

GZ. RV/0132-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Brändle Phillip, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz betreffend Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 10.4.2003 stattgebend abgeändert.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

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

Nach Ergehen der dem ursprünglichen Berufungsbegehren teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung ist nur noch strittig, ob der Berufungswerber den Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer hinsichtlich eines ihm zur Erzielung von Mieteinkünften dienenden Büro- und Betriebsgebäudes erbracht hat.

Der Berufungswerber machte für dieses Gebäude in der Steuererklärung einen 2,5 %igen AfA-Satz geltend und verwies bezüglich der Nutzungsdauer auf ein Gutachten.

Einem Vorhalt des Finanzamtes folgend, übermittelte der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers unter anderem das angesprochene Gutachten.

Das Finanzamt wich in mehreren Punkten von der Steuererklärung ab und brachte dabei unter anderem nur die gesetzlich vorgesehenen AfA in Höhe von 1,5 % der Anschaffungskosten mit der Begründung zum Ansatz, das vorgelegte Gutachten enthalte keine schlüssigen Aussagen über den Bauzustand.

Dagegen wandte sich der Berufungsführer mit Berufung. In ihr führte er sinngemäß aus, er habe die fragliche Liegenschaft im Jahr 2000 erworben und seither an die neugegründete Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er sei, vermietet. Bei Mietgebäuden könne ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Eine kürzere Nutzungsdauer sei nachzuweisen. Dieser Nachweis sei in Form eines Gutachtens erbracht worden. Der Bauzustand werde unter Punkt 13 des Gutachtens beschrieben. Das Gebäude sei demnach 29 Jahre alt und in gutem Erhaltungszustand. Es weise jedoch bestimmt Schäden und Mängel auf. Daraus ergebe sich laut Gutachten eine Nutzungsdauer von 40 Jahren. Der von der Erklärung abweichende Bescheid enthalte keine Aussage darüber, weshalb das Gutachten nicht schlüssig sein soll. Im Besonderen sei noch darauf hinzuweisen, dass das Gutachten vom Veräußerer als Basis für die Verkehrswertermittlung in Auftrag gegeben worden sei. Der Umstand, dass der Veräußerer mit der Nutzungsdauer von 40 Jahren einverstanden gewesen sei, untermauere die Richtigkeit des Ansatzes und die Objektivität des Gutachtens.

Nach einem Vorhalteverfahren, das nicht mehr strittigen Berufungspunkten galt, erging eine im nunmehr einzig strittig verbliebenen Punkt abweisliche Berufungsvorentscheidung. In ihr wurde ausgeführt, eine Anerkennung der geltend gemachten Nutzungsdauer setze ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Zweck des vorgelegten

Gutachtens sei die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft für den betriebsinternen Gebrauch gewesen. Es stelle kein Gutachten über den Bauzustand dar. Der Ansatz einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren sei ohne Begründung erfolgt. Das Gutachten sei daher für die Annahme einer kürzeren als der gesetzlich grundsätzlich vorgesehenen Nutzungsdauer nicht geeignet.

Im daraufhin eingebrochenen Vorlageantrag führte der Berufungswerber aus, da das Finanzamt das vorgelegte Gutachten für nicht schlüssig erachtet habe, werde eine Stellungnahme des Gutachters nachgereicht. In ihr werde die Restnutzungsdauer von 40 Jahren nachvollziehbar begründet. Die erwähnte gutachtliche Stellungnahme "begründet" die angenommene 40-jährige Restnutzungsdauer mit die Bekanntgabe folgender Determinanten und Rechnung:

"60 % langlebige Bauteile – Lebensdauer 90 Jahre

(massiv) – 29 Jahre alt

Restnutzung – 21 Jahre

40 % Kurzlebige Bauteile – Lebensdauer 40 Jahre

(Ausbau) – Alter 29 Jahre

Restnutzungsdauer – 11 Jahre

61 x 60 / 100 + 11 x 40 / 100 = 41 Jahre

gerundet: 40 Jahre"

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 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.

Lehre (Doralt⁴, Einkommensteuergesetz Kommentar, Tz 159ff zu § 16; Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, Tz 7 zu § 16), Rechtsprechung (VwGH 20.11.1996, 94/15/0132), Verwaltungspraxis (Rz 6444 EStR 2000) und auch die Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens sind sich darin einig, dass nach der zitierten Bestimmung zum einen die Beweislast denjenigen trifft, der eine kürzere Nutzungsdauer behauptet, und dass zum anderen ein solcher Nachweis durch ein schlüssiges Gutachten eines Sachverständigen zu führen ist. Strittig ist allein, ob mit dem vorgelegten Gutachten, in seiner ergänzten Form, der erforderliche Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer erbracht worden ist.

Der UFS teilt die Auffassung des Finanzamtes und sieht den gesetzlich geforderten Nachweis als nicht erbracht an. Dies schließt nicht aus, dass die tatsächliche Restnutzungsdauer wie vom Berufungswerber behauptet, 40 Jahre beträgt. Auf Grund der Errichtung des Gebäudes 29 Jahre vor der Anschaffung durch den Berufungswerber dürfte eine kürzere als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene 66-jährige (Rest-)Nutzungsdauer sogar wahrscheinlich sein. Dies ändert aber 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 entspricht (vgl. dazu Ross – Brachmann – Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸, Seiten 255 und 262, betreffend Häuser, die weit älter als im Durchschnitt sind. VwGH 18.7.2001, 98/13/0003). Aus folgenden Gründen wurde das aktenkundige Gutachten auch vom UFS nicht als taugliches Beweismittel (vgl. dazu Ritz², Bundesabgabenordnung Kommentar, Tz 1 zu § 177 BAO) zum Nachweis einer 40-jährigen Restnutzungsdauer angesehen:

- Während § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 als Beweisthema die Nutzungsdauer vorgibt, nennt das Gutachten als seinen „Zweck“ die Schätzung des Verkehrswertes einer Liegenschaft für den betriebsinternen Gebrauch.
- Während die Lebensdauer eines Gebäudes durch die Wahl der Baustoffe und die Güte der Ausführung bzw. die Dauerhaftigkeit des Rohbaues, die Qualität der Ausführung, die laufende Unterhaltung und die äußeren Einflüsse bestimmt wird (Ross – Brachmann – Holzner, a.o.O, 255 und 261), enthält das Gutachten dazu keine (detaillierten) Ausführungen.
- Während für Zwecke einer kürzeren Nutzungsdauer ein entsprechender Nachweis über den Bauzustand zu erbringen ist (VwGH 20.11.1996, 94/15/0132), wird dieser im Gutachten auf Seite 10 lediglich pauschal dargestellt.
- Während es für ein schlüssiges Gutachten erforderlich ist, dass die begutachteten Tatsachen genannt werden (VwGH 5.7.1988, 84/07/0054), heißt es im Gutachten auf Seite 5 zur Baubeschreibung: „*Wird nicht ausgeführt, das Gutachten dient dem internen Gebrauch*“.
- Während ein Gutachten, das ziffernmäßige Berechnungen vornimmt, um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können, die maßgeblichen ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden darstellen muss

(VwGH 26.4.1999, 98/17/0212, und 6.9.2001, 2000/03/0195), wird im vorgelegten Gutachten wörtlich (Seite 3) "*die Restnutzungsdauer vom Sachverständigen angenommen*". Auch in der als Beilage zum Vorlageantrag nachgereichten Stellungnahme des Sachverständigen werden nicht die ziffernmäßigen Ausgangswerte (siehe dazu beispielsweise Ross –Brachmann – Holzner, aoaO, Seite 259) genannt. Vielmehr setzt der Sachverständige in die Berechnungsformel nicht bzw. wenig differenzierend und auch nicht erläuternd einfach Zahlen für den Anteil an kurz- sowie langlebigen Bauteilen sowie deren Restlebensdauer ein, sodass der Eindruck entsteht, die angenommene Lebensdauer ist nachträglich rechnerisch bestätigt bzw. gerechtfertigt worden.

Der Berufungswerber schloss seine Ausführungen im Vorlageantrag mit dem Hinweis ab, bei weiterhin bestehenden Unklarheiten stehe der Gutachter für ein persönliches Gespräch zur Verfügung. Der UFS betrachtet den wiedergegebenen Hinweis lediglich als eine für die zu treffende bzw getroffene Entscheidung unbedeutliche Höflichkeitsfloskel. Denn die oben dargestellte Rechtslage, die dem Steuerpflichtigen die Beweislast auferlegt, ist klar und war dem Berufungswerber bekannt (Begründung zum angefochtenen Bescheid, Berufungsschriftsatz vom 13.2.2003, Aktenvermerk vom 4.3.2003 betreffend Nichtnachreichen einer gutachtlichen Stellungnahme, Begründung der Berufungsvorentscheidung). Im ebenfalls im Laufe des Berufungsverfahrens vorgelegten Gutachten betreffend die Restnutzungsdauer des Holzschuppens, das zwar – wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat - einen gravierenden methodischen bzw. rechnerischen Fehler enthält und auf Grund dessen zu einem völlig falschen Ergebnis gelangt, ist auch belegt, dass der Berufungswerber und der Gutachter in der Lage sind, ein Gutachten zu erstellen, das den dargestellten Erfordernissen jedenfalls weit eher entspricht. Denn im Holzschuppen-Gutachten wird begutachtet, was zu begutachten ist, nämlich die Restnutzungsdauer. Dieses Gutachten enthält auch - anders als das strittige - Aussagen zur Erhaltung (Seite 2), beschreibt den Bau detailliert (Seite 3) und ordnet (zumindest grob) die einzelnen Baubestandteile zwei Gruppen mit unterschiedlich langer Lebensdauer zu (Seite 4).

Auch der Umstand, dass der Veräußerer entsprechend den Berufungsausführungen mit einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren einverstanden gewesen sei, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn die Restnutzungsdauer bildet lediglich einen mitbestimmenden Wertfaktor, ihre Bedeutung ist aber sowohl für den Verkäufer als auch für den Käufer im Gegensatz zum Preis selbst erfahrungsgemäß gering ist.

Zusammenfassend bedeutet dies, dass ein Gutachten, das zur Schätzung des Verkehrswertes und nicht zum Bauzustand bzw. zur Lebensdauer erstattet wurde, die Nutzungsdauer ohne nachvollziehbare Begründung lediglich annimmt, den Bau und seinen Zustand nicht detailliert beschreibt und auch die ziffernmäßigen Ausgangswerte nicht nennt, ist kein taugliches Beweismittel für eine kürzere als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer. Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, 2. Jänner 2004