



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X-KG, vertreten durch die Mag. Manfred Reumiller Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH & CoKG, 6971 Hard, Apfelweg 8, vom 15. November 2010 und vom 8. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 13. Oktober 2010 und vom 22. Februar 2011 betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2008 und 2009 gemäß § 188 BAO entschieden:

1. Der Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 2008 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO feststellt.	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	-19.236,28 €
Anteil Einkünfte Beteiligter1	-18.274,47 €
Anteil Einkünfte Beteiligter2	-961,81 €

2. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) errichtete im Jahr 2007 eine Betriebs- und Produktionshalle, die sie in weiterer Folge vermietete.

In den Erklärungen der gemeinschaftlichen Einkünfte für die Jahre 2008 und 2009 machte sie Abschreibungen für Abnutzungen (AfA) von den Herstellungskosten der Halle in Höhe von 38.536,26 € geltend, was einer angenommenen Nutzungsdauer der Halle von 30 Jahren bzw. einem AfA-Satz von 3,33 % entsprach.

Zum Nachweis der Nutzungsdauer legte die Bw. am 20. April 2010 ein am 29. März 2010 erstelltes Gutachten vor, worin die Nutzungsdauer allerdings mit 42,25 Jahren geschätzt wurde. Laut Erklärung des Steuervertreters der Bw. vom 4. Oktober 2010 wurde diese Nutzungsdauer in den Steuererklärungen deshalb noch nicht angesetzt, weil noch auf eine Einigung mit dem Finanzamt gewartet werde.

Das erwähnte Schätzgutachten besteht aus der eigentlichen Schätzung der Nutzungsdauer sowie vier Beilagen, und zwar einem Lageplan (Beilage 1), dem Generalunternehmerangebot vom 20. Juni 2007 (Beilage 2), allgemeiner Bemerkungen zum Begriff Lebensdauer nebst einer Tabelle über die „Prozentuellen Anteile an Wohngebäuden“ (Beilage 3) sowie einer Fotobeilage (Beilage 4).

Das Gutachten gibt zunächst folgende Baubeschreibung:

<u>Gliederung des Objektes:</u>	
<i>Keller:</i>	<i>Nebenräume, Garage</i>
<i>Erdgeschoß:</i>	<i>Halle mit 8 m Höhe, Zwischendecke mit Büroeinbau</i>
<u>Baubeschreibung in Kurzform</u>	
<i>Fundament:</i>	<i>Beton</i>
<i>Tragende Konstruktion:</i>	<i>Stahlsäulen u. Träger EG, KG massiv</i>
<i>Außenwände:</i>	<i>KG Beton, EG Paneelplatten</i>
<i>Innenwände:</i>	<i>KG massiv, EG teils Leichtbau</i>
<i>Decken:</i>	<i>KG u. Büro massiv, sonst Profilblech auf Stahlträger</i>
<i>Dach und Dachstuhl</i>	<i>oberste Decke</i>
<i>Dachhaut:</i>	<i>Warmdach</i>

<i>Blecharbeiten:</i>	<i>beschichtetes Blech</i>
<i>Außenverkleidung:</i>	<i>Sandwichelemente</i>
<i>Stiegen:</i>	<i>massiv</i>
<i>Unterböden:</i>	<i>Estrich</i>
<i>Beläge:</i>	<i>Teppich, Fliesen</i>
<i>Wandbehandlungen:</i>	<i>Putz, Beton gestrichen, Blech</i>
<i>Deckenbehandlungen:</i>	<i>Profilblech, teils Mineralfaserplatten</i>
<i>Fenster:</i>	<i>Lichtkuppeln, Kunststofffenster mit Isolierglas</i>
<i>Sonnenschutz:</i>	<i>teils Jalousien</i>
<i>Türen:</i>	<i>Sektionaltore, Metalltüren</i>
<i>Elektroanlage:</i>	<i>den Vorschriften entsprechende Anlage vorhanden</i>
<i>Heizung:</i>	<i>Fußbodenheizung</i>
<i>Heizquelle:</i>	<i>Gas, Brennwertanlage</i>
<i>Warmwasseraufbereitung:</i>	<i>Kleinboiler</i>
<i>Sanitäranlage:</i>	<i>vorhanden</i>
<i>Bodenheizung:</i>	<i>Ja</i>

Diese Baubeschreibung fußt auf der Leistungsbeschreibung im „Generalunternehmerangebot“ des Generalunternehmers vom 20. Juni 2007.

Darin wird enthält zB folgende Leistungsbeschreibungen gegeben:

„- Grundleitungen, es wurden für die Abwässer (Sozialbereich und Technikraum) sowie für die Dachentwässerung die dazugehörigen Grundleitungen mit eingerechnet.

- Baumeisterarbeiten, erforderliche Erdarbeiten, inkl. erforderlicher hochdruckfester 80 Dämmung im Randbereich (3m) sowie Perimeterdämmung im gesamten Wandbereich Untergeschoss inkl. Armierung (Baustahl), inkl. Fundamente umlaufen und unter Stahlstützen, inkl. Ortbeton-Bodenplatte d=25 cm stark für eine Flächenlast von 1,5 to/m² mit Monofinish für Epoxidharzbeschichtung, inkl. Mauerwerk (Betonhohlblockstein) für Technikraum und Bürotrakttrennung, sämtliche Dimensionen und Armierungen laut Anforderung Statikbüro.

- Fertigstellkonstruktion, Bürotrakt, Fertigbetonplatten mit Aufbeton, Stärke 22 cm als Monofinish, Rechteck-Stahlstützen mit Randträger, Dachkonstruktion Trapezblech

- Stahlbaukonstruktion wurde mit der Schneelast von 1,80kN/m² berechnet. Dachträger Achsraster gem. Plan, hallenstützen inkl. Vordachkonstruktion, inkl. Druckriegel sowie Dach- und Windverbände. Die Stahlkonstruktion wird mit 1,80 my RAL nach Wahl AG gestrichen. Die Stahlbaustatik wird direkt vom Stahlbauunternehmen ausgeführt und ist im Preis miteinberechnet.

-Trapezblecharbeiten, im Bereich von 4 Achsen wurde ein Akustik-Trapezblech inkl. Schallschluckeinlage und im restlichen Hallenbereich und Bürotrakt ein normales Trapezblech eingerechnet. Im Bereich des Vordaches wird ein Trapezblech mit Antikondensatbeschichtung ausgeführt.

Weitere Leistungsbeschreibungen betreffen Flachdacharbeiten, Dachentwässerung, Bauspenglerrbeiten, RWA-Brandrauchentlüftung, Fassadenverglasung Halle und Büro, Tore/Fluchttüren, Fassade-Hallentrennwände, Innenausbau Halle sowie Büro EG/OG und Sozialräume, Außenanlage, Elektroinstallationen, Heizung, Sanitär, Tor und Schnelllauftor in den Trennwandkonstruktionen Halle, Bauteil Verbindungseingang Sozialräume, Honorar Planung.

Aufgrund der unterschiedlichen Bauweise des Gebäudes, nämlich der Verwendung von Beton im Keller und von Stahl im Erdgeschoß und der damit verbundenen unterschiedlichen Lebensdauer schätzte der Gutachter den Keller und die Stahlhalle wie folgt getrennt:

<i>Massive Teile:</i>	
<i>Kellerwände und Kellerdecke</i>	<i>40% des Kellers, Lebensdauer 80 Jahre</i>
<i>Ausbauteile</i>	<i>60% des Kellers, Lebensdauer 25 Jahre</i>
<i>Stahlhalle:</i>	
<i>Stahlteile:</i>	<i>50% der Halle, Lebensdauer 50 Jahre</i>
<i>Ausbauteile:</i>	<i>50% der Halle, Lebensdauer 25 Jahre</i>

Als massive (tragende) Bauteile wertete der Gutachter laut Beilage 3.2 des Gutachtens „*Bauteile aus Beton, Ziegel aller Arten – verwendet bei Fundamenten, Wänden, Decken usw. (Lebensdauer und Nutzungsdauer 100 Jahre)*“.

Als Ausbauteile bezeichnete er „*alle nicht massiven Bauteile aus Holz, Kunststoffen, Estrichen usw., welche eine kürzere Lebensdauer haben (zwischen 12 und 15 Jahren)*“, wobei jeweils eine mittlere Lebensdauer angenommen werde.

Die Aufteilung in Massiv- und Ausbauteile erfolgte laut einer beiliegenden Tabelle über die „*prozentuellen Anteile an Wohnbauten*“, welche nachkalkuliert worden sei.

Von diesen Ansätzen ausgehend ermittelte der Gutachter die Nutzungsdauer wie folgt:

<i>Keller:</i>	
<i>50 % des Gesamtobjektes (80*40/100)+(60*25/100) =</i>	<i>47 Jahre</i>
<i>Halle:</i>	
<i>50 % des Gesamtobjektes (50*50/100)+(50*25/100) =</i>	<i>37,50 Jahre</i>
<i>Geschätzte mittlere Lebensdauer</i>	<i>42,25 Jahre</i>

<i>Abzüglich Alter</i>	<i>-3 Jahre</i>
<i>Lebensdauer geschätzt und gerundet</i>	<i>40 Jahre</i>

Das Finanzamt anerkannte weder die Nutzungsdauer von 30 Jahren noch jene von 42,25 Jahren laut Gutachten.

Dazu führte es im Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2008 vom 13. Oktober 2010 begründend aus, ein Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vorgesehenen Nutzungsdauer von 66,67 Jahren könne nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Gründe, die eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes rechtfertigen könnten, seien z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme. Aus dem vorgelegten Gutachten vom 20. April 2010 gehe nichts über den Bauzustand des Gebäudes hervor und sei die angenommene Lebensdauer der Ausbauteile zu kurz angesetzt worden. Das Gutachten sei daher als Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet und sei weiter von der gesetzlichen Abschreibung in Höhe von 1,5% der Herstellungskosten auszugehen. Nach entsprechender Kürzung der Abschreibung für Abnutzung stellte es die Einkünfte der Bw. für das Jahr 2008 mit -33.636,28 € fest.

Dem hielt die Bw. in der Berufung vom 15. November 2010 entgegen, bei einem neuen Gebäude sei nicht auf Bauschäden hinzuweisen, wenn es keine gebe. In diesem Fall müsse der Gutachter aufgrund der verwendeten Baumaterialien und der Bauart eine Schätzung der Nutzungsdauer vornehmen. Dies habe der Gutachter getan. Er habe sich dabei auf die Baubeschreibung des bauausführenden Unternehmens bezogen. Für gewisse Bauarten und die dabei verwendeten Materialien gebe es Erfahrungswerte, auf die sich der Gutachter bei der Schätzung der Nutzungsdauer gestützt habe. Nutzungsdauern von 80 Jahren für Kellerwände, von 50 Jahren für Stahlteile und von 25 Jahren für Ausbauteile seien keineswegs zu kurz, sodass die geschätzte Nutzungsdauer mit 42,5 Jahren den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche.

Das Finanzamt lehnte die Anwendung der beantragten kürzere Nutzungsdauer mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2011 erneut ab und führte dazu begründend aus, die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer bzw. die bloß schematische Schätzung der Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter abgezogen werde, sowie lediglich allgemeine Ausführungen zum Begriff Lebensdauer, bildeten keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Eine konkrete, nachvollziehbare Berechnungsmethode sei nicht vorhanden, ebenso fehlten Angaben über die Qualität der Bauausführung oder hinreichende Aussagen über den Bauzustand bzw. eventuell vorhandene Baumängel.

Im Rahmen dieser Berufungsverfahrensentscheidung änderte es den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 ab und stellte die Einkünfte mit -19.236,28 € fest. Grund für diese Abänderung war die im Rahmen einer Betriebsprüfung getroffene Feststellung (Tz. 2 des Prüfberichtes vom 22. Februar 2011), wonach ein Zuzählungsentgelt zu einem ERP-Kredit in Höhe von 14.400 € als Aufwand bei der Komplementär-GmbH der Bw. und nicht bei dieser selbst zu berücksichtigen und der Gewinn der Bw. daher um diesen Betrag zu erhöhen sei.

Auch im am selben Tag erlassenen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1999 berücksichtigte das Finanzamt eine Abschreibung von lediglich 1,5% der Herstellungskosten.

Gegen die Bescheide vom 22. Februar 2011 erhob der Bw. am 8. März 2011 Berufung und stellte erneut den Antrag, die Nutzungsdauer von 42,5 Jahren zu berücksichtigen.

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 (AfA) geltend gemacht werden.

Das Gesetz geht somit bei Mietgebäuden von einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren aus. Diese Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Sie gilt ferner auch dann, wenn der Mieter das Gebäude zu einem Zweck verwendet, der nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 einen höheren AfA-Satz zulässt (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 164). Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA kann bei einem vermieteten Gebäude grundsätzlich nur bei Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer geltend gemacht werden. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Für die Ermittlung der technischen Nutzungsdauer sind lediglich jene Gebäudeteile heranzuziehen, die im Laufe einer Gebäudelebensdauer üblicherweise nicht erneuert werden. Der steuerlichen Abschreibung liegt der Gedanke zugrunde, nicht austauschbare Bauteile mit längerer Nutzungsdauer (tragende Konstruktion) und austauschbare Bauteile mit kürzerer Lebensdauer (zB Fenster, Türen, Heizung, Fußboden) als Einheit anzusehen und auch diese auf die längere Nutzungsdauer der tragenden Teile abzuschreiben. Maßgeblich für die technische Nutzungsdauer sind daher die tragenden und haltbaren Teile (Außenwände,

Decken), kürzere Lebensdauern einzelner Gebäudeteile (Installationen, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, sanitäre Einrichtungen etc.) begründen hingegen keine kürzere Lebensdauer (vgl. *Doralt*, EStG¹³, § 8 Tz 4; UFS 13.12.2005, RV/0241-F/04).

Soll eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so trifft die diesbezügliche Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten erfolgen (vgl. *Zorn* in *Hofstätter-Reichel*, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 7). Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung. Die Behörde ist an das Gutachten nicht gebunden, doch hat sie im Falle des Abgehens zu begründen, weshalb sie das Gutachten für unrichtig erkennt (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 159/1). Wegen der vom Gesetzgeber aufgestellten Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5% ist die Abgabenbehörde auch nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes vorliegt (vgl. *Zorn* in *Hofstätter-Reichel*, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 7; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052),

Ein Gutachten eines Sachverständigen besteht in der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen (VwGH 28.5.1998, 96/15/0220). Dies setzt zunächst die Erhebung der für die Beurteilung maßgeblichen Tatsachen (Befund) durch den Gutachter voraus. Diese Tatsachen müssen im Gutachten genannt sein. Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar ist, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (VwGH 30.9.1997, 96/01/0944). Bei einem neu errichteten Gebäude muss der Befund jedenfalls eine konkrete Beschreibung der verwendeten Baumaterialien und der Bauausführung enthalten.

Aus den erhobenen Tatsachen (Befund) hat der Sachverständige sodann Schlussfolgerungen zu ziehen. Im Falle der Beurteilung der Nutzungsdauer eines Gebäudes muss ein Gutachten daher einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten angenommenen Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Dies schließt ziffernmäßige Berechnungen mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (vgl. *Kotschnigg*, SWK 29/2004, 852 ff.).

Im vorliegenden Gutachten hat der Sachverständige aufgrund einer kurzen Baubeschreibung eine Schätzung der Nutzungsdauer von zu Kategorien zusammengefassten Bauteilen (Kellerwände und Kellerdecke; Stahlteile; Ausbauteile) vorgenommen und aus einer Gewichtung dieser Nutzungsdauern eine Restnutzungsdauer der Produktionshalle in Höhe von 40 Jahren ermittelt.

Diese Schätzung ist aus folgenden Gründen nicht schlüssig:

Zunächst ist nicht nachvollziehbar, wie der Gutachter auf die einzelnen Nutzungsdauern der Gebäudeteile kommt. Die Lebensdauern für die Kellerwände und die Kellerdecke (80 Jahre), die Stahlteile (50 Jahre) und die Ausbauteile (25 Jahre) werden lediglich behauptet, nicht aber durch eine nähere Beschreibung ihrer Eigenschaften oder ihrer Beanspruchung durch die Nutzung der Halle begründet. Die im Gutachten vorgenommene schlagwortartige Beschreibung der erwähnten Bauteile lässt dies ebenso wenig erkennen wie die Leistungsbeschreibung des Generalunternehmers oder die allgemeinen Bemerkungen zum Begriff Lebensdauer. Bei den Ausbauteilen ist nicht einmal erkennbar, welche Teile der Gutachter unter diesem Sammelbegriff zusammengefasst hat. Eine bloß negative Abgrenzung in der Weise, Ausbauteile seien alle Teile, die nicht massive (tragende) Teile seien (Beilage 3.2), lässt nicht nachvollziehen, von welchen konkreten Teilen der Gutachter bei der Schätzung der Nutzungsdauer für Ausbauteile ausgegangen ist. Es wäre am Gutachter gewesen, aus einer genauen Beschreibung der Bauteile im Gutachten selbst mit Argumenten deren Nutzungsdauer darzulegen. Derartige Beschreibungen und Schlussfolgerungen lässt das Gutachten aber nicht erkennen und ist dieses daher nicht nachvollziehbar.

Zudem ist die Einbeziehung der Ausbauteile in die Ermittlung einer kürzeren Nutzungsdauer grundsätzlich nicht geeignet. Wie bereits ausgeführt, sind für die Ermittlung der technischen Nutzungsdauer ausschließlich die tragenden Teile maßgeblich. Unter der Bezeichnung „Ausbauteile“ hat der Gutachter aber sämtliche nicht massiven Bauteile, zu denen er „nur“ die Kellerwände und die Kellerdecke (40% des Kellers) und die Stahlteile (50% der Halle) zählte, zusammengefasst. Der Rest, somit 60 % der Kellers und 50 % der Halle, seien Ausbauteile. Damit gehören aber auch Teile wie Fenster, Türen, Fußböden oder Installationen zu den Ausbauteilen. Die kürzere Lebensdauer derartiger Bauteile vermag aber, wie oben ausgeführt, keine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes zu begründen. Insofern ist das Gutachten auch methodisch verfehlt.

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ist mit diesem Gutachten somit nicht gelungen. Folgte man dem Gutachten in der Schätzung der einzelnen Lebensdauern für die tragenden Teile (80 Jahr Kellerwände und -decke, 50 Jahre Stahlteile), so ergäbe ein Mittelwert der Lebensdauern dieser Gebäudeteile unter Annahme eines Anteiles von je 50 % am Gesamtgebäude eine Restnutzungsdauer in Höhe 65 Jahren, was annähernd der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer entspräche.

Da aber auch die Lebensdauern dieser Bauteile im Schätzungsgutachten nicht nachvollziehbar begründet wurden und der Unabhängige Finanzsenat aufgrund der gesetzlichen vermuteten Nutzungsdauer nicht gehalten war, Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer

gegeben ist, war weiter von einer gesetzlichen Nutzungsdauer von 66,67 Jahren bzw. einer Abschreibung von 1,5 % der Herstellungskosten der Halle auszugehen.

Da die Berufung sich ausschließlich gegen die gesetzliche Nutzungsdauer richtete, die Kürzung des Aufwandes 2008 im Zusammenhang mit dem ERP-Fonds in Höhe von 14.400 € somit nicht beanstandet wurde, war der Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2008 im Umfang der Berufungsvorentscheidung abzuändern. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2009 war hingegen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 5. Juni 2013