



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Helga Hochrieser, Felicitas Seebach und Mag. Belinda Maria Eder über die Berufung der DuH, vertreten durch Heigl & Partner SteuerberatungsgmbH, 3380 Pöchlarn, Oskar-Kokoschka-Straße 8, vom 18. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 15. Juli 2008 und vom 24. April 2009 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006 und 2007 nach der am 8. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2006 wird teilweise stattgegeben. Der Einkünftefeststellungsbescheid 2006 wird abgeändert. Die festgestellten Einkünfte sind der Berufungsvorentscheidung vom 23. März 2009 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufung gegen den Einkünftefeststellungsbescheid 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkünftefeststellungsbescheid 2007 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Miteigentumsgemeinschaft, brachte gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 Berufung mit folgender Begründung ein:

"Im Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 für 2006 wurde bei der Feststellung der Einkünfte des Herrn H von der angesetzten Restnutzungsdauer von 25 Jahren abgewichen, da nach Ansicht der Abgabenbehörde die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach § 16 EStG anzusetzen ist nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer gemäß § 5 LBG, welche wesentlich kürzer ist.

Für Gebäude kann ohne Nachweis der Nutzungsdauer gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG ein gesetzlich determinierter Abschreibungssatz angesetzt werden. Dabei handelt es sich im Wesentlichen um Obergrenzen, die ohne Nachweis der Nutzungsdauer zu berücksichtigen sind. Wird eine kürzere als die gesetzlich vorgeschriebene Nutzungsdauer (und damit ein höherer AfA-Satz) angestrebt, so bedarf es eines entsprechenden Nachweises. Das Gesetz verlangt nur den Nachweis, ohne dem Abgabepflichtigen vorzuschreiben, wie er ihn zu führen hat. Daher hat der Abgabepflichtige dem Grunde nach freie Hand, wenngleich im Allgemeinen nur ein Gutachten als Nachweis hergezogen werden kann.

Gegenstand dieses Nachweises hat die Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu sein, wobei dies jener Zeitraum ist, in welchem der Gegenstand durch den Steuerpflichtigen nutzbar sein wird. Somit ist darunter die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen.

Im Rahmen der Einreichung der Steuererklärung des Jahres 2006 wurde als Nachweis über die Nutzungsdauer des Gebäudes ein Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing vorgelegt. Aufbauend auf der umfangreichen Befundaufnahme zu Aussagen über die Bausubstanz und zur Bauausführung hat der Sachverständige die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit einem Wert von 25 Jahren ermittelt. Festgestellt wurde somit jener Zeitraum, in welchem das Gebäude durch den Abgabepflichtigen wirtschaftlich genutzt werden kann, dieser entspricht abschließend der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer. Auch wurden im vorgelegten Gutachten die vom Steuerrecht vorgegebenen Rahmenbedingungen und nicht die Vorgaben des Liegenschaftsbewertungsgesetzes beachtet.

Nachdem seitens des Abgabepflichtigen ein Nachweis über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer durch ein Gutachten vorgebracht und auch seitens der Abgabenbehörde keine Einwendungen gegen die Ermittlung einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer, somit jenen Zeitraum, in welchem das Gebäude durch den Abgabepflichtigen genutzt werden kann, in der Bescheidbegründung vorgebracht wurden, stellen wir abschließend den Antrag, die Abschreibungen gem. § 16 EStG mit einem Betrag von € 6.151,65 anstatt des abgabenbehördlich festgesetzten Betrages von € 3.750,00 bei Herrn H in der einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung des Jahres 2006 zu berücksichtigen.

Für den Fall der Vorlage der gegenständlichen Berufung an die zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wir gemäß § 284 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung."

Gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 brachte die Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

"a) Gebäudenutzungsdauer betr. Nr. 1 HH, FA 15, St.Nr. 002

Seitens des Hälfteeigentümers H (Erwerb von 50% Anteilen an der Liegenschaft mit 1. April 2006) wurde ein Gutachten über die Nutzungsdauer eingeholt, welches für Zwecke der Abschreibung herangezogen wurde. Nach den umfangreichen gutachterlichen Erhebungen war von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren auszugehen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde erfüllt das Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing allerdings die gesetzlichen Voraussetzungen an ein solches Gutachten nicht, zumal auf den konkreten Bauzustand nicht eingegangen wird.

Wie dem bereits vorgelegten Gutachten zu entnehmen ist, wurde allerdings sehr wohl der Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes durch das Gutachten erfasst und in die Bewertung mit eingezogen. Welche Voraussetzungen durch das Gutachten somit nicht erfüllt werden, bleibt die Bescheidbegründung bzw. der Verweis auf die verwiesene vorjährige Begründung schuldig (Bescheid vom 23. März 2009 für 2006 [Berufungsvorentscheidung]).

Wir stellen daher den Antrag, die Nutzungsdauer für den Hälfteanteil des Herrn H gemäß dem vorgelegten Gutachten mit 25 Jahren (Abschreibung für den Hälfteanteil somit mit € 6.151,65 anstatt € 3.075,83) festzusetzen und die anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von € - 1.549,81 (gemäß Erklärung) für Herrn H festzusetzen.

b) Gebäudenutzungsdauer betr. Nr. 2. FH (FA 15, St.Nr. 001)

Herr FH hat die vermietete Liegenschaft im Jahre 1991 erworben und aufgrund der damaligen Feststellungen auf eine Nutzungsdauer von 35 Jahren (Anschaffungskosten mit 28.2.1991 von ATS 1.073.900,00) abgeschrieben. Im Veranlagungsverfahren betreffend das Jahr 2006 wurde erstmals diese Nutzungsdauer von 35 Jahren auf eine Nutzungsdauer von 50 Jahren geändert.

Nach telefonischer Erörterung mit dem zuständigen Finanzamt wurde die Rechtsansicht geäußert, dass für das vermietete Gebäude jeweils nur ein einheitlicher Abschreibungssatz herangezogen werden kann und aufgrund der Festlegung der Nutzungsdauer für den

Gebäudehälfteanteil des Herrn H von 50 Jahren ab dem Jahr 2006 dieser daraus resultierende Abschreibungssatz auch auf die anderen Miteigentümer ausstrahlt.

Bei einer Hausgemeinschaft (Miteigentümergeinschaft) ist die AfA nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei verschiedenen Erwerbszeitpunkten für jeden Erwerber (Miteigentümer) gesondert zu berechnen. Die AfA kann daher für jeden Miteigentümer unterschiedlich sein (VwGH 19.5.1993, 89/13/0151).

Wir stellen diesbezüglich den Antrag, die Gebäudeabschreibung des Jahres 2007 betreffend den Miteigentümer FH wieder unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 35 Jahren zu berücksichtigen und die Abschreibung somit mit einem Gesamtbetrag von € 1.116,80 zu berücksichtigen (Ergebnis aus Vermietung somit € 9.701,95). Die Abweichung gegenüber der eingereichten Erklärung für das Jahr 2007 resultiert aus dem Umstand, dass nur eine Halbjahresabschreibung in Höhe von € 558,40 bei der Bemessung der Abschreibung des Jahres 2007 in der vorgelegten Steuererklärung zu Grunde gelegt wurde.

Für den Fall der Vorlage der gegenständlichen Berufung an die zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wir gemäß § 284 BAO die Abhaltung einer Verhandlung als auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat."

Das Finanzamt erließ betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 eine Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

„Das vermietete Gebäude wurde vor 1915 errichtet, daher wird die Afa mit 2 % berechnet. Eine kürzere Nutzungsdauer ist nur durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig dazulegen. Dies setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand voraus. Das vorgelegte Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft, in dem von einer „wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 25 Jahren“ gesprochen wird, erfüllt diese Voraussetzungen nicht. Die Änderung auf 2 % betrifft auch die Afa für den 1991 erworbenen Altbestand der Anteilseigentümer Dr.H. und JW.“

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde folgender Vorlageantrag eingebracht:

"a) Gebäudenutzungsdauer betr. Nr. 2 HH , FA 15, St.Nr. 002

Seitens des Hälfteeigentümers H (Erwerb von 50% Anteilen an der Liegenschaft mit 1. April 2006) wurde ein Gutachten über die Nutzungsdauer eingeholt, welches für Zwecke der Abschreibung herangezogen wurde. Nach den umfangreichen gutachterlichen Erhebungen war von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren auszugehen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde erfüllt das Gutachten des allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing allerdings die gesetzlichen Voraussetzungen an ein solches Gutachten nicht, zumal auf den konkreten Bauzustand nicht eingegangen wird.

Wie dem bereits vorgelegten Gutachten zu entnehmen ist, wurde allerdings sehr wohl der Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes durch das Gutachten erfasst und in die Bewertung mit eingezogen. Welche Voraussetzungen durch das Gutachten somit nicht erfüllt werden, bleibt die Berufungsvorentscheidung schuldig.

Wir stellen daher den Antrag, die Nutzungsdauer für den Hälfteanteil des Herrn H gemäß dem vorgelegten Gutachten mit 25 Jahren (Abschreibung für den Hälfteanteil somit mit € 6.151,65 anstatt € 3.075,83) festzusetzen und die anteiligen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Betrag von € - 2.208,49 (gemäß Erklärung) für Herrn H festzusetzen. Die Anträge gemäß der Berufung vom 18. August 2008 werden somit vollinhaltlich aufrechterhalten.

Im Zusammenhang mit der Beurteilung des Gutachtens samt Erörterung des Bauzustandes im Rahmen der Befundaufnahme beantragen wir die Einvernahme des Gutachtenserstellers und allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen, Herrn Ing, als Zeugen gem. § 169 ff. BAO.

b) Gebäudenutzungsdauer betreffend Nr. 1 WJ (FA 15, St.Nr. 000) und Nr. 3. FH (FA 95, St.Nr. 001)

Herr FH als auch Herr JW haben die vermietete Liegenschaft im Jahre 1991 erworben und aufgrund der damaligen, Feststellungen auf eine Nutzungsdauer von 35 Jahren (Anschaffungskosten mit 28.2.1991 von ATS 1.073.900,00) abgeschrieben. Im Veranlagungsverfahren betreffend das Jahr 2006 wurde diese Nutzungsdauer von 35 Jahren auf eine Nutzungsdauer von 50 Jahren geändert.

Nach telefonischer Erörterung mit dem zuständigen Finanzamt wurde die Rechtsansicht geäußert, dass für das vermietete Gebäude jeweils nur ein einheitlicher Abschreibungssatz herangezogen werden kann und aufgrund der Festlegung der Nutzungsdauer für den Gebäudehälfteanteil des Herrn H von 50 Jahren ab dem Jahr 2006 dieser daraus resultierende Abschreibungssatz auch auf die anderen Miteigentümer ausstrahlt.

Bei einer Hausgemeinschaft (Miteigentümergeinschaft) ist die AfA nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bei verschiedenen Erwerbszeitpunkten für jeden Erwerber (Miteigentümer) gesondert zu berechnen. Die AfA kann daher für jeden Miteigentümer unterschiedlich sein (VwGH 19.5.1993, 89/13/0151).

Wir stellen diesbezüglich den Antrag, die Gebäudeabschreibung des Jahres 2006 betreffend die beiden Miteigentümer WJ und FH wieder mit dem erklärungskmäßigen Abschreibungsbetrag unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 35 Jahren zu berücksichtigen.

Gemäß **§ 282 BAO** beantragen wir für das gegenständliche Berufungsverfahren die **Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat** als auch die **Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.**"

In der am 8. September 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

„Steuerberater:

Strittig ist im Berufungsfall die Restnutzungsdauer der Liegenschaft, und dies zu zwei Stichtagen; einerseits zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaftshälfte durch H, andererseits hat das Finanzamt auch im Zuge der Festsetzung der Nutzungsdauer mit 50 Jahren auch die Nutzungsdauer desjenigen Anteiles geändert, den Herr Dr.H. bereits 1992 erworben hat. Hinzuzufügen ist, dass aus den vorliegenden Unterlagen nicht mehr feststellbar ist, warum hierfür damals eine Nutzungsdauer von 35 Jahren angesetzt wurde.

Ich frage nunmehr den Amtsvertreter, ob er an seiner Rechtsansicht festhält:

Amtsvertreter:

Maßgeblich ist im Berufungsfall die technische Nutzungsdauer. Das vorliegende Gutachten wurde erstellt, um den Verkehrswert der Liegenschaft zu ermitteln, und nicht um die technische Nutzungsdauer festzuhalten. Maßgeblich ist aber die Nutzungsdauer der tragenden Teile. Die anderen Gebäudeteile sind austauschbar und unterliegen steuerlich einer gesonderten Abschreibung.

Steuerberater:

Diese Ansicht kann ich nicht teilen. Maßgeblich ist für mich die wirtschaftliche Nutzungsdauer, die vom Sachverständigen mit 25 Jahren festgelegt wurde; dies hat er auch in der Zeugeneinvernahme bestätigt.

Amtsvertreter:

Der Umstand, dass der Sachverständige im Rahmen seiner Zeugenaussage eine Restnutzungsdauer von 30 bis 40 Jahren angesetzt hat, ändert nichts an der Rechtsansicht des Finanzamtes. Um vom gesetzlichen AfA-Satz abweichen zu können, müsste ein Gutachten

vorgelegt werden, das konkret auf den Gebäudezustand eingeht, und nicht ein Gutachten, das nur schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer wie dieser ausgeht. Auch der Gutachter hat ausgesagt, dass durch besondere Maßnahmen die Nutzungsdauer fast beliebig verlängert werden kann.

Steuerberater:

Genau die vom Amtsvertreter bekrittelte Methode hat aber der Gutachter im vorliegenden Fall nicht angewandt. Der Gutachter hat vielmehr die einzelnen Bestandteile des Gebäudes beurteilt und daraus eine wirtschaftliche Nutzungsdauer abgeleitet.

Wir sind der Ansicht, dass nicht die technische Nutzungsdauer, sondern die meist kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer heranzuziehen. Ich möchte diesbezüglich auf einen Artikel von Dr. Kotschnigg, SWK 29/2004, S 852, mit Verweisen auf VwGH v. 23.5.1996, 94/15/0060, sowie die EStR 2000, Rz 3113, verweisen; weiters betreffend technische Nutzungsdauer auf Doralt/Ruppe, Grundriss 1⁸, Rz 425.

Bezüglich Dr.H. ist es meiner Ansicht nach jedenfalls unzulässig, von einer jahrelang vom FA akzeptierten Nutzungsdauer von 35 Jahren aus nicht ersichtlichen Gründen abzuweichen.

Über Befragen der Referentin wird festgehalten, dass Herr H im Gebäude sein Büro als Versicherungsmakler im Rahmen einer GesmbH betreibt. Hinzuweisen ist allerdings, dass der Mietvertrag bereits 2002 abgeschlossen worden ist, also zu einem Zeitpunkt, wo Herr H noch nicht Eigentümer der Liegenschaft selbst war. Vermieter waren damals Dr.H. und eine zu H völlig fremde Person, wobei somit auch ein fremdüblicher Mietzins vereinbart worden ist."

Die Befragung des Zeugen Ing.X. am 8. September 2011 ergab Folgendes: „Befragt, wie ich die technische Nutzungsdauer des Gebäudes einschätzen würde, führe ich aus:

Die Bausubstanz des in Rede stehenden Gebäudes ist derzeit rund 120 Jahre alt. 1959 wurde eine Änderung dergestalt vorgenommen, dass ein Feuerwehrgebäude adaptiert wurde; dies in der Form, dass Teile der Außenmauer sowie die Decke erneuert wurden.

In weiterer Folge kam es sodann zu Adaptierungen, wobei der letzte wesentliche Umbau 1992 erfolgt ist. Dabei wurde das bisherige Feuerwehrgerätehaus in ein Wohn- und Geschäftshaus umgebaut und in wesentlichen Teilen umgestaltet.

Wenn ich nochmals gefragt werde, welche technische Nutzungsdauer ich ansetzen würde, so ist zunächst davon auszugehen, dass eine dauernde immer wiederkehrende Erneuerung von einzelnen Bauteilen wirtschaftlich auf lange Frist gesehen nicht sinnvoll ist. Es sind zwar die tragenden Teile des Gebäudes, soweit ich dies beurteilen kann, in gutem Zustand; gemessen

vom Bewertungsstichtag würde ich allerdings eine maximale technische Nutzungsdauer von 30 bis 40 Jahren ansetzen, woraus sich eine Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 150 bis max. 160 Jahre ergeben würde.

Das Gebäude besteht de facto aus zwei Elementen, dem Rohbau und dem Ausbau. Die Gewichtung zwischen diesen beiden Teilen beträgt jeweils 50 %. Die Nutzungsdauer der Ausbauteile ist meiner Ansicht nach mit rund 30 Jahren anzusetzen; aus dieser Gewichtung ergibt sich auch die in meinem Gutachten angeführte mittlere Lebensdauer von 80 Jahren, also das Mittel zwischen den tragenden Teilen und den Ausbauteilen. Daraus habe ich dann eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 25 Jahren abgeleitet.

Hinzuzufügen ist, dass durch später erfolgte Adaptierungen es durchaus denkbar ist, dass hierdurch – wie etwa durch Stemmen – die Bausubstanz beschädigt und damit die Nutzungsdauer verkürzt wird.

Über Befragen durch die Referentin:

Zunächst möchte ich festhalten, dass das Gutachten nicht primär zur Ermittlung der Restnutzungsdauer erstellt wurde, sondern den Wert der Liegenschaft feststellen wollte.

Wenn ich gefragt werde, ob der Umstand, dass das Gebäude unter Denkmalschutz steht, die Nutzungsdauer beeinflusst, also konkret deshalb, weil ein Abbruch des Gebäudes nicht bzw. nur schwer möglich ist, so möchte ich dazu ausführen, dass dies eine theoretische Frage ist. Denkbar wäre es natürlich, dass bei Vorliegen von Denkmalschutz besonders intensive Renovierungen vom Eigentümer gefordert werden.

Über Befragen des steuerlichen Vertreters:

Die von mir geschätzte Gesamtnutzungsdauer von 150 bis 160 Jahre ist für mich ein Grenzwert. Es stimmt zwar schon, dass man ständig das Gebäude renovieren könnte – eine massive Ziegelmauer zerfällt nicht – dass aber im Laufe der Zeit die Aufwendungen dafür so hoch sein würden (zB Festigung durch Kunstharz), dass eine weitere Sanierung wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll wäre.

Ich übergebe dem Senat eine Berechnung der Nutzungsdauer für die tragenden Teile sowie für die Adaptierung."

Über die Berufung wurde erwogen:

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes (und damit die Höhe des AfA-Satzes) kann regelmäßig nur geschätzt werden (VwGH-Erkenntnis 14. 5. 1965, 2338/64,

ÖStZB 1965, 135, 10. 10. 1978, 483, 631/78, ÖStZB 1979, 158, 12. 5. 1981, 14/3204/80, ÖStZB 1982, 167). Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach den Verhältnissen seines Betriebes dort nutzen lassen wird (VwGH-Erkenntnis 433, 631/78, 14/3204/80). Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung durch den Steuerpflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (siehe insbesondere § 115 Abs. 1, § 161 BAO). Diese Befugnis kommt der Abgabenbehörde bei jeder einzelnen Abgabenfestsetzung (Einkunftsfeststellung) zu (VwGH-Erkenntnis 88/14/0162, 12.9.1988, zit. in ÖStZB 1990, 84).

Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 7 EStG 1972 Tz. 9).

Bei der Einschätzung der Nutzungsdauer sind künftige Verhältnisse insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH-Erkenntnis 88/14/0162, a.a.O.). Angemerkt wird, dass angeführte Aussagen hinsichtlich früherer Einkommensteuergesetze auch Gültigkeit im EStG 1988 haben, zumal sich die grundlegenden Aussagen hinsichtlich des Berufungsgegenstandes nicht geändert haben. Zum Beispiel wird im VwGH-Erkenntnis 92/14/0141, 17.11.1992, das zum EStG 1988 ergangen ist, auf das zum EStG 1972 ergangene Erkenntnis 92/14/0141, 17.11.1992, in der Begründung Bezug genommen bzw. wird ein Teil der Begründung wortgleich übernommen. Die Erhaltungspflicht der Vermieter ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Gebäudes grundsätzlich ohne Einfluss. Allfälliger Instandhaltungsaufwand ist sofort als Werbungskosten abziehbar, ohne die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu beeinflussen, und allfälliger Herstellungsaufwand ist verteilt auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzusetzen, ebenfalls ohne im allgemeinen diese Restnutzungsdauer zu beeinflussen. Unterlassene Instandhaltungsarbeiten aber können die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erst verkürzen, sobald eine solche Wechselwirkung feststeht (VwGH-Erkenntnis 88/14/0162, 12.9.1988).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG beträgt die AfA bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) auf, dass die Nutzungsdauer eines

Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung einer kürzeren (Rest)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (ständige Rechtsprechung; siehe zB VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006). Irrelevant ist es dabei, ob das Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient; entscheidend ist bloß, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (siehe VwGH 8.8.96, 92/14/0052). Diese gesetzlich unterstellte Nutzungsdauer gilt sowohl bei neu erbauten als auch bei erworbenen Gebäuden, wobei in letzterem Fall die Restnutzungsdauer vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs abhängt (siehe zB VwGH 20.12.06, 2002/13/0112). Die Verwaltungspraxis akzeptiert allerdings bei vor 1915 erbauten Gebäuden einen Afa-Satz von 2 % (EStR 6444).

Die Differenzierung zu den höheren Sätzen des § 8 EStG ist darin begründet, dass im Bereich der Einkunftsarten 1 - 3 eine Erfassung der stillen Reserven erfolgen kann, dem Staat daher sozusagen nichts verloren geht .

Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutacher angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (siehe VwGH 11.5.05, 2001/13/0162). Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer (EStR 6444, vgl. Jakom/*Lenneis*, EStG, 2011, § 16 Rz 42). Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer kann nur dann zum Ansatz gelangen, wenn diese den Vermieter und nicht den Mieter betrifft. Im VwGH-Erkenntnis vom 27. 1. 1994, 92/15/0127, wird ausgeführt: "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 Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Ua. kämen statische Probleme in Betracht, um eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgegebene annehmen zu können. Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes können Erfahrungswerte herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann".

Hinsichtlich Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer wird Folgendes ausgeführt: „Unzulässig ist es etwa, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer (von beispielsweise 80 bis 100 Jahren) auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer

abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen 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."

Soll also tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des jeweiligen Gebäudes, insbesondere dessen tragender Teile, unumgänglich. So können etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen ist, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar sind (Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unerkannte Größen?, in ÖStZ 1998, 572).

Im vorgelegten Sachverständigengutachten (zum Stichtag 1. April 2006) ist nicht nachvollziehbar und schlüssig dargelegt, wie sich die vom Sachverständigen errechnete Restnutzungsdauer ergibt (VwGH-Erkenntnis 2000/13/0088, 29.1.2003). Der Sachverständige ist in seinem Gutachten nicht auf den konkreten Bauzustand, die Restnutzungsdauer für die Einzelteile des Gesamtgebäudes, unter Berücksichtigung dessen tragender Teile und aller übrigen Gebäudebestandteile, eingegangen. Es ist nicht gelungen, im Gutachten einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angegesetzten Restnutzungsdauer herzustellen (siehe VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Darüber hinaus sind die Vorbringen hinsichtlich der individuellen Gegebenheiten zu berücksichtigen (VwGH-Erkenntnis 99/13/0238, 4.6.2003). Die Ausführungen in dem vorgelegten Gutachten sind laut Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht schlüssig (VwGH-Erkenntnis 88/14/0162, a.a.O.), da nicht einsichtig ist, warum die weitere Lebensdauer mit etwa 25 Jahren begrenzt werden soll, zumal das Dachgeschoß 1992 ausgebaut wurde und eine derartige Investition nicht sinnvoll erscheint, wenn die Lebensdauer des Gebäude in solcher Weise begrenzt wäre. Die Nutzungsdauer der Adaptierungen ist anders als die Nutzungsdauer des Gesamtgebäudes, daher ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats nicht die wirtschaftliche, sondern die technische Nutzungsdauer ausschlaggebend. Das vorgelegte Gutachten wurde für Bewertungszwecke (über den Verkehrswert der Liegenschaft) erstellt, nicht jedoch für die Ermittlung der (Rest)Nutzungsdauer. In der dem Gutachten zugrunde liegenden Berechnung der technischen Nutzungsdauer hat der Gutachter bei der Berechnung der Restnutzungsdauer der einzelnen Bauteile (gemittelt 38,5 Jahre) von einer geschätzten Nutzungsdauer (nach Kranewitter und Ross-Brachmann) die bisherige Nutzungsdauer abgezogen, somit genau das gemacht, was laut der oben zitierten VwGH-Judikatur für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet ist.

Das vorgelegte Sachverständigengutachten kann somit die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt, nicht entkräften. Obwohl der Unabhängige Finanzsenat nicht an Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen wie die Einkommensteuerrichtlinien gebunden ist, schließt er sich der Rechtsansicht in den EStR (Rz. 6444) an, wonach bei Gebäuden, die vor 1915 erbaut wurden, ein Afa-Satz von nicht mehr als 2 % unbedenklich angesetzt werden kann. Da das gegenständliche Gebäude Ende 1888 errichtet wurde, kann daher im vorliegenden Fall eine Afa von 2 % angesetzt werden, wie es das Finanzamt auch getan hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. September 2011