



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hans-Peter Huber, Beeideter Buchprüfer und Steuerberater, 4020 Linz, Weissenwolffstraße 1, vom 19. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 19. August 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Bautechniker und Sachverständiger und erzielte im Jahr 2000 insbesondere auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In der am 3. April 2002 dem Finanzamt als Beilage zur Einkommensteuererklärung übermittelten Einnahmen-Ausgabenrechnung für 2000 betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist er bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung hinsichtlich des Gebäudes in B. von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren ausgegangen und hat die Absetzung für Abnutzung für die vermieteten Wohnungen Top 1, 10 und 9 dementsprechend mit 65.626,67 S angesetzt.

Mit Telefax vom 5. August 2002 legte der Berufungswerber ein Sachverständigengutachten vom 31. Juli 2001 des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Ing. H.P. L. vor, aus dem hervorgeht, dass hinsichtlich des Gebäudes in der B. eine *"wirtschaftliche Restnutzungsdauer"* von 25 Jahren anzunehmen ist. Im Gutachten wird die Bausubstanz beschrieben und auf die jeweiligen Sanierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen Bezug genommen.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für 1999 wurde vom Finanzamt festgestellt, dass der Berufungswerber hinsichtlich der Vermietungsobjekte in der in der B. bereits im Jahr 1999 eine Nutzungsdauer von 15 Jahren beantragt hat. Mangels Vorlage entsprechender Unterlagen ist das Finanzamt vom gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz von 1,5 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten ausgegangen, was einer Nutzungsdauer von ca. 67 Jahren ab entspricht. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für 2000 vorläufig festgesetzt und dabei Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 37.828,00 S berücksichtigt. Die vom Berufungswerber geltend gemachte Absetzung für Abnutzung für die Vermietungsobjekte in der B. wurde um 41.026,39 S gekürzt und lediglich eine AfA von 24.600,28 S anerkannt. In der Begründung zum angefochtenen Bescheid führte das Finanzamt aus, dass eine willkürliche Änderung des AfA-Satzes nicht zulässig sei. Wurde einmal ein AfA-Satz gewählt, sei dieser beizubehalten. Die Abschreibung für Abnutzung für das Objekt in der B. sei deshalb entsprechend dem Vorjahr angesetzt worden (1,5 %).

In der gegenständlichen Berufung vom 19. September 2002 wurde Folgendes vorgebracht: Für die Einkommensteuerveranlagung 2000 sei ein Gutachten vorgelegt worden, aus dem die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes hervorgeht. Laut Begründung zum angefochtenen Bescheid könne der AfA-Satz nicht willkürlich verändert werden. Es liege im vorliegenden Fall keine willkürliche Veränderung des AfA - Satzes vor, sondern es werde entsprechend den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes vorgegangen. Vom Gesetz werde - unabhängig vom tatsächlichen Zustand des Gebäudes - eine Nutzungsdauer unterstellt. Von dieser Nutzungsdauer könne laut Einkommensteuerrichtlinien nur dann abgegangen werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass die tatsächliche Nutzungsdauer von der gesetzlich angenommenen Nutzungsdauer abweicht. Da das Gesetz kein Wahlrecht für verschiedene Abschreibungssätze vorgebe, könne nicht davon ausgegangen werden, dass durch die Wahrnehmung eines Wahlrechtes ein Abschreibungssatz unverändert bleiben muss. Gerade bei Gebäuden komme es häufig vor, dass durch das Auftreten von Mängeln, die vorher nicht bekannt waren, die künftige Nutzungsdauer anders eingeschätzt werden müsste, als vielleicht von vornherein angenommen wurde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. April 2003 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen und zur Begründung ausgeführt:

„Im Jahr 1999 wurde die Berufung betreffend AfA-Satz abgewiesen. Das hatte zur Folge, dass bei dem Objekt Bg. ein AfA-Satz von 1,5% berücksichtigt wurde. Ein Vorlageantrag wurde nicht gestellt. Der Abgabepflichtige kann nur bei "Inbetriebnahme" eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen oder innerhalb der in § 8 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Höchstgrenzen wählen. Er bleibt an den gewählten oder nachgewiesenen AfA-Satz gebunden. Das Wahlrecht ist konsumiert.

Im Jahr 1999 wurde mit der Vermietung des gegenständlichen Objekts begonnen. Da keine kürzere Nutzungsdauer im Jahr 1999 nachgewiesen wurde, kam der gesetzliche AfA-Satz von 1,5% zum Zug. Da im Jahr 1999 kein weiteres Rechtsmittel eingebracht wurde, hat sich der Berufungswerber für die gesetzliche AfA in der Höhe von 1,5% entschieden.

Im gegenständlichen Fall ist eine Änderung der Nutzungsdauer nicht zulässig, da sich aufgrund des Sachverhalts die für die Nutzungsdauer maßgebenden Verhältnisse nicht wesentlich und dauernd geändert haben.“

Im Vorlageantrag vom 28. Mai 2003 brachte der Berufungswerber vor:

„Durch Berufungsvorentscheidung vom 24.04.2003, zugestellt am 28.04.2003, wird die Berufung vom 23.09.2002 gegen den Einkommenssteuerbescheid vom 19.08.2002 als unbegründet abgewiesen. Begründet wird die Abweisung damit, dass durch eine ursprünglich längere Nutzungsdauer ein Wahlrecht ausgenützt worden sei.

Im Kalenderjahr 1999 wurde eine kürzere AfA-Dauer beantragt, vom Finanzamt jedoch mangels Vorliegen eines Gutachtens noch nicht anerkannt. Das Gutachten wurde für das Kalenderjahr 2000 nachgereicht.

Die Argumentation, dass ein Wahlrecht ausgeübt wurde, von dem nicht mehr abgegangen werden kann, ist meines Erachtens durch das Gesetz nicht gedeckt. Damit ein Wahlrecht vorliegt, das durch Auswahl konsumiert wird, müsste das Gesetz 2 oder mehrer Wahlmöglichkeiten aufweisen. Das ist nicht der Fall. Sollte der Ansatz eines Abschreibungssatzes von der Behörde bereits als Konsumation eines Wahlrechtes angesehen werden, dann hätte mein Mandant durch den Ansatz eines höheren AfA-Satzes im Kalenderjahr 1999 sein Wahlrecht ohnehin im Sinne der Berufung ausgeübt, nur wurde von der Behörde die höhere Abschreibung laut Ausnutzung des Wahlrechtes nicht anerkannt, womit mein Mandant sein Wahlrecht aber nicht aufgegeben hat.

Auch das Bundesministerium für Finanzen stellt in den Einkommenssteuerrichtlinien unter RZ 3110 klar: "für die AfA besteht kein Wahlrecht". Wo kein Wahlrecht ist, kann auch keines konsumiert worden sein.

Grundsätzlich muss auch ein AfA-Satz an die tatsächlichen Verhältnisse angepasst werden können, den sonst würde man bei vermieteten Gebäuden die steuerliche Behandlung - unabhängig von allen wirtschaftlichen und technischen Umständen - für eine Dauer von 66 Jahren einfrieren. Die Steuerbelastung würde sich damit nicht mehr an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientieren und die Auslegung der Steuergesetze würde damit verfassungswidrig werden.

Dass eine Änderung des Abschreibungssatzes möglich ist, ergibt sich auch aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in seinem Erkenntnis vom 10.10.1978 (Zahl 483/631/78) feststellt, dass "die nachträgliche bessere Einsicht über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer... zu berücksichtigen" ist.

Über den Zeitpunkt, wann eine 'kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer der AfA-Berechnung zu Grunde zu legen ist, gibt RZ 3113 der Einkommenssteuerrichtlinien Auskunft: "Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist der AfA-Berechnung aber erst zu Grunde zu legen, wenn dies der Abgabepflichtige durch konkrete Tatsachen nachgewiesen hat", Genau dies hat mein Mandant durch die Überprüfung der Nutzungsdauer durch einen Gutachter gemacht und die AfA-Berechnung mit Vorlage des Gutachtens angepasst. Die Berücksichtigung der kürzeren Nutzungsdauer des Gutachtens ist demnach nach den Richtlinien nicht möglich, womit die steuerliche Berücksichtigung der kürzeren AfA-Dauer ab 2000 mit Vorlage des Gutachtens exakt den Richtlinien entsprechen wird. Auch hinsichtlich der Art der Anpassung ergibt sich aus RZ 3120 der Einkommenssteuerrichtlinien: "Es bestehen keine Bedenken, zu niedrige Absetzungen in Folge zu langer Nutzungsdauer durch entsprechende Erhöhung der AfA (Aufteilung des steuerwirksam nicht mehr zu berichtigenden Restbuchwertes auf die neue verkürzte Restnutzungsdauer) auszugleichen.“

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 Abs. 1 Z 8 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) normiert in Zusammenhang mit nicht betrieblich genutzten Gebäuden Folgendes:

„Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

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.“

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 sieht für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen einen gesetzlichen AfA-Satz vor, wobei dieser 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten beträgt. Der Abgabepflichtige hat jedoch ein Wahlrecht dahingehend, eine kürzere Nutzungsdauer als die vom Gesetz angenommene nachzuweisen. Im Gegensatz zur allgemeinen Regelung betreffend die Absetzung für Abnutzung (§ 7 Abs. 1 EStG 1988) ist für der Vermietung und Verpachtung dienende Gebäude grundsätzlich eine gesetzliche Nutzungsdauer vorgesehen, von der nur abgewichen werden kann, wenn der Abgabepflichtige einen entsprechenden Nachweis führt. Der Abgabepflichtige hat somit ein Wahlrecht zwischen dem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer und dem gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz (vgl. EStRL 2000, Rz 3143 zu § 8 Abs. 1 EStG 1988). Sofern sich die Nutzungsverhältnisse nicht grundlegend ändern, kann der Abgabepflichtige nur bei Inbetriebnahme eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen. Er bleibt an den nachgewiesenen AfA-Satz gebunden. Das Wahlrecht ist konsumiert. Ändern sich hingegen die Nutzungsverhältnisse grundlegend (zB Wechsel im Nutzungseinsatz; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung oder Änderung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen) kann auf Grund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf einen nachgewiesenen AfA-Satz umgestiegen werden (vgl. dazu auch Doralt, EStG⁴, § 16 Tz 168).

Die vom Berufungswerber im Vorlageantrag unter dem Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000 angeführten Grundsätze für die Berichtigung der Nutzungsdauer sind hier nicht anzuwenden, da diese eine (unrichtige) Schätzung der Nutzungsdauer voraussetzt. Im gegenständlichen Fall liegt dem AfA-Satz von 1,5 % keine Schätzung, sondern eine gesetzliche Festlegung des AfA-Satzes zu Grunde. Vom gesetzlich festgelegten AfA-Satz

kann wie bereits dargestellt nur im Jahr der Inbetriebnahme oder zB beim Wechsel im Nutzungseinsatz; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung oder Änderung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen abgewichen werden. Da für das Jahr 1999, in dem der Berufungswerber mit der Vermietung des Gebäudes in der B. begonnen hat, keinen anderen AfA-Satz als den gesetzlich vorgesehenen nachgewiesen hat und für das Jahr 2000 keine Nutzungsänderung oder ähnliche relevante Gründe behauptet wurden, war der gesetzliche AfA-Satz von 1,5 % beizubehalten.

Abgesehen von dieser Rechtslage wurde in dem vom Berufungswerber vorgelegten Sachverständigengutachten, welches am 31. Juli 2001 erstellt wurde, eine Restnutzungsdauer festgestellt. Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA nach § 16 Abs 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ist, dass ein Nachweis über eine Nutzungsdauer abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer von 67 Jahren erbracht wird. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist 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 ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich. Damit ist das Gutachten vom 31. Juli 2001, das bloß über die Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens Aussagen trifft, unmaßgeblich (vgl. auch VwGH 22. 6. 2001, 2000/13/0175). Selbst wenn man der Rechtsansicht des Berufungswerbers über die Berichtigungsmöglichkeit des AfA-Satzes wegen besserer Einsicht folgt, ist dieses Gutachten nicht als Nachweis iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit. e EStG 1988 geeignet. Die gegenständliche Berufung war daher abzuweisen.

Linz, am 10. Mai 2005