der Vermietung und Verpachtung ist auch bei Gebäuden in Leichtbauweise eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer stets durch ein Gutachten nachzuweisen. ... "

In FJ, Nr. 7-8/2003, S 235 führen Langheinrich/Ryda unter dem Titel "Die Absetzung für Abnutzung von Wirtschaftsgütern im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich" Folgendes aus:

"4.2.3. AfA-Satz und Nutzungsdauer im außerbetrieblichen Bereich

Nach der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 beträgt der AfA-Satz bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% der Bemessungsgrundlage (= Nutzungsdauer von 67 Jahren).

Hierbei ist die Art der Nutzung des Gebäudes durch den Mieter (Mieter ist Gewerbebetrieb) für die Abschreibung des Vermieters ohne Belang, was mit anderen Worten, entgegen zahlreicher gegenteiliger Auffassungen in Rechtsmitteln, bedeutet, dass die Anwendung eines über das Ausmaß von 1,5% hinausgehenden Abschreibungssatzes ohne Nachweis der (kürzeren) Nutzungsdauer nicht in Betracht kommt.

Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauszustand darzulegen, wobei die Feststellung der Schlüssigkeit desselben der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung obliegt."

Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bw., dass aufgrund der Bauausführung der streitgegenständlichen Bauwerke von keinem "klassischen" Gebäude gesprochen werden könne, bei Gebäuden in Leichtbauweise laut Kommentar Doralt zu § 8 EStG 1988 Tz 4 eine kürzere Nutzungsdauer angenommen und damit die gesetzliche Nutzungsdauer laut § 16 Abs. 1 Z 8 e EStG 1988 (67 Jahre = 1,5% Absetzung für Abnutzung) nicht herangezogen werden könne, ist daher entgegenzuhalten, dass aus der Vermietung der angeführten Gebäude Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden und damit § 8 EStG 1988 keine Anwendung findet. Dem Verweis auf eine Kommentierung zu § 8 EStG 1988 kommt aber auch insofern keine Relevanz zu, als bei der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 normiert, welcher Prozentsatz ohne Nachweis der Nutzungsdauer als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden kann.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. ausführt, dass die §§ 7 und 8 EStG 1988 für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß gelten würden und sofern im Gesetz eine Nutzungsdauer nicht vorgesehen sei, die deutsche amtliche Afa-Tabelle als Hilfsmittel zugelassen sei, ist darauf zu verweisen, dass entgegen diesen Ausführungen, eine sinngemäße Anwendung der angeführten Normen nicht erforderlich ist, da bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 anzuwenden ist. Dieser streitgegenständlich anzuwendenden Norm zu Folge können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Weiters wird vom unabhängigen Finanzsenat im Hinblick darauf, dass die Bw. zur Begründung ihrer Vorbringen u.a. auf die Einkommensteuerrichtlinien verweist, festgehalten, dass der unabhängige Finanzsenat ausschließlich an Normen der Europäischen Union, an nationale Gesetze und Verordnungen, nicht aber an Richtlinien und Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) gebunden ist.

Die Bw. erzielte im streitgegenständlichen Zeitraum aus der Vermietung von zwei Gebäuden, eines Schauraumes und einer Lagerhalle, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gemäß

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 kann ohne Nachweis der Nutzungsdauer (Gutachten über den Bauzustand), jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Da es im gegenständlichen Verfahren unstrittig ist, dass die Bw. einen Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer nicht erbracht hat, konnte kein anderer als in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 normierter Hundertsatz, der eine gesetzliche Vermutung über die Nutzungsdauer als Grundlage hat, für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung herangezogen werden.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 16. Mai 2007