

GZ. RV/0997-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch ABG-Wirtschafts- und Steuerberatungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für 2001 entschieden:

Die Berufung wird 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

Der Bw. war gemeinsam mit seinem Vater je zur Hälfte Miteigentümer einer Liegenschaft in Wien Döbling. Noch lange bevor der Bw. seinen halben Grundanteil entgeltlich erwarb, errichtete sein Vater auf der Liegenschaft ein in seinem Alleineigentum befindliches Superädi-

fikat. In der Erklärung zur Festsetzung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 12. Juni 1973 wird als Baujahr des Wohnhauses (Zweifamilienhaus laut Bescheid der MA 37 vom 18.Juni 1963) 1966 angegeben. Im aktenkundigen Bescheid der MA 37 vom 18.Jänner 1990 wurde festgestellt, dass das Wohnhaus in ein Seniorenwohnheim umgebaut wurde. Die Benützungsbewilligung wurde mit Bescheid der zitierten Behörde vom 11. November 1994 erteilt. Das Gebäude wurde an eine GmbH verpachtet, die darin bis dato ein Seniorenwohnheim betreibt.

Bis zur Schenkung der Liegenschaftshälfte durch den Vater des Bw. im Jahr 1999 flossen die aus der Verpachtung des Superädifikates erzielten Einkünfte allein dem Vater zu. Ab dem Jahr 2000 erklärte erstmals der Bw. die Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft. Die fiktiven Anschaffungskosten wurden seit dem Jahr 2000 "lt. Bewertung DI B." mit öS 5.491.047,71, (d.s. € 399.050,00) angesetzt. Ausgehend von einer 20 jährigen Nutzungsdauer wurde die jährliche Afa mit 5% der fiktiven Anschaffungskosten ermittelt.

Auf einen telefonischen Vorhalt des Finanzamtes hin teilte der steuerliche Vertreter mit, dass der Gebäudewert € 798.100,00 betrage, 50% davon seien angesetzt worden (€ 399.050,00). 50% der Sanierung sei in den Vorjahren von Vater geleistet worden. Bezuglich des gewählten Afa-Satzes werde darauf hingewiesen, dass das vermietete Gebäude als Seniorenwohnheim genutzt werde. Hiebei handle es sich um betagte und pflegebedürftige Personen. Auf Grund dieser Nutzung unterliege das Gebäude einer wesentlich höheren Abnutzung und infolgedessen sei eine Abschreibungsdauer von 20 Jahren zu Grunde gelegt worden. Über ein weiteres telefonisches Ersuchen legte der steuerliche Vertreter sowohl eine "Liegenschaftsbewertung" als auch ein Gutachten, jeweils durch den in Wien tätigen Zivilingenieur Dipl.Ing. B. vor. Eingangs weist der Sachverständige darauf hin, dass er die Ermittlung des Verkehrswertes im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes durchgeführt habe. Zur Ermittlung des Verkehrswertes zog er, wie unter dem Punkt "Sachwertverfahren" zu ersehen ist, ausschließlich das Sachwertverfahren, bei dem dieser Wert aus errechneten Neuherstellungskosten abgeleitet wird, heran. Das Ertragswertverfahren ließ er ausdrücklich zur Gänze unberücksichtigt.

Im Gutachten des Dipl.Ing. B. wird unter "Gebäudewert" das Baujahr mit 1988, das Alter des Objektes mit 14 Jahren, die technische Lebensdauer mit 50 Jahren und die technische Restlebensdauer mit 36 Jahren angeführt. In der Gebäudebeschreibung zum Bau- und Erhaltungszustand führt der Sachverständige an:

"Das Gebäude wurde 1988 generalsaniert und in einen Zustand gebracht, dass man 1988 als Baujahr ansetzen kann. Das Gebäude ist in tadellosem Zustand".

Unter "Baumängel/Bauschäden" wird ausgeführt, dass es keine sichtbaren Mängel gebe. Eine nähere Begründung der angesetzten Nutzungsdauer ist dem Gutachten nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt wies in einem Ergänzungsvorhalt darauf hin, dass das Gutachten hinsichtlich der Ermittlung der Restnutzungsdauer bzw. der technischen Lebensdauer keinerlei Ausführungen enthalte und dass der Ansatz der vollen Neubaukosten bei der Gebäudebewertung zum Stichtag 28.03.2002 nicht nachvollziehbar sei. Das Gutachten sei daher kein tauglicher Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer als die durch den gesetzlichen Afa-Satz vorgegebene Nutzungsdauer.

Der steuerliche Vertreter des Bw. reichte eine Stellungnahme des Verfassers des Gutachtens nach und wies darauf hin, dass sich die geringere Restnutzungsdauer aus der gewerblichen Nutzung des Objektes ergebe. Die Restnutzungsdauer könne nicht von der Art der Einkunftszielung abhängig sein, wie dies offensichtlich der Gesetzgeber unterstelle, sondern nur von der Art der (Ab) Nutzung des Objektes.

Im vorliegenden Fall werde das Objekt ja durch den Mieter gewerblich genutzt, weshalb um die Zuerkennung eines Afa-Satzes von 2.8% ersucht werde.

Die Stellungnahme des Verfassers des Gutachtens, eines Zivilingenieurs für Bauwesen, der allerdings laut Einsichtnahme in den Amtskalender für 2002/2003 nicht in der "Liste der gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen" für "Bauwesen" oder "Immobilien" aufscheint, lautet wie folgt:

"Bezugnehmend auf den Vorhalt der Finanzverwaltung vom 20.05.2003 erlaube ich mir festzustellen, dass die intensive gewerbliche Nutzung des Objektes den Ansatz einer verkürzten technischen Lebensdauer von 35 Jahren rechtfertigt."

In den Akten erliegt weiters die vom Finanzamt eingeholte Kopie des 1993 abgeschlossenen Mietvertrages mit der X-Seniorenheim GmbH.

Laut Mietvertrag, Punkt 2, wurden folgende Teile der Liegenschaft K-Gasse 89a der X-GmbH auf 10 Jahre vermietet:

Alleinbenützung: Die Räumlichkeiten des Erdgeschosses, umfassend 4 Zimmer, 1 Küche, 1 Bad, 1 WC, 1 Waschküche, 1 unter diesen Räumlichkeiten gelegenen Keller und 1 Terrasse vor der Nordseite des Hauses

Mitbenützung: die erforderlichen Zugangswege und Sitzmöglichkeiten im südlichen sowie nördlich gelegenen, zum Haus Nr. 89a gehörigen Gartenteil.

"Auf Grund der Verwendung dieses Mietobjektes als besonders eingerichtetes Heim für betagte und pflegebedürftige Menschen wird ausdrücklich festgehalten, dass die vermieteten Räumlichkeiten und Gartenteile entsprechend § 1 Abs. 2 Z. 1 des Mietrechtsgesetzes nicht in den Anwendungsbereich dieses Bundesgesetzes fallen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im zu beurteilenden Fall die Höhe der vom Bw. geltend gemachten fiktiven Abschreibung für Abnutzung (§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988) für das als Superädifikat auf der Liegenschaft K-Gasse vom Vater errichteten Gebäudes auf Grund der im Jahr 1999 erfolgten Schenkung des halben Grundanteiles an den Bw. Wie im Sachverhalt dargelegt, wurde im Jahr 2000 die Afa von den nicht näher dargelegten fiktiven Anschaffungskosten (lediglich mit dem Hinweis "lt. Bewertung DI. B.") mit 5% angesetzt, was einer Restnutzungsdauer von 20 Jahren entspricht; dies obwohl ein Gutachten im Jahr 2000 lt. Aktenlage noch nicht vorlag. Im Berufungsverfahren hat der Bw. statt dessen den Ansatz der Afa von den fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 2,8% unter Hinweis auf die spezielle lt. Bw. - gewerbliche - Nutzung als Seniorenheim beantragt.

Das Finanzamt anerkannte das vorgelegte Gutachten eines Zivilingenieurs nicht als tauglichen Nachweis einer kürzeren (Rest) Nutzungsdauer als der in § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 angeführten Restnutzungsdauer, die einer solchen von rd. 67 Jahren entspricht und berechnete die Afa ausgehend von dieser gesetzlich festgelegten Restnutzungsdauer.

Fest steht, dass das Superädifikat bereits beim Geschenkgeber zum Privatvermögen zählte und seit 1993 zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führte. Auch beim Bw. ist die Liegenschaft mit dem vermieteten Gebäude Teil seines Privatvermögens. Die vom Bw. behauptete gewerbliche Nutzung durch die Mieterin ist für die Bemessung der Afa im Sinne

der obzitierten Bestimmung hingegen irrelevant (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Rz 164 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Grundsätzlich kommt ein Gutachten eines Zivilingenieurs über die Nutzungsdauer eines Gebäudes als Nachweis für eine von der gesetzlichen Nutzungsdauer abweichende Nutzungsdauer in Frage. Die Abgabenbehörden sind allerdings nicht an ein solches Gutachten gebunden. Wenn sie davon abweichen möchten, haben sie die Gründe dafür darzulegen und insbesondere die Parteien bei ungenügenden oder unvollständigen Gutachten zu deren Ergänzung aufzufordern. Dieser Forderung ist das Finanzamt nachgekommen, wie aus der Stellungnahme des Sachverständigen vom 18.06.2003 entnommen werden kann. Aus der aktenkundigen Stellungnahme des Sachverständigen können aber genauso wenig wie aus dem Gutachten schlüssige Gründe für die Annahme einer Restnutzungsdauer von 36 Jahren (lt. Gutachten) bzw. von 35 Jahren (lt. Stellungnahme) entnommen werden.

Weshalb ein vor 1968 errichtetes (lt. Benützungsbewilligungsbescheid vom 15. Jänner 1968), erst 1988 generalüberholtes Gebäude, das lt. aktenkundigem Mietvertrag seit 1993 an den derzeitigen Mieter für den Zweck des Betriebes eines Heimes für alte und pflegebedürftige Menschen vermietet wurde (bzw. wird), und sich trotz dieser "intensiven gewerblichen Nutzung" (siehe Stellungnahme) seit Beginn der Vermietung im Jahr 1993 bis zum Zeitpunkt der Besichtigung (6.11.2001 lt. Gutachten) in einem tadellosem Zustand befand und bei dem keinerlei notwendige Instandhaltsarbeiten ersichtlich waren, eine wesentlich unter der gesetzlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren liegende Nutzungsdauer haben sollte, kann weder aus dem erst im Jahr 2002 erstellten Gutachten, noch aus der Stellungnahme des Sachverständigen schlüssig abgeleitet werden: Weder das Gutachten, noch die Stellungnahme dazu stellen daher einen tauglichen Beweis für eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer des Gebäudes dar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Im übrigen werden die beiden Parteien darauf hingewiesen, dass nach der nunmehr ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. Verwaltungsgerichtshof 05.10.1988, 87/13/0075 sowie v. 20.07.1999, 98/13/0109 sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Rz 109 zu § 6) bei zur Gänze vermieteten Gebäuden der Ertragwertmethode die weitaus größere Bedeutung beizumessen ist. Die ausschließliche Anwendung der Sachwertmethode, wie sie in der Realschätzordnung, die durch das Liegenschaftsbewertungsgesetz abgelöst wurde vorgesehen war, und bei der ähnlich wie nunmehr durch das

Liegenschaftsbewertungsgesetz die Wertermittlung aus Neuherstellungskosten abgeleitet wird, ist, da fiktive *Anschaffungs-* und nicht *Herstellungskosten* gefragt sind, für die Wertermittlung nicht geeignet. Da die Höhe des Gebäudewertes jedoch zwischen den Parteien des Verfahrens nicht strittig war, sieht sich der UFS nicht veranlasst, eine Ermittlung des Gebäudewertes nach der Ertragwertmethode vorzunehmen bzw. eine solche beibringen zu lassen.

Wien, 14. Jänner 2004