



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0241-F/04,
miterledigt RV/0255-F/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des CN, Gde H, Sch-Straße 3, vertreten durch die WS Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H., Gde H, S Straße 77, vom 13. April 2004 bzw. vom 31. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 12. März 2004 bzw. vom 24. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erzielte im Berufungsjahr 2002 aus einer Beteiligung Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Unternehmensberater und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; im Berufungsjahr 2003 erzielte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das im Jahre 1968 erbaute Gebäude "Gde H, Sch-Straße 3", wurde entsprechend den vorgelegten Jahresrechnungen zu 34,8% betrieblich (27. September 2002 bis 15. September 2003) und zu 29,8% im Rahmen der Vermietung und Verpachtung genutzt (27. September 2002 bis 28. Februar 2003); ab 1. März 2003 wird der bisher der Vermietung dienende Gebäudeteil (29,8%) betrieblich genutzt.

In den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 samt Beilagen wurde unter Bezugnahme auf das Bewertungsgutachten des Sachverständigen G vom 23. Jänner 2001 für das gesamte oben genannte Gebäude ein AfA-Satz in Höhe von 3,33% (dies entspricht einer Nutzungsdauer von 30 Jahren) geltend gemacht; für den obgenannten ab 1. März 2003 betrieblich genutzten Gebäudeteil (29,8%) wurde ein AfA-Satz in Höhe von 3,45% (dies entspricht einer Nutzungsdauer von 29 Jahren) angesetzt.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens [vgl. das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 9. Februar 2004, mit dem der Bw. darauf hingewiesen wurde, dass es sich beim vorgelegten Schätzungsgutachten lediglich um die Ermittlung des Verkehrswertes gehandelt habe und damit nicht für die Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer herangezogen werden könne, die Berechnung "technische Lebensdauer abzüglich Alter des Objektes" nicht ausreichend sei und ohne Vorlage eines Schätzungsgutachtens zur Ermittlung der Restnutzungsdauer diese mit 66,66 Jahren (bzw. mit 50 Jahren) in Ansatz gebracht werde] brachte die steuerliche Vertretung des Bw. mit Schriftsatz vom 2. März 2004 vor, dass die Auffassung des Finanzamtes über die mangelnde Eignung des vorgelegten Gutachtens nicht geteilt werden könne. Es werde nämlich im vorgelegten Gutachten, das im Übrigen von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellt sei, das Alter des Gebäudes angeführt, die technische Gesamtlebensdauer des Gebäudes auf Grund der Bauart und daraus resultierend - "also technische Lebensdauer minus Alter" - die technische Restnutzungsdauer ermittelt. Es werde sehr wohl auf den Bauzustand eingegangen sowie die Risse und Setzungen des Gebäudes und Feuchtigkeitsschäden (Verweis auf Seite 5 des Gutachtens) berücksichtigt. Zudem sei der Auftraggeber des Gutachtens nicht ident mit dem Bw. Der Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens liege mit dem 5. Jänner 2001 ein Jahr vor dem in Rede stehenden Veranlagungszeitraum.

Gemäß den Einkommensteuerrichtlinien, Rz 6444, sei eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Diese sei durch das vorliegende Gutachten sehr wohl ausreichend dargestellt. Weiters setze eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Diese Voraussetzung sei aber erfüllt, wenn man den Ausführungen auf Seite 5 des Gutachtens Glauben schenke.

Erst der Bauzustand in Verbindung mit der Bauweise führe den Gutachter zur Aussage, dass eine Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren für einen solchen Gebäudetyp anzuwenden sei und die Restnutzungsdauer auf Grund der bisherigen Ausführungen des Gutachters lediglich 27 Jahre betrage.

Mit Bescheid vom 12. März 2004 bzw. vom 24. Jänner 2005 veranlagte das Finanzamt den Bw. zur Einkommensteuer für die Jahre 2002 und 2003. Dabei brachte es im Berufungsjahr 2002 anstatt des beantragten AfA-Satzes von 3,33% für den betrieblich genutzten Gebäudeteil den gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz von 2% [Reduzierung der (Halb-)Jahres-AfA von 1.993,24 € auf 1.196,07 €] und in den Berufungsjahren 2002 und 2003 für den vermieteten Gebäudeteil den von 1,5% [Reduzierung jeweils der (Halb-)Jahres-AfA von 1.707,04 € auf 768,16 €] zum Ansatz.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 vom 12. März 2004 bzw. vom 24. Jänner 2005, in concreto gegen den Ansatz eines Abschreibungssatzes von 1,5% bei der Vermietung und Verpachtung (2002 und 2003) bzw. 2% beim betrieblich genutzten Gebäudeteil (2002), erhob der Bw. durch seine steuerliche Vertreterin Berufung. Mit den diesbezüglichen Schriftsätzen vom 13. April 2004 bzw. vom 31. Jänner 2005 wurde einerseits auf das obgenannte Ergänzungsschreiben vom 2. März 2004 verwiesen und der Gutachter G als Zeuge dafür angeboten, dass bei der Festsetzung der Restnutzungsdauer im vorliegenden Gutachten sehr wohl sämtliche erkennbaren Umstände (Risse, Setzungen, Schräglagen, etc.) in die Beurteilung Einfluss gefunden hätten und die Restnutzungsdauer im vorliegenden Fall tatsächlich nur mehr 27 Jahre betrage, und andererseits auf das laufende Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2002 verwiesen. Zur Bekräftigung der Tatsache, dass der Ansatz des höheren AfA-Satzes von 3,33% sowohl im Bereich der Vermietung und Verpachtung als auch im betrieblichen Bereich steuerlich zu beachten und der Einkunftsermittlung zu Grunde zu legen sei, wurde ein E-Mail von G vom 17. März 2004 samt entsprechenden Literaturstellen (Ross-Brachmann-Holzner²⁸, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, Seiten 252 ff) vorgelegt.

Nach Ergehen der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 2. Juli 2004 (auf die diesbezügliche zusätzliche Bescheidbegründung vom 30. Juni 2004 wird verwiesen) stellte der Bw. einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag vom 16. August 2004 führte die steuerliche Vertretung des Bw. in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung ergänzend aus, dass gerade durch die Einvernahme des Sachverständigen die näheren Umstände hinsichtlich Bausubstanz, Baustoffe und äußere Einflüsse beleuchtet worden wären und wäre dadurch das Finanzamt zu einem anderen Ergebnis gekommen.

Weiters habe der Bw. - auch unter Bezugnahme auf Äußerungen des Sachverständigen - betont, dass sehr wohl sämtliche wesentlichen Umstände für die Beurteilung der Nutzungsdauer vom Sachverständigen berücksichtigt worden seien. Die detaillierte Angabe dieser Umstände und die Verfahren zur Ermittlung der kürzeren Nutzungsdauer hätte der Sachverständige im Verfahren mündlich zum Akt geben und damit eine korrekte Entscheidung ermöglichen können. Das Finanzamt habe durch den Verzicht auf diese Einvernahme einen Verfahrensmangel gesetzt, der für den Ausgang des Verfahrens von entscheidender Bedeutung sei. Es werde daher - neben dem bisherigen Vorbringen - neuerlich die Einvernahme des Sachverständigen G zum Thema "Ergänzung des Gutachtens unter Schilderung der genauen Umstände und Methoden für die Ermittlung der Nutzungsdauer des gegenständlichen Objektes" beantragt.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 vom 31. Jänner 2005 wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsersuchen des Unabhängigen Finanzsenates vom 22. August 2005 wurde auf die Mangelhaftigkeit des gegenständlich vorgelegten Gutachtens hingewiesen (auf die diesbezüglichen Ausführungen des Referenten wird verwiesen) und die steuerliche Vertretung des Bw. ersucht, ein schlüssiges Nutzungsdauer-Gutachten bzw. ein ergänzendes Schreiben zum gegenständlichen Verkehrswert-Gutachten vorzulegen, das im Sinne der Ausführungen des Referenten die Parameter, die die Restnutzungsdauer maßgeblich bestimmen, präzisiert zum Bewertungsstichtag (Erwerb des Gebäudes, Inbetriebnahme des Gebäudes) benennt, die ziffernmäßigen Ausgangswerte nennt sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden schlüssig und nachvollziehbar darstellt.

In Erwiderung auf dieses Ergänzungsersuchen vom 22. August 2005 legte die steuerliche Vertretung des Bw. ein Ergänzungsschreiben des Sachverständigen G vom 30. September 2005 zum Bewertungsgutachten vom 5. Jänner 2001 (samt fünf Anlagen) vor und führte mit Schreiben vom 6. Oktober 2005 ergänzend zu den Ausführungen des

Gutachters aus, dass es dem Gutachter ua. auch darum gehe, dass ein Gebäude, welches auf Grund der Bauart bereits eine Gesamtnutzungs- bzw. -lebensdauer habe, alleine mit dieser Feststellung bereits eine nachgewiesene kürzere Nutzungsdauer aufweise, als der bei einer Vermietung und Verpachtung gesetzlich vorgeschriebene - sofern nicht durch ein Gutachten widerlegt - Nutzungszeitraum von 66,66 Jahren (AfA-Satz von 1,5%). Allein diese Feststellung des Gutachtens reiche aus, einen höheren AfA-Satz anzuwenden. Im Übrigen gehe der Gutachter auf Seite 2 seines Ergänzungsschreibens speziell auf die angefragten Punkte ein und stelle fest, dass ua. zB eine Beurteilung der Qualität der Planung nur bedingt möglich sei. Wenn er in seinem Fazit ausführe, dass das Gebäude einer normalen Abnutzung unterliege, könne unter Hinweis auf die Ausführungen zur Gesamtnutzungsdauer dieses Gebäudetyps auf die kurze Restnutzungsdauer geschlossen werden. Das Gutachten sei daher schlüssig nachvollziehbar, weise deutliche Hinweise auf den Bauzustand und die vorhandene Abnutzung bzw. die aus den gesamten beurteilten Faktoren heraus ermittelte Restnutzungsdauer auf. Es sei also nicht mehr nur von einem Verkehrswertgutachten zu sprechen. Zumindest habe der Gutachter im Zuge des Verwaltungsverfahrens ausreichend deutlich die Begründung für die in der Steuererklärung in Ansatz gebrachte kürzere Nutzungsdauer gegeben.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2005 nahm das Finanzamt zum obgenannten Schreiben der steuerlichen Vertretung des Bw. vom 6. Oktober 2005 bzw. zum Ergänzungsschreiben des Sachverständigen G vom 30. September 2005 (samt fünf Anlagen) Stellung; auf die diesbezüglichen Ausführungen wird an dieser Stelle verwiesen.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Gegenständlich besteht Streit darüber, ob der Ansatz des gesetzlich vorgesehenen AfA-Satzes von 2% (statt des beantragten AfA-Satzes von 3,33%) für den betrieblich genutzten Gebäudeteil im Berufungsjahr 2002 [Reduzierung der (Halb-)Jahres-AfA von 1.993,24 € auf 1.196,07 €] bzw. der Ansatz des gesetzlich vorgesehenen AfA-Satzes von 1,5% (statt des beantragten AfA-Satzes von 3,33%) für den vermieteten Gebäudeteil in den Berufungsjahren 2002 und 2003 [Reduzierung jeweils der (Halb-)Jahres-AfA von 1.707,04 € auf 768,16 €] zu Recht erfolgte.

Zur Klärung dieser strittigen Frage war maßgeblich, ob der Bw. mit dem vorgelegten Gutachten (samt Ergänzungen) den Nachweis für eine kürzere (30 Jahre) als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer (50 sowie 66,66 Jahre) erbracht hat. Dazu ist Folgendes zu sagen:

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer

eines Wirtschaftsgutes. Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeiten für den Steuerpflichtigen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 10 zu § 7 EStG 1988).

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 EStG 1988 und für den privat genutzten Teil nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zu bestimmen (sog. isolierende Betrachtungsweise; vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 163/1 zu § 16 EStG 1988).

Für Betriebsgebäude enthält das Gesetz in § 8 Abs. 1 EStG 1988 pauschale Abschreibungssätze, die ohne Nachweis der tatsächlichen Nutzungsdauer angewendet werden können (so zB gemäß § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 "bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen", darunter fallen ua. auch Büroräume, die einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Arbeit dienen; vgl. dazu Doralt⁴, a.a.O., Tz 23/2 zu § 8 EStG 1988).

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 (lit. a bis d) als AfA geltend gemacht werden.

Mit diesen Vorschriften stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66,66 Jahre und nicht weniger beträgt, bzw. dass die Nutzungsdauer eines Betriebsgebäudes im Sinne des § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 50 Jahre und nicht weniger beträgt.

Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA ist demnach, dass ein Nachweis über eine abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer erbracht wird. Den genannten Bestimmungen ist - in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise (siehe dazu VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074) - eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast für eine kürzere als der vom Gesetz vermuteten Nutzungsdauer (im konkreten Fall von 66,66 bzw. 50 Jahren) trifft somit ex lege den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen. Eine Aufforderung durch die Abgabenbehörde zur Erbringung eines solchen Nachweises bedarf es hierbei nicht (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH 8.8.1996, 92/14/0052; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; siehe auch Doralt⁴, a.a.O., Tz 159 zu § 16 EStG 1988).

Dieses in der Regel nur bei Inbetriebnahme des Gebäudes (ausnahmsweise auch bei einer späteren grundlegenden Änderung der Nutzungsverhältnisse) zustehende Wahlrecht zum Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer steht immer nur für das gesamte Gebäude zu. Es ist beispielsweise 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 (Doralt⁴, a.a.O., Tz 4/1 zu § 8 EStG 1988).

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem (schlüssigen) Gutachten eines Sachverständigen über den (technischen) Bauzustand erbracht werden; die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich jeweils aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Diese Regeln gelten auch für gebraucht angeschaffte Gebäude (vgl. Doralt⁴, a.a.O., Tz 159 zu § 16 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 22 zu § 8 EStG 1988; VwGH 26.11.1991, 91/14/0169; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132). Maßgeblich ist somit in der Regel die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer (VwGH 8.8.1996, 92/14/0052).

Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt - wie jedes andere Beweismittel - der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (§ 167 Abs. 2 BAO; vgl. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). 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.

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs ab; hierbei ist zu beachten, dass der Bauzustand nicht nur von der ursprünglich gewählten Bauweise, sondern auch von erst in späteren Jahren eingetreten oder hervorgekommen Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen (zB starke Erschütterungen, schlecht tragender Untergrund oder Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten) abhängen kann. Als Umstände, aufgrund 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 (vgl. VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Zu schätzen ist somit der derzeitige Bauzustand und damit verbunden die Restnutzungsmöglichkeit des Gebäudes. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit ist dessen tatsächlicher Bauzustand, das ist das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile maßgebend. Die kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile (Installationen,

Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen) begründet keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 22 zu § 8 EStG 1988).

Bei Bauten in Massivbauweise ist eine Nutzungsdauer von mehr als 100 bzw. sogar 200 Jahren und mehr denkbar (vgl. zB VwGH 25.9.2002, 97/13/0098).

Zukünftige Verhältnisse dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sich diese im gegenwärtigen Zeitpunkt bereits verlässlich voraussagen lassen (zB der konkret bevorstehende Abbruch des Gebäudes, VwGH 22.2.1972, 1909/70; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Sowohl die Gesamtnutzungsdauer als auch die Restnutzungsdauer eines Gebäudes hängen daher von seiner Beschaffenheit ab. Da die Beschaffenheit von Gebäuden sehr unterschiedlich sein kann, kann auch die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) bei Gebäuden stark voneinander abweichen. Es entscheidet nicht das Alter, sondern der Bauzustand eines Gebäudes. 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. Doralt⁴, a.a.O., Tz 159 zu § 16 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur).

Im Rahmen der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2002 wurde ein mit 23. Jänner 2001 datiertes Sachverständigengutachten über den Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft vorgelegt. Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung des Finanzamtes und sieht damit den gesetzlich geforderten Nachweis als nicht erbracht an. Auch wenn nicht ausgeschlossen werden kann, dass die tatsächliche Restnutzungsdauer - wie vom Berufungswerber behauptet - 30 Jahre beträgt, ändert dies nichts daran, dass der gesetzlich geforderte Nachweis nicht erbracht wurde, sodass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die vom Gesetzgeber angenommene Nutzungsdauer den Gegebenheiten im Berufungsfall doch entsprechen. Aus folgenden Gründen wurde das vom Bw. beigebrachte Gutachten auch vom Unabhängigen Finanzsenat nicht als taugliches Beweismittel zum Nachweis einer 30-jährigen Restnutzungsdauer angesehen:

- Während die §§ 8 Abs. 1 sowie 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 als Beweisthema die Nutzungsdauer vorgeben, hat dieses vom Bw. vorgelegte Gutachten die Verkehrswertermittlung der gegenständlichen Liegenschaft zum Inhalt. Der Sachverständige führt diesbezüglich auf Seite 2 des Gutachtens zum Thema "Zweck und Verwendung" aus, dass das Gutachten als Grundlage zur beabsichtigten

Veräußerung dient. Das Gutachten ist - erklärt der Gutachter weiter - ausschließlich für Verkaufsverhandlungen bestimmt. Jede andere mittelbare oder unmittelbare Verwendung ist ausgeschlossen.

- Das vom Bw. vorgelegte Sachverständigengutachten wurde am 23. Jänner 2001 mit Stichtag 5. Jänner 2001 (am Tag der Besichtigung) erstellt. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist - wie bereits oben ausgeführt - ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. April 2001, 99/13/0221, ausgeführt, dass ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt ist. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt, im konkreten Fall somit ab dem 27. September 2002, ist ein Gutachten vom 23. Jänner 2001, das eben nicht auf den zum genannten Zeitpunkt gegebenen Bauzustand eingeht, daher unmaßgeblich (vgl. auch VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).
- In dem in Rede stehenden Gutachten wird auf Seite 6 im Rahmen der Sachwertermittlung von einer technischen Restlebensdauer von 27 Jahren ausgegangen. Dabei ist zu bedenken, dass in die für die Sachwertermittlung maßgebliche technische Lebensdauer sowie in die übliche Nutzungsdauer auch die Lebensdauern auswechselbarer Bauteile einfließen, was für die Ermittlung eines angemessenen Sachwertes auch gerechtfertigt ist. Der für die Bemessung der steuerlichen AfA maßgeblichen "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" des Wirtschaftsgutes sind jedoch (um Doppelabschreibungen zu vermeiden) nur jene Bauteile zu Grunde zu legen, die üblicherweise im Laufe der Lebensdauer eines Gebäudes nicht erneuert werden.
Im Rahmen der Ertragswertermittlung (Seite 8 des Gutachtens) geht der Sachverständige in seinem Gutachten von einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 30 Jahren aus; dazu ist zu sagen, dass für die Ertragswertermittlung die wirtschaftliche Restnutzungsdauer und eben nicht die restliche technische Lebensdauer der baulichen Anlage maßgebend ist. Zwischen der der Ertragswertermittlung zugrunde gelegten Restnutzungsdauer und der der AfA zugrunde gelegten Restnutzungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) kann eine erhebliche Differenz bestehen.
- Das gegenständliche Sachverständigengutachten vom 23. Jänner 2001 enthält zum Bau- und Erhaltungszustand lediglich die pauschale Aussage, dass "der

Allgemeinzustand des Gebäudes dem Alter entsprechend als gut zu beurteilen ist“ (vgl. Seite 3 des Gutachtens). Betreffend allfälliger bereits bestehender Schäden findet sich im Gutachten - ohne nähere Beschreibung - lediglich die Feststellung, dass "bei der Besichtigung Setzungen von Süden nach Norden im Ausmaß von ca. 1,5 cm pro Meter sowie Feuchtigkeitsschäden im Kellergeschoß festgestellt wurden" (vgl. Seite 3 des Gutachtens), "ein Statiker in diesem Zusammenhang ua. festgestellt hat, dass keine weiteren Setzungsrisse zu erwarten seien, und für bestehende Bauschäden (Risse und Setzungen des Betriebsgebäudes) ein Abschlag von 20% vorgenommen wird" (vgl. Seite 5 des Gutachtens). Während es an den für ein schlüssiges Gutachten erforderlichen Angaben über die Qualität der Bauausführung mangelt, heißt es im Gutachten auf Seite 4 ua., dass "beim Lokalausweis keine Baustoffprüfung vorgenommen, keine Bauteilprüfung, Bodenuntersuchungen sowie Funktionsprüfungen haustechnischer oder sonstiger Anlagen durchgeführt wurde". Anhand welcher Befunde die Restlebensdauer ermittelt wurde, wird nicht begründet.

Das gegenständliche Gutachten enthält somit keine exakten, detaillierten Tatsachenfeststellungen über den tatsächlichen Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes (insbesondere bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile, ds. Mauern und Decken) bzw. keine exakten nachvollziehbaren Ausführungen hinsichtlich der die Lebensdauer des Gebäudes beeinflussenden Faktoren, wie zB die Wahl der Baustoffe und die Güte der Ausführungen bzw. die Dauerhaftigkeit des Rohbaues, die Qualität der Planung, der Statik und der Bauausführung, allfällig bereits bestehende Schäden (insbesondere bezogen auf tragende Bauteile des Gebäudes), die laufende Unterhaltung und die äußeren Einflüsse (vgl. dazu Ross-Brachmann-Holzner²⁸, a.a.O., Seiten 255 und 261), und auch im Anschluss keine entsprechende genaue Dokumentation der Auswirkung bzw. Wertung solcher Befundergebnisse auf die Restnutzungsdauer.

Die Ausführungen des Sachverständigen im Gutachten sind insgesamt gesehen zu allgemein gehalten (so wird beispielsweise die Tiefe oder die Breite der Risse nicht angegeben). Soll tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, wäre - wie oben bereits dargelegt - ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere dessen tragender Teile, unumgänglich gewesen. So könnten etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei aber zu berücksichtigen wäre, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar wären. Außerdem ist im konkreten Fall der Schluss auf die vom Sachverständigen angegebene (Rest-) Nutzungsdauer nicht nachvollziehbar. Das

Gutachten enthält keine nachvollziehbare Angaben, wie sich aus den attestierten - jedoch nicht näher beschriebenen - Mängeln gerade eine technische (Rest-)Nutzungsdauer von 30 Jahren ergibt.

Das gegenständliche schematisch und allgemein gehaltene Gutachten enthält nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher weder einen über den jeweiligen Bauzustand erstatteten Befund, der die konkrete Beschaffenheit bzw. Zustand des Gebäudes ausreichend bzw. vollständig darlegt, noch einen nachvollziehbaren Bezug zwischen einem solchen Befund und der vom Gutachter angesetzten (Rest-)Nutzungsdauer.

- Ein Gutachten muss, um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können, die maßgeblichen ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden darstellen (VwGH 26.4.1999, 98/17/0212; VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195). Unzulässig ist es, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen (zur Ermittlung der Lebensdauer siehe beispielsweise in Ross-Brachmann-Holzner²⁸, a.a.O., Seiten 258 f). Gutachten mit der sinngemäßen Aussage "Die Nutzungsdauer von Gebäuden beträgt 100 Jahre; da die Liegenschaft vor 80 Jahren erbaut wurde, beträgt die Restnutzungsdauer 20 Jahre" sind daher für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet (Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unbekannte Größen? in: ÖStZ 22/1998, Seite 578).

Unzulässig ist es im konkreten Fall daher, wenn der Sachverständige die Restnutzungsdauer von 27 Jahren in der Weise ermittelt, in dem er die Gesamtnutzungsdauer mit 60 Jahren annimmt - aus welchen Parametern sich die behauptete Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren ableiten lässt, ist gegenständlich nicht erkennbar - und (lediglich) die Zeitspanne zwischen Errichtungsdatum (1968) und Gutachtenerstellungszeitpunkt (2001) abzieht; damit ist das Gutachten methodisch verfehlt, zumal aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werden kann.

Die Stellungnahme des Sachverständigen G vom 30. September 2005 enthielt außer dem auf der Baubeschreibung vom 27. März 1968 basierenden Hinweis auf die massive Bauweise des Gebäudes (das Fundament ist mit einer Fundamentplatte auf Schotterbankett und umfassenden Betonriegeln hergestellt, das aufgehende Mauerwerk in Leccasteinen erstellt, Decken in Beton ausgeführt, etc) und der Auskunft des Bw., wonach seit der Errichtung des Gebäudes mit Ausnahme des Flachdaches und diverser Malerarbeiten keine Sanierungen und

Instandhaltungsarbeiten durchgeführt worden seien, keinerlei das ursprüngliche Gutachten ergänzende Hinweise über den Bauzustand, insbesondere festgestellte Bauschäden, etc. oder sonstige Umstände, die den Ansatz einer niedrigeren als der gesetzlichen Restnutzungsdauer rechtfertigen konnten. Wie bereits oben ausgeführt, hängt der Bauzustand nicht nur von der ursprünglich gewählten Bauweise, sondern auch von erst in späteren Jahren eingetretenen oder hervorgekommenen Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen ab. In der gegenständlichen Gutachtensergänzung wird nur ausgeführt, dass über die zum Bewertungsstichtag (5. Jänner 2001) festgestellten Feuchtigkeitsschäden und Setzungen keine genauen Aufzeichnungen gemacht wurden, durch diese Mängel eine Verkürzung der Restnutzungsdauer eintreten und über deren genaues Ausmaß keine verbindliche Aussage getroffen werden könne, da eine Zunahme der Schäden in der Zukunft nicht abgeschätzt werden könne. Die Gutachtensergänzung erschöpft sich im Wesentlichen in der Feststellung, dass sich das Gebäude in einem seinem Alter entsprechenden Zustand befinde und einer normalen Abnutzung unterliege.

Auch diese Gutachtensergänzung konnte den gesetzlich geforderten Nachweis einer Restnutzungsdauer von bloß 30 Jahren nicht erbringen, da sie ebenso wenig wie das seinerzeitige Gutachten hinreichende Hinweise für eine Verkürzung der Nutzungsdauer des konkreten Gebäudes gegenüber der gesetzlich festgelegten bietet. Auch diese Gutachtensergänzung geht nicht konkret auf den tatsächlichen Zustand der Bausubstanz zum maßgeblichen Bewertungszeitpunkt ein; der Gutachter beschränkt sich diesbezüglich im Wesentlichen auf die Feststellung, dass der Bau- und Erhaltungszustand ein dem Baualter entsprechender sei, dh. es wird nur auf das Baualter Bezug genommen. Der Gutachter geht erneut in unzulässiger Weise von einer allgemein konzipierten Gesamtlebensdauer, einer Zeitspanne, die sich nach Kleiber-Simon-Weyers, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Seite 1759, für Gewerbe- und Industriegebäude bei ordnungsgemäßer Instandhaltung (durchschnittliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer: 40 – 60 Jahre) ergibt, aus und zieht davon die zwischen der Errichtung des Gebäudes und dem Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens verstrichene Zeit ab und gelangt damit zu einer restlichen Nutzungsdauer des Gebäudes von 27 Jahren; es werden abermals - trotz entsprechendem ausführlichem Vorhalt des Referenten - nicht die ziffernmäßigen Ausgangswerte genannt.

Angemerkt wird auch, dass das vorgelegte Gutachten bzw. die in Rede stehende gutachtliche Stellungnahme vom 30. September 2005 dem gegenständlichen Gebäude - wie bereits oben dargelegt - einen dem Alter entsprechend guten Allgemeinzustand sowie eine massive Bauweise attestiert. Außerdem bestätigt der Sachverständige in seiner Stellungnahme, dass es in der Praxis unbestritten sei, dass Fundamente, Beton- oder Maueraußenwände, Betondecken, Betonstiegen, usw. eine Nutzungsdauer von 100 Jahren oder mehr Jahren

haben könnten. Es geht daher nicht schlüssig hervor, weshalb trotzdem eine kürzere Nutzungsdauer (als 50 bzw. 66,66 Jahre) angenommen wird.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass das gegenständlich beigebrachte Gutachten (samt Ergänzung), das zur Schätzung des Verkehrswertes zum 5. Jänner 2001 und nicht zum Bauzustand bzw. zur Lebensdauer zum 27. September 2002 erstattet wurde, die Nutzungsdauer ohne nachvollziehbare Begründung lediglich annimmt, den Bauzustand nicht detailliert beschreibt und auch die ziffernmäßigen Ausgangswerte nicht nennt, kein taugliches Beweismittel für eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer ist.

Die steuerliche Vertretung des Bw. schloss ihre Ausführungen im Berufungsschriftsatz sowie im Vorlageantrag jeweils mit dem Antrag ab, den Sachverständigen G zum Thema "Ergänzung des Gutachtens unter Schilderung der genauen Umstände und Methoden für die Ermittlung der Nutzungsdauer des gegenständlichen Objektes" als Zeugen einzuvernehmen. Der Unabhängige Finanzsenat kam diesem Antrag insofern nach, als der steuerlichen Vertretung des Bw. - zur Wahrung des Parteienghört - mit ausführlichem Schreiben vom 22. August 2005, in dem ausdrücklich die Mängel des gegenständlichen Gutachtens aufgezeigt wurden, die Möglichkeit zur Ergänzung eingeräumt bzw. in concreto ersucht wurde, ein schlüssiges Nutzungsdauer-Gutachten bzw. ein ergänzendes Schreiben zum gegenständlichen Verkehrswert-Gutachten vorzulegen, das im Sinne der Ausführungen des Referenten die Parameter, die die Restnutzungsdauer maßgeblich bestimmen, präzisiert zum Bewertungsstichtag benennt, die ziffernmäßigen Ausgangswerte nennt sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden schlüssig und nachvollziehbar darstellt. Abschließend wird in diesem Zusammenhang auf die oben dargestellte, dem Bw. mehrfach zur Kenntnis gebrachte Rechtslage, die die Beweislast für eine kürzere als der vom Gesetz vermuteten Nutzungsdauer dem eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen auferlegt, hingewiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Dezember 2005