



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/3608-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 8. 10. 2003 über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 vom 7. November 2001 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im Bescheid des Finanzamtes vom 7. November 2001 werden bei der Berechnung der Abschreibung 20 % der Anschaffungskosten, einer von der Bw. mit Kaufvertrag vom 3. 11. 2000 um S 2.900.000,00 erworbenen Liegenschaft entsprechend der Verwaltungspraxis als auf Grund und Boden entfallend ausgeschieden, die Nutzungsdauer wird mit 50 Jahren (2 % AfA, - das Gebäude wurde vor 1915 errichtet) angenommen.

Mit 4. Februar erhebt die Bw. Berufung und begeht, gestützt auf ein Gutachten einen Gebäudeanteil von 88 % und eine Nutzungsdauer von 30 Jahren.

Die Berufungsvorentscheidung vom 1. März 2002 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird seitens des Finanzamtes wie folgt begründet:

"Das vorgelegte Schätzgutachten vom 7. Februar 2001 trifft zwar Aussagen über den derzeitigen baulichen Zustand des Hauses in 1150 Wien, Jadengasse 7, jedoch wird in diesem Gutachten die Restnutzungsdauer nicht quantifiziert. Die Restnutzungsdauer eines Gebäudes hängt zwar vornehmlich vom Bauzustand und der Bauausführung ab, wobei auch Beeinträchtigungen aus verschiedensten Gründen sowie die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten in Betracht zu ziehen sind (vgl. VwGH 24. 10. 1990, 87/13/0119), jedoch wird in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 als Voraussetzung für eine kürzere als die im Gesetz unterstellte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren der Nachweis der Nutzungsdauer des betreffenden Gebäudes gefordert. Aufgrund des Gesetzeswortlautes reicht ein Gutachten über den **derzeitigen Bauzustand** ohne Quantifizierung der daraus resultierenden voraussichtlichen Nutzungsdauer des Gebäudes als Nachweis nicht aus. Die jährliche Abschreibung beträgt daher S 56.140,00 (2.807.000,00 x 2 %) da das Gebäude vor 1915 erbaut wurde".

Im Vorlageantrag der Bw. vom 3. Juni 2002 wird seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. ausgeführt, dass auf der Seite 17 des oben angeführten Gutachtens in tabellarischer Form, aufgegliedert nach 18 (!) verschiedenen Bauteilen, genau die Gesamtnutzungsdauer sowie die Restlebensdauer angeführt worden sei. Aufgrund des Anteils an den Baukosten sei damit *schlüssig die Restlebensdauer* ermittelt worden.

Da von Seiten der Bw. ein Missverständnis angenommen worden sei, sei die Finanzbehörde von der Bw. telefonisch auf diese Tatsache aufmerksam gemacht worden. Bei diesem Telefonat habe sich heraus gestellt, dass die vermeintlich fehlende Quantifizierung seitens der Finanzbehörde sehr wohl gewürdigt wurde, nur ist sie zuwenig schlüssig. Es lasse sich aus dieser Berechnung nicht nachvollziehen, wie die Ermittlung der einzelnen Positionen durchgeführt wurde. Dieser Sachverhalt war aus der Bescheidbegründung jedoch nicht zu entneh-

men, weshalb die Bescheidbegründung in diesem Punkt nicht den Vorschriften der BAO entspricht.

Aufgrund des Telefonates wurde ein weiterer Zusatz zum Gutachten angefordert (siehe Anlage). "Wir hoffen, dass nunmehrige Gutachten entspricht. Mit einer zweiten Berufungsvorentscheidung erklären wir uns ausdrücklich einverstanden. Sollte der Berufung nicht stattgegeben werden stellen wir den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung".

Im Vorlagebericht des Finanzamtes wird bezüglich des vorgelegten Gutachtens ausgeführt, dass in diesem keine Hinweise aufscheinen, dass infolge von Schäden oder anderer baulicher Unzulänglichkeiten eine kürzere als die in den Richtlinien benannte Restnutzungsdauer von 50 Jahren angenommen werden könne.

Im Gutachten wird der von der Bw. begehrte 88 %-ige Gebäudewert mit der *Lärmbelästigung* der Liegenschaft in der Nähe des Westbahnhofes begründet (Seite 16 des Gutachtens).

Es sei eine technisch- wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes von *maximal 30 Jahren* angemessen (Seite 16 des Gutachtens). Der Rohbau bestehend aus Fundamenten, Außenwänden, Innenwänden, Decken, Stiegen und der Dachkonstruktion wird von Gutachter entsprechend der vom Finanzamt festgesetzten *Nutzungsdauer von 50 Jahren (2 %)* begutachtet.

Durch Anwendung einer niedrigeren Restnutzungsdauer im Bereich der Fenster und Türen, der Bodenbeläge, der Heizungsanlage der Installationen sowie der Außen und Innenputze und der Dacheindeckung gelangt der Gutachter in Form eines *Durchschnittssatzes* in Berücksichtigung des geschätzten (nach den Erfahrungswerten des Gutachters bzw. in Anlehnung an die "*Baukostenanteile für Baufortschrittsberichte der Bausparkasse der Österreichischen Sparkassen*") Anteiles an den Gesamtbaukosten zu der für das Gebäude von der Bw. begehrten Abschreibungshöhe von 30 Jahren.

In der am 8. 10. 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ausgeführt:

Ergänzend wird vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass er die Auffassung vertritt, dass das Gutachten von einem qualifizierten Gutachter schlüssig erstellt wurde und sich daher in technischer Weise einer Diskussion von Juristen (nicht Fachkundigen) entzieht. Auch die Ermittlung der Durchschnittswerte im Hinblick auf die Nutzungsdauer, erscheint dem steuerlichen Vertreter schlüssig. Man habe mit dem Gutachter telefonisch Kontakt aufgenommen und dabei sei ergänzend ausgeführt worden, dass die Kaminköpfe feucht

seien, die Teile der Verblechung am Dach rostig (Laub in den Dachrinnen), und die Dacheindeckung porös sind. Weiters ist das Gebäude (1895 errichtet) nicht feuchtigkeitsisoliert und verfügt über alte Fußböden und Türen. In technischer Hinsicht kann das Gutachten daher nach Ansicht des steuerlichen Vertreters nicht widerlegt werden, es kann allein darum gehen, ob das Gutachten geeignet ist die verkürzte Nutzungsdauer nachzuweisen.

Seitens des Finanzamtes wird vom Vertreter des Finanzamtes dazu vorgebracht, dass es sehr wohl dem Finanzamt obliegt, die Schlüssigkeit von Gutachten zu prüfen. Unbestritten erweise handelt es sich hier um ein sehr altes Haus, der Gutachter hat aber hauptsächlich aus der Sicht von Erfahrungswerten und von Ereignissen, die möglicherweise eintreten werden, argumentiert. Im Gutachten sei nicht konkret ausgeführt, dass die Schäden schon jetzt im erheblichen Maße gegeben sind. Dem Umstand, dass es sich um ein altes Haus handelt, wird in den Einkommensteuerrichtlinien dadurch Rechnung getragen, dass die Nutzungsdauer nicht rd. 67 Jahre betrage, sondern mit 50 Jahren anzunehmen ist.

Im Gutachten wurde ausdrücklich das Gebäude als für sein Alter "im guten Zustand" befindlich beurteilt, der Gutachter kommt ausdrücklich (Seite 17 des Gutachten) zum Ergebnis, dass der Rohbau eine Restnutzungsdauer im Ausmaß der vom Finanzamt ermittelten 50 Jahren aufweise.

Über die Berufung wurde erwogen:

Absetzung für Abnutzung:

§ 7 ordnet an, dass bei abnutzbarem Anlagegütern, deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer **abzusetzen sind ("lineare AfA")** und bezeichnet diese jährliche Absetzung als "Absetzung für Abnutzung".

Der Abgabepflichtige muss die AfA geltend machen. Es steht nicht in seinem Belieben, ob und wie viel er als AfA abzieht.

§ 204 Abs. 1 HGB verlangt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen "um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre

verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann".

Steuerlich ist nur die lineare AfA zulässig.

Ab 1989 gilt ohne Nachweis ein AfA-Satz von 1,5 % der jeweiligen AfA-Basis (das entspricht einer Nutzungsdauer von ca. 66 Jahren). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer mittels Gutachtens über den Bauzustand ist möglich. Für Gebäude, die vor dem 1. Jänner 1989 angeschafft oder hergestellt worden sind, beträgt der AfA-Satz ab dem Jahre 1989 - ungeachtet des bis dahin angewendeten AfA Satzes - ebenfalls **grundsätzlich bis zu 1,5 %**. Bei einem Gebäude, das *vor dem Jahr 1915 erbaut* worden ist, kann der bis zum Jahr 1988 zugrunde gelegte AfA-Satz insoweit angesetzt werden, als er nicht mehr als 2 % beträgt. Ein höherer AfA-Satz kann nur angewendet werden,

wenn ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt wird oder wenn im Zuge eines Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsverfahrens bereits in der Vergangenheit ein Gutachten vorgelegt worden oder ein der Erstellung eines Gutachtens gleichkommendes Ermittlungsverfahren abgeführt worden ist.

Im gegenständlichen Fall bestehen zwischen der Bw. und dem Finanzamt unterschiedliche Auffassungen bezüglich der Bewertung bzw. der Nutzungsdauer von Gebäuden, aus welchen die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung die Anschaffungs- oder Herstellungskosten heranzuziehen. Die Anschaffungskosten umfassen nach herrschender Lehre (z. B. Schuch/Quatschnigg "Einkommensteuerhandbuch" 3. Auflage Seite 326) den Kaufpreis und alle sonstigen durch den Erwerb des Wirtschaftsgutes entstandenen Ausgaben (Verwaltungsgerichtshof vom 12. 5. 1967, 1302/66). In der Folge sind die Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes auf das Gebäude und auf den Grund und Boden aufzuteilen.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus folgendes:

Die Beurteilung der Restnutzungsdauer des Gebäudes wurde vom Finanzamt mit 50 Jahren (2 % AfA) angenommen. Das Finanzamt bezieht sich in seiner Beurteilung auf die im Rahmen der Verwaltungspraxis angewendeten Erfahrungswerte. Diese stehen auch nicht im Widerspruch mit der diesbezüglichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Der von der Bw. beauftragte Gutachter kommt in der Beurteilung der Restnutzungsdauer des "Rohbaues" im Bereich Fundamente, Außenwände, Innenwände zu einer Gesamtlebensdauer des Gebäudes von 150 Jahren, für den Bereich der Decken, Stiegen und der Dachkonstruktion zu einer Gesamtlebensdauer von 75 Jahren und damit ebenfalls, wie schon die Beurteilung des Finanzamtes gezeigt hat für die oben erwähnten Bereiche zu einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren. Unterschiede in der Beurteilung der Nutzungsdauer ergeben sich laut dem von der Bw. vorgelegten Gutachtens darin, dass der Gutachter beispielsweise im Bereich der Türen und Fenster, im Gas Wasser Heizungsbereich, beim Innenanstrich bei den Fußbodenbelägen etc. zu einer gesondert beurteilten kürzeren Restlebensdauer gelangt, und in seinem Gutachten zum Schuss gelangt, dass beispielsweise eine Nutzungsdauer von 5 Jahren bei den Innenanstrichen bewirkt, dass sich die Nutzungsdauer des Rohbaus, welchen der Gutachter ebenfalls mit 50 Jahren angenommen hat durch Errechnung eines Mittelwertes auf eben oben angeführte 30 Jahre Restnutzungsdauer für das gesamte Gebäude auswirken könne. Dieser Überlegung kann seitens des UFS jedoch nicht gefolgt werden denn, wie der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise in den Erkenntnissen vom 14. 5. 65, 2338/64; 11. 6. 65, 2011/64; 27. 6. 78, 2116/77 ausgeführt hat kann eine kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile wie Installationen, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen sich ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes begründen. Auch der Umstand, dass nach 25 Jahren umfangreiche Großreparaturen oder Umbauten anfallen werden, rechtfertige beispielsweise ebenfalls keine kürzere Nutzungszeit.

Abgesehen davon, dass also die Aussagen im Gutachten die von der Bw. begehrte Restnutzungsdauer nicht begründen können, handelt es sich formell um ein Gutachten, bei welchem am 25. 1. 2001 der Auftrag zur Gutachtenserstellung erteilt wurde. Die Besichtigung durch den Gutachter ist am 30 Jänner 2001 erfolgt. Das Schätzgutachten wurde am 7. 2. 2001 erstellt. Die von der Bw. begehrte Abschreibung betrifft jedoch im vorliegenden Fall die

Monate November und Dezember des Jahres 2000. Das vorgelegte Gutachten, welches die Restnutzungsdauer für den Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ermittelt, ist somit für die Beurteilung der Nutzungsdauer für den Zeitpunkt des Kaufes der Liegenschaft bereits als vom Ansatz her verfehlt zu beurteilen. Da das Gebäude im zweiten Halbjahr des Jahres 2000 angeschafft wurde ist die Halbjahresabschreibung zulässig.

Der Berufung wird daher teilweise stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Oktober 2003