



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Harald Tyrner, Steuerberater, 1130 Wien, Auhofstraße 143, vom 14. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch Mag. Georg Hänsel, vom 21. März 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla nach der am 21. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht sowohl Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Baumeister als auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Im Veranlagungsjahr 1999 erklärte der Bw. u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 798.654 S, im Jahr 2000 Einkünfte in Höhe von 1.217.218 S.

Der Bw. hat mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 1998 den Dachboden der Liegenschaft W,G mit der Absicht erworben, im Dachbodenbereich fünf Wohnungen zu errichten.

Mit der Verkäuferin wurde damals vereinbart, dass der Dachboden ausgebaut und in 5 Wohneinheiten aufgeteilt wird, wobei eine Wohnung von der Verkäuferin zurückbehalten wurde.

Der Kaufpreis wurde in 25% Grundanteil und 75% Gebäudeanteil aufgeteilt.

Da der gesamte Dachbodenausbau nicht nach den einzelnen Wohneinheiten abgerechnet wurde, wurden die Kosten dafür nur nach den Quadratmetern gemäß Wohnnutzfläche aufgeteilt, worauf sich hieraus 85% für den Bw. bzw. 15% für die Verkäuferin ergaben (Schreiben des Bw. vom 25. September 2002).

Nach der Wohnungserrichtung und Dachsanierung wurden demzufolge 85% der Herstellungskosten der Arbeiten am Dach und an den tragenden Decken im Dachbereich vom Bw. vorgenommen. Diese Aufwendungen wurden zu 85% als 1/10 Instandsetzungsaufwand geltend gemacht.

Der Bw. setzte die Aufwendungen betreffend der Errichtung der Wohnungen auf die Restnutzungsdauer von 30 Jahren ab (AfA 3,33%), die Dachsanierung wurde als Instandsetzungsaufwand auf 10 Jahre abgeschrieben und die Aufwendungen für die Küchen, Treppen und Bodenbelege wurde eine Nutzungsdauer von 5 Jahren angesetzt.

Als Begründung zur Restnutzungsdauer (30 Jahre) gab der Bw. an, dass das berufsgegenständliche Gebäude bereits im Jahr 1892 errichtet wurde und daher deutlich älter als die im Gesetz vorgeschriebene betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 67 Jahren ist. Der im Anlageverzeichnis angesetzte Abschreibungssatz von 3,33% stützt sich auf ein Sachverständigengutachten, welches der Behörde vorgelegt wurde.

In den Bescheiden von 21. März 2003 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abweichend von der Einkommensteuererklärung im Jahr 1999 mit 897.821 S, im Jahr 2000 mit 1.316.385 S festgesetzt. Begründend wurde ausgeführt, dass Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen in Höhe von 1.487.500 S, die gleichzeitig im Zuge eines Umbaues eines Dachbodens in Wohnungen getätigt werden, auch gemeinsam auf die Restnutzungsdauer von 30 Jahren abzuschreiben ist. Die Heraustrennung einzelner Maßnahmen als Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand sei nicht zulässig.

Berechnung:

	<u>1999</u>	<u>2000</u>
V+V laut Erklärung	798.654 S	1,217.218 S

AfA laut Anlagenverzeichnis	+ 148.750 S	+ 148.750 S
AfA laut Bescheid	- 49.583 S	- 49.583 S
V+V laut Bescheid	897.821 S	1,316.385 S

Gegen diese Bescheide vom 21. März 2003 erhob der Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der **Berufung** und führte begründend aus:

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Instandsetzungsaufwendungen im Zuge des Dachbodenausbaues bzw. Sanierung in der G. In der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden wird angeführt, dass eine Heraustrennung einzelner Maßnahmen als Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwand bei gleichzeitigem Herstellungsaufwand im Zuge eines Umbaues eines Dachbodens nicht zulässig sei. Dies widerspreche sowohl der herrschenden Literatur bzw. der entsprechenden Verwaltungspraxis und Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Der Bw. hat im Oktober 1998 den Dachboden des Gebäudes in der G mit der Absicht diesen auszubauen und in diesem 5 Wohneinheiten zu errichten, käuflich erworben. Wie in der Beantwortung des Vorhalts vom 5. September 2002 am 25. September 2002 bereits dargelegt wurde, handelt es sich bei der Liegenschaft in der G um ein Gebäude aus dem Jahr 1892, welches sich in keinem guten baulichen Zustand befand. Insbesondere der Dachbereich war dringend sanierungsbedürftig. Und zwar unabhängig von einem eventuellen Dachausbau.

Dr. Gerhard Kohler schreibt in seinem Buch „Steuerleitfaden zur Vermietung von Gebäuden“, dass entsprechend der Verwaltungspraxis und Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich eine Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei jeder Baumaßnahme vorzunehmen ist. Nur wenn der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt ist, dann liegt einheitlich ein Herstellungsaufwand vor; Ausnahme, wenn der Erhaltungsaufwand auch ohne den Herstellungsaufwand notwendig gewesen wäre (z.B. schadhaftes Dach muss repariert werden, es wird daher aufgestockt und dabei gleich ein neues Dach aufgesetzt; die Dacherneuerung ist Erhaltungsaufwand bzw.

Instandsetzungsaufwand). Um den Erhaltungsaufwand von dem zukünftigen Herstellungsaufwand für den Dachboden trennen zu können, wurde am 5. Oktober 1998 noch vor Beginn der Bauarbeiten ein Gutachten von Baumeister T erstellt, in welchem die Kosten für die Reparatur im Dachbereich ermittelt wurden. Von diesen fiktiven Kosten wurden 85% für den Bw. (15% betreffen die Verkäuferin, welche sich eine Wohnung zurückbehalten hat) im Anlageverzeichnis als Instandsetzungsaufwand angesetzt und auf 10 Jahre abgeschrieben. (diesbezügliches Gutachten wurde der Berufung beigelegt.).

Weiters schreibt Doralt im Einkommensteuerkommentar auf Seite 397 Tz 130 bei der Definition von Erhaltungsaufwand, dass z.B. Aufwendungen für die Erneuerung eines schadhaften Daches, auch wenn die Erneuerung mit einem gleichzeitigen Dachausbau verbunden ist, nur der Dachausbau zu aktivieren ist (vgl. VwGH vom 9. Juni 1980, 55/79, 1981, 95).

Der Bw. beantragt daher die Einkommensteuer für 1999 und 2000 erklärungsgemäß zu veranlagern und die Instandsetzungskosten für die Sanierung des Daches als solche anzuerkennen und über 10 Jahre abzuschreiben.

Für den Fall, dass der Berufung im Zuge der Berufungsvorentscheidung nicht stattgegeben wird, beantragt der Bw. eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat.

Der Berufung beigelegt wurde eine gutachterliche Feststellung betreffend die Liegenschaft W,G zur Errechnung der Kosten, die für die Reparatur im Dachbereich notwendig seien, um einen zeitgemäßen, konsensgemäßen und den Vorschriften entsprechenden Zustand zu erreichen.

Gutachterliche Feststellung

1.) Allgemeine Kosten:

- a) Schutz- und Arbeitsgerüst im Bereich beider Straßen- und Hoffassaden;
- b) Baustelleneinrichtung und Gemeinkosten;
- c) Gehsteigmiete für Lagerung, Abschränkung und Verkehrssicherungsmaßnahmen;

2.) Zimmermann:

- a) Austauschen der vermorschten Stuhlsäulen;
- b) Verstärkung bzw. erforderlichenfalls Erneuerungen im Bereich der Mittelpfetten;
- c) Sparrenverstärkungen respektive Austausch im Bereich Hofixen;
- d) Austausch des Vollgespärres bei letzter Kamingruppe R;
- e) Kastenrinne abbrechen;
- f) Lattung abbrechen und Dach neu einlatten (ausgenommen ca. 40 m² hofseitig);
- g) Abtransport und Abfuhr;

3) Spengler:

- a) Anschlüsse für Ablauf Regenwasser erneuern;
- b) Verblechungen am Ortgang Lichthof und zum Haus R komplett austauschen samt Sicherungsmaßnahmen am Nachbardach etc.;
- c) Saumbleche samt Rinne übergehen und auslöten sowie Befestigungen ergänzen;
- d) Anschlüsse, Einfassungen und Hochzüge bei einigen Kaminen austauschen und sonst ausführen wie vor;

e) Verblechung hotseitige Ixe austauschen;

4) Dachdecker:

a) alte Ziegeldeckung übersteigen und in größeren Flächen abnehmen und auf neue Lattung aufdecken, Formsteine ergänzen, Ziegelverhängungen ergänzen und kompletten Mörtelschlag erneuern;

b) Lattung abbrechen sowie abtransportieren;

5) Baumeisterarbeiten:

Da die bestehende Tramdecke nicht mehr den feuerpolizeilichen Vorschriften entspricht (insbesondere wegen teilweise fehlender Ziegelpflaster) und die dynamische Belastungsprobe extreme Anfälligkeiten für Schwingungen ergeben hat, muss sie verstärkt bzw. ausgetauscht werden.

Empfohlen werden folgende Baumeisterarbeiten:

a) Bodenpflaster und Beschüttung abbrechen;

b) Tramverstärkung z.B. Verbundsystem mit Kopfschrauben herstellen, Verteilerestrich mit starker Bewehrung auf entsprechender Isolierung zu den bestehenden Wohnungen herstellen;

c) Ablaufrohre liefern und verlegen samt allen Formstücken;

6) Aufstellung Kostenschätzung:

6.1.) Allgemeine Kosten	180.000 S
6.2.) Zimmermann	200.000 S
6.3.) Spengler	155.000 S
6.4.) Dachdecker	140.000 S
6.5.) Baumeisterarbeiten	650.000 S
6.6.) Nebenarbeiten durch Professionisten	60.000 S
6.7.) Kosten für Bauleitung, Koordination, Berechnung, Amtswege	70.000 S
	1.455.000 S
+ 20% USt	291.000 S
	1.746.000 S
gerundet	1.750.000 S

Diese Berechnung vom Baumeister T langte bei der Fa. P-GmbH am 16. Februar 1999 ein.

Ergänzung zur Berufung Einkommensteuerbescheid 1999 und 2000 vom 3. August 2005

In einem ergänzenden Schreiben des Bw. zur Berufung 1999 und 2000 ein Sachverständigengutachten des Baumeisters SC über die Schätzung der Restnutzungsdauer der Liegenschaft G dem Finanzamt vorgelegt.

Weiters wird seitens des Bw. nochmals festgehalten, dass die Kosten gemäß des Gutachtens des Baumeisters T, ausschließlich die Sanierung des Dachbereiches betreffen, völlig losgelöst und unabhängig von einem etwaigen nachfolgenden Dachbodenausbau. Um das Größenverhältnis zwischen Sanierung und Ausbau transparent zu machen, wird die Schlussrechnung samt Teilrechnungen für das Gesamtprojekt beigelegt.

Sanierung: 1,750.000 S

Gesamtkosten: ca. 6,000.000 S (P-GmbH, 5,200.000 S + ca. 800.000 S diverse Fremdleistungen)

Sachverständigengutachten von SC

über eine angemessene Restnutzungsdauer für den Dachboden und für das Gebäude auf der Liegenschaft:

W,G ident

W,R

EZ.:	000
KG.:	A
Ger. Bez.:	J
GSt.Nr.:	1320/9 Baufläche (Gebäude, befestigt)
Lokaltermin:	1999-02-23, 1999-08-03
Anmerkung:	In diesem Gutachten soll bei einem allenfalls von der üblichen Praxis der Finanzämter abweichenden Satz für die jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA) dieser nachvollziehbar begründet werden.

ALLGEMEINES

Auftraggeber:

Bw., Baumeister.

Auftrag und Zweck:

Der gefertigte Sachverständige erhielt telefonisch den Auftrag zur Erstattung eines Gutachtens über die Restnutzungsdauer für den Dachboden und für das Gebäude auf umseitig bezeichneter Liegenschaft. Dabei soll bei einem allenfalls von der üblichen Praxis der Finanzämter abweichenden Satz für die jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA) dieser nachvollziehbar begründet werden.

Lokaltermine

Die örtlichen Besichtigungen erfolgten am: 23.2.1999, 3.8.1999.

Es waren anwesend:

Der Sachverständige:	SC, Baumeister, Allgemein beeideter gerichtlicher Sachverständiger
Der Auftraggeber:	Bw.

Grundlagen:

- J. Wolfgang Salzberg, „Häuserkataster der Bundeshauptstadt Wien“, erschienen 1928-1931 im Verlag Moritz von Perles, 1010 Wien, Seilergasse 4.
- Vermessungsamt Wien, Fotokopie eines Teiles des aufliegenden Katasterplanes im Maßstab 1: 1000.
- Grundbuchsauszug des Bewertungsgegenstandes (EDV-Ausdruck), abgefragt, über BTX am: 16.02.1999.

Befund:

Das Gebäude wurde gemäß Salzberg, Häuserkataster der Bundeshauptstadt Wien, erschienen in den Jahren 1927-1930 im Verlag Moritz von Perles, Wien, im Jahre 1892 errichtet. Das Gebäude ist also jetzt 107 Jahre alt. Es ist unterkellert, darüber EG, 1. – 4. OG, der Dachraum wird derzeit ausgebaut und ist kurz vor Fertigstellung. Das Gebäude weist einen damals üblichen Bau- und Konstruktionsstandard auf, d.h. Ziegelmauerwerk bei den tragenden und nicht tragenden Außen- und Innenmauern, Gewölbedecken über dem Kellergeschoß, über den Geschossen Holztramdecken bzw. ist die letzte Geschoßdecke mutmaßlich eine Doppelbaumdecke, die nunmehr durch den DG-Ausbau mit einer Stahlbetondecke verstärkt wurde. Das Satteldach ist mit harter Eindeckung versehen. Durch das Gebäude führt eine gewendelte Steinstiege.

Die straßenseitige Schaufläche des Gebäudes ist mit reicher architektonischer Gliederung ausgeführt, die Hofschauflächen sind glatt verputzt. In die Fensteröffnungen sind zum vorwiegenden Teil Wiener Kastenfenster gestellt.

Im Gebäude sind teilweise Standardwohnungen, teilweise auch Substandardwohnungen untergebracht. Im Laufe der Jahre wurden Abänderungen an der Raumfiguration durch Versetzung der Trennwände, Wohnungszusammenlegung, Einbau von Sanitäranlagen udgl. vorgenommen.

Das gesamte Gebäude besitzt eine bebaute Fläche von rund 450,00 m² und einen Rauminhalt, einschließlich Keller und ausgebautem Dachraum, von rund 10.620,00 m³. Der Dachraum selbst hat einen Rauminhalt von rd. 1.000 m³. Die Maße der Grundrissfläche wurden der Katastralmappe des Vermessungsamtes Wien entnommen, die Geschoßhöhen wurden an Ort und Stelle gemessen, die Ermittlung des Rauminhaltes erfolgte in vereinfachter Form nach den Bestimmungen der ÖNORM B 1800.

Durch den Bw., Baumeister, wurde das Dachgeschoß für Wohnzwecke ausgebaut und hier die Wohnungen Top. 22 bis 26 untergebracht. Gemäß Grundbuchauszug ist für die Wohnungen im Dachgeschoß Top 22, 23, 25 und 26 der Bw. als Eigentümer eingetragen, für die Wohnung Top. 24 Frau GB. Die Anteile sind folgendermaßen aufgeteilt:

Wohnung Top. 22:	86/1883
Wohnung Top. 23:	93/1883
Wohnung Top. 24:	74/1883
Wohnung Top. 25:	105/1883
Wohnung Top. 26:	95/1883
insgesamt	379/1883

Gutachten

Die Berechnung im gegenständlichen Fall ist nicht, wie sonst üblich, eine angemessene jährliche Absetzung für Abnutzung in Prozenten und in absoluter Größe für das Gebäude auf der gegenständlichen Liegenschaft, sondern ist der Gutachtensauftrag lediglich, die angemessene Restnutzungsdauer des Dachbodens zu ermitteln.

Wie bereits im Befund angeführt, wurde das Gebäude im Jahre 1892 errichtet – diese Daten wurden aus dem Salzberg, Häuserkataster der Bundeshauptstadt Wien, erschienen in den Jahren 1927-1930 im Verlag Moritz von Perles, Wien, entnommen. Das Gebäude, in welchem nunmehr das Dachgeschoß für Wohnzwecke umgebaut wurde, ist also 107 Jahre alt. Die übliche technische wirtschaftliche Lebensdauer städtischer Wohnhäuser beträgt 80 bis 100 Jahre (vergleiche Ross/Brachmann). Es ist daher der Schluss zulässig, dass das Objekt bereits jenseits der üblichen technisch-wirtschaftlichen Lebensdauer liegt, die laut der vor angeführten Fachliteratur ihm zuzubilligen ist.

Lediglich die speziellen österreichischen (insb. Wiener!) Verhältnisse haben Objekte wie das gegenständliche überleben lassen. Einzig die Wohnungszwangswirtschaft (Mieterschutz)

sichern noch ihren Bestand. Frei von einschränkenden Bestimmungen über die freie Verfügbarkeit würde das Objekt bereits mangels angemessener Rendite abgebrochen und durch einen Neubau ersetzt worden sein. Aufgrund des erhobenen Befundes und des doch erheblich aufgestauten Reparaturaufwandes, vor allem an den konstruktiven Teilen des Gebäudes, da hier trotz des Ausbaues keine substanzerhaltenden Maßnahmen gesetzt wurden, wie z.B. geeignete Trockenlegungsmaßnahmen, um die aufsteigende Kapillarfeuchte zu unterbinden, Neuherstellung von Fensterkonstruktionen, Rostfraß an alten Leistungen etc., die Aufzählung soll nur beispielhaft gelten und kann daraus keine Vollständigkeit abgeleitet werden, halte ich eine technisch-wirtschaftliche Restnutzungsdauer von maximal 30 Jahren für angemessen. Daran ändert auch nichts, wenn durch den Dachbodenausbau Instandsetzungsarbeiten im Gebäudeinneren und am Gebäude durchgeführt wurden, weil erneuerte oder teilerneuerte Bauteile immer das Schicksal des Gesamtobjektes teilen.

Zwar kann an solid gebauten Objekten dieser Klasse tatsächlich die Lebensdauer erstreckt werden, doch nur um den Preis unökonomisch hoher Aufwände, da irgendeinmal auch die Bindekraft des Mörtels erschöpft ist und Korrosion jeder Art an der Substanz zerzt. Durch die übliche Praxis der Finanzämter bei einer jährlichen Abschreibung von 1,5% würde sich eine absurd hohe Restnutzungsdauer von 67 Jahren ergeben, die man jedoch bei gegenständlichem Gebäude, welches bereits 107 Jahre alt ist, auch mit außerordentlich guter Instandhaltung mit großer Wahrscheinlichkeit nicht erreichen wird und erscheint hier auch eine semiparabolische Abschreibung damit nicht als gerechtfertigt.

Zusammenfassung und Schlussbetrachtung:

Die übliche Praxis der Finanzämter AfA-Beträge für die Abschreibung mit 1,5% anzusetzen, mag bei relativ jungen Bauten durchaus angebracht sein, sie ist jedoch, wie im vorliegenden Fall, bei einem ca. 107 Jahre alten Wohnhaus, bei dem der Dachboden neu ausgebaut wurde und im wesentlichen keine substanzerhaltenden Maßnahmen am Bestand gesetzt wurden, sachlich nicht gerechtfertigt und sehe ich eine maximale Restnutzungsdauer von 30 Jahren für das gesamte Objekt einschließlich Dachboden als angemessen.

Schlussbemerkung

Das Gutachten umfasst 8 Seiten. Es ist gemäß BGBl. 207/1949, 106/1953, i.d.F. 111/1963, urheberrechtlich geschützt.

In einem weiteren **Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes vom 2. September 2005** wurden dem Bw. zur Beantwortung folgender Fragen aufgefordert:

- 1) Vorlage des Kaufvertrages vom 21.10.1998 über den Erwerb des Dachbodens der Liegenschaft G.

- 2) Die Sanierung des Dachbereiches ist zweifellos dem gesamten Haus zugute gekommen. Aus welchen Gründen hat der Bw. 85% der Kosten der Dachsanierung und der Deckenverstärkung übernommen, wenn doch die Sanierung des Dachbereiches, auch ohne Ausbau des Dachbodens, bereits dringend notwendig war und er überdies lediglich nur einen Anteil von rd. 20% von gesamten Haus durch den Kaufvertrag erworben hatte?
- 3) Vorlage der Rechnungen der X GmbH für „Küchen“, „Treppen“ und „Bodenlegearbeiten“.

Ergänzungsschreiben vom 10. September 2005

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2005 beantwortete der Bw. das Ergänzungsersuchen betreffend die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 wie folgt:

1. Kaufvertrag über den Erwerb der Liegenschaft G wird beigelegt.
2. Wie in mehreren Telefonaten bereits dargelegt, wurden im Dachbodenbereich fünf Wohneinheiten errichtet, wobei sich die Verkäuferin, Frau GB eine Wohnung zurückbehalten hat. Die Größe dieser Wohnung entspricht ca. 15% der gesamten Ausbaufäche. Dementsprechend hat der Bw. nicht 85% der Kosten der Dachsanierung übernommen, sondern 100%, jedoch nur 85% im Zuge seiner Vermietung und Verpachtung aktiviert. Die restlichen 15% wurden als „Herstellungseinsatz“ verbucht, dem ein entsprechender Verkaufserlös von Frau GB gegenübersteht. Im Gegenzug für die Dachsanierung wurde mit Frau GB vereinbart, dass in den nächsten zehn Jahren der Bw. für keine weiteren Instandhaltungs- oder -setzungskosten in Anspruch genommen werde.
3. Bei Überprüfung der Rechnungen der Fa. X GmbH wurde festgestellt, dass der Vorgänger, der die Steuererklärung und das Anlageverzeichnis für 1999 erstellt hat, sowohl bei den Küchen, als auch den Bodenlegerarbeiten, wie oben erklärt, 85% zum Ansatz gebracht hat. Aus den Rechnungen geht jedoch eindeutig hervor, dass sowohl die Küchen, als auch die Bodenlegerarbeiten nur für die Wohnungen TOP 22, 23, 25 und 26 abgerechnet wurden. Da diese Wohnungen ausschließlich dem Bw. zuzuordnen sind, ersucht der steuerliche Vertreter um Richtigstellung der Bemessungsgrundlage von 85% auf 100% im offenen Verfahren.

Mit Schreiben vom 21. November 2005 wurde eine **Ergänzung des Gutachters** SC betreffend die Feststellung einer betriebsgewöhnlichen (wirtschaftlichen) Restnutzungsdauer der Liegenschaft W,G übermittelt.

Betrifft: Gutachten über eine angemessene Restnutzungsdauer des Dachbodens im Objekt G ident mit W,R.

Den Gutachter erreichte mit Telefax vom 10.10.2005 ein Aktenvermerk Nr. 6 betreffend die Berufung des Einkommensteuerbescheides 1999 und 2000 des Bw. Der den Gutachter betreffende Abschnitt dieses Aktenvermerkes wird wie folgt zitiert:

Weiters hat er mir mitgeteilt, dass das Gutachten über die Restnutzungsdauer von 30 Jahren voraussichtlich nicht anerkannt wird, weil der Gutachter in erster Linie darauf abzielt, die Restnutzungsdauer festzustellen und sich zu wenig genau mit dem Bauzustand des Gebäudes auseinandersetzt. Die Finanz kann nur ein Gutachten anerkennen, aus welchem die technische Untersuchung des Bauzustandes detailliert hervorgeht und erst als Konsequenz dieser Ermittlungen sich eine kürzere Nutzungsdauer als 50 Jahre ergibt.

Dazu wird festgestellt, dass auftragsgemäß im Jahre 1999 diese nachvollziehbare Begründung nicht darzustellen war. In Ergänzung zum seinerzeitigen Gutachten wird nunmehr aus den ursprünglich an Ort und Stelle erhobenen Grundlagen – die vom Gutachter angesetzte Restnutzungsdauer von 30 Jahren basiert selbstverständlich auf technischen Erhebungen – die Begründung der Restnutzung auf Wunsch des Auftraggebers nachvollziehbar dargestellt.

Beschreibung der befundenen Nachteile:

An den Schauflächen kann festgestellt werden, dass diese in jüngster Zeit ausgebessert und neu mit Spritzputz überzogen wurden. An den frei zugänglichen Teilen, die vom Gutachter anlässlich der Befundaufnahme erreicht werden können, das ist die Ebene des Erdgeschosses bis maximal 2,50 m, können viele Hohllagen festgestellt werden.

An den Platzelgewölbedecken und im Keller können vom Gutachter Nässeschäden sowie erheblicher Trägerrost festgestellt werden.

An den alten Holzkastenfenstern an den Straßen- und Hofschauflächen sind Schäden an den Holzteilen durch Abnutzung infolge Alter und mangelhafter Wartung sowie Anstrichschäden festzustellen.

An den Fassadenflächen in der Verdunstungsebene sowie an den Oberflächen des Mauerwerkes im Keller sind erhebliche Schäden durch Kapillarfeuchte zu erkennen. Diese Schäden beziehen sich einerseits auf die Putzoberflächen, andererseits sind im Keller bereits die sichtbaren Mauerwerksflächen oberflächlich zerstört.

Die Steinkeilstufen der Treppe im Stiegenhaus sind vom ersten bis in das letzte OG in der Gehlinie (45 cm vom Rand) stark ausgetreten. Der Stiegenlauf vom EG bis in das 1. OG ist bereits erneuert.

Feststellungen:

Eine übliche technische Lebensdauer von städtischen Wohnhäusern wird in der Fachliteratur zwischen 80 und 100 Jahren angegeben. Die tatsächliche technische Lebensdauer hängt jedoch speziell von der Gebäudenutzung ab und vor allem davon, welchen Betrag der Eigentümer bereit ist, in das Gebäude zu investieren, um dieses zu erhalten. Es ist aber eine Tatsache, dass selbst das solideste Gebäude auch bei bester Instandhaltung eines Tages seinem Schicksal verfallen und abbruchreif wird. Die einzelnen Bauteile sowie auch das gesamte Gebäude haben nur eine bestimmte Lebensdauer. So tritt die Wertminderung der Gebäude durch Alter und Abnutzung bei **jedem**, auch dem bestens ausgeführten und unterhaltenen Bauwerk ein.

Es steht fest, dass die Anfangsgeschwindigkeit der Abnutzung bei einem neuen Bauwerk in fortschreitender Weise sich bis zur Endgeschwindigkeit vor dessen gänzlichem Verfall vergrößert. Der mit dem zunehmenden Alter eintretende, immer größer werdende Verfall lässt sich als Parabel auftragen. Um nicht in Erklärungsnotstand zu kommen, nach welcher Wertminderungstabelle nunmehr die technische Abminderung des Gebäudezustandes vom Gutachter vorgenommen wurde, derer Wertminderungstabellen gibt es ja viele -, wurde im ursprünglichen Gutachten jene schlüssig nachvollziehbare Methode gewählt, aus der sich die Restnutzungsdauer eines Gebäudes, in den Jahren ausgedrückt, ergibt. Bei dieser Methode wird tabellarisch das Verhältnis der Restnutzungsdauer der untersuchten Gebäudeteile zu deren Anteilen an den Gesamtbaukosten ermittelt.

- In der ersten Spalte der Tabelle wird der Bezug habende Bauteil angegeben,
- in der zweiten Spalte jener Prozentsatz, welchen Wert dieser am Gesamtwert des Gebäudes hat,
- in der dritten Spalte die übliche Lebensdauer, die einem Bauteil dieser Art nach der Literatur und den eigenen Erfahrungswerten zugebilligt wird,
- in der vierten Spalte jene Restlebensdauer, die sich aufgrund des vom Gutachter befundeten Bau- und Erhaltungszustandes ergibt, und
- in der letzten Spalte die Punkteanzahl, errechnet aus dem prozentuellen Anteil am Gesamtwert des Gebäudes mal der vom Gutachter bewerteten Restlebensdauer.

Entsprechend der Lebensdauer der Teilausführungen kann dann die technische Gesamtlebensdauer, aufgeteilt in Rohbau und Ausbau sowie am Gesamtbau, nachvollziehbar errechnet werden.

Bauteil	Anteil Gesamt- baukosten %	Gesamtlebensdauer	Restlebensdauer	Ergebnis
Fundamente	2	150	43	86

Wände	21	150	43	903
Decken	15	80	40	600
Dachkonstr.	6	80	80	480
Dacheindeck.	5	40	40	200
Dachentw.	1	30	30	30
Summe Rohbau	50			
Innenputz	6	50	10	60
Außenputz	5	35	10	50
Estrich	3	60	20	60
Türen, Fenster	10	40	15	150
Innenanstr.	4	10	5	20
Fußbodenbelag	3	30	15	45
Elektro	5	40	20	100
Gas/Wasser	7	35	15	105
Heizung	7	40	20	140
Ausbau	50			
Gesamtleistung	100			3.029
Restnutzungsdauer in den Jahren				30

Die vom Gutachter festgelegten und vom Alter des Gebäudes abweichenden üblichen Restnutzungszeiten werden wie folgt begründet:

Fundamente/Wände: Trotz Schäden durch abplatzende Mauerwerksteile im Keller infolge Kapillarfeuchte ist das Mauerwerk in den oberen Geschossen, soweit dies durch okularen Befund feststellbar ist – es sind schwach ausgebildete Risses Schäden festzustellen -, in einem Zustand, der die übliche Restnutzungsdauer rechtfertigt.

Decken: Der Zustand der Deckenkonstruktion in den Geschossen lässt die gemittelte Restnutzung trotz Schäden an den Stahlträgern im Keller erheblich ansteigen.

Dachkonstruktion/Dacheindeckung/Dachentwässerung: Anlässlich des Dachgeschossausbaues wurden diese Gebäudeteile erneuert oder so instand gesetzt, dass eine übliche Gesamtlebensdauer wieder erreicht wird.

Verputz: Sowohl Außen- als auch Innenputz sind durch die im Befund beschriebenen Nachteile mit einer reduzierten Restnutzungsdauer anzusetzen.

Restlicher Ausbau: Mit Ausnahme von Türen und Fenstern wurde bei den restlichen Ausbauteilen eine gemittelte Restnutzung angesetzt. Die reduzierte Restnutzung von Türen und Fenstern ergibt sich aus den im Befund beschriebenen Nachteilen.

Zusammenfassung:

Durch die vor dargestellte Berechnungsmethode wird eine gemittelte Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes von 30 Jahren bei dem 107 Jahre alten Gebäude nachvollziehbar dargestellt. Es ist zu sehen, dass trotz Erneuerungsarbeiten an den Dachausbauteilen diese in der Gesamtnutzung das Schicksal des gesamten Gebäudes teilen werden.

Die technische Restlebensdauer errechnet sich aus der Gesamtpunkteanzahl von 3029/100 mit gerundet 30 Jahren.

Stellungnahme und Antrag des Finanzamtes zum Berufungsbegehren

Zum Beweis dafür, dass es sich bei der Dach- und Deckensanierung um dringend notwendige Reparaturen – unabhängig vom Dachbodenausbau – gehandelt habe, wurde mit der Berufung ein Gutachten des Baumeisters T vom 5. Oktober 1998 vorgelegt (Beilage 1).

Im Zuge der weiteren Ermittlungen (Vorhalt vom 2. September 2005 und Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2005) wurde u.a. der Kaufvertrag vom 21. Oktober 1998 über den Erwerb des Dachbodens abverlangt (Beil. 3 und 4). Auf Grund dieser Unterlagen ergibt sich nach Ansicht des Finanzamtes folgender Widerspruch zwischen Vorhaltsbeantwortung (Pkt. 2), Kaufvertrag (Pkt. Viertens 4.) und Berufungsbegehren: Gemäß Punkt Viertens 4. des Kaufvertrages vom 21.

Oktober 1998 (Beilage 4) wurden „... die Vertragsparteien über die Bestimmungen des § 23 Abs. 3 Z. 4 WEG eingehend belehrt und erklärt die kaufende Partei über den Bauzustand der allgemeinen Teile des Hauses informiert zu sein.“

Gem. § 23 Abs. 3 Z. 4 WEG idF BGBl I Nr. 7/1997 hat der Wohnungseigentümer vor oder mit der Zusage des Wohnungseigentums an einem Gebäude, dessen Baubewilligung zum Zeitpunkt der Zusage vor mehr als 20 Jahren erteilt worden ist, dem Wohnungseigentumsbewerber ein Gutachten eines für den Hochbau zuständigen Ziviltechnikers oder eines allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für das Hochbauwesen über den Bauzustand der allgemeinen Teile des Hauses, insbesondere über in absehbarer Zeit notwendig werdende Erhaltungsarbeiten, zu übergeben. Das Gutachten darf zum Zeitpunkt der Zusage nicht älter als ein Jahr sein und dieses **Gutachten ist in den Kaufvertrag über den Liegenschaftsanteil, an dem Wohnungseigentum erworben werden soll, einzubeziehen**. Wird ein solches Gutachten nicht in den Kaufvertrag einbezogen, so gilt ein Erhaltungszustand des Gebäudes als vereinbart, der in den nächsten zehn Jahren keine größeren Erhaltungsarbeiten erfordert. Das oben angeführte Gutachten wurde nicht in den Kaufvertrag einbezogen und folglich wird gemäß der zitierten Gesetzesbestimmung „... auf die Einbeziehung eines Gutachtens über den Erhaltungszustand des Gebäudes als vereinbart gilt, der in den nächsten zehn Jahren keinen größeren Erhaltungsaufwand erfordert ...“

Das bedeutet nach Ansicht des Finanzamtes, dass zum Zeitpunkt des Kaufes für das gesamte Gebäude – also auch für den Dachbereich – in den nächsten zehn Jahren keine notwendigen Erhaltungsarbeiten erforderlich waren und die Arbeiten am Dach sowie die Deckenverstärkungen durch den Herstellungsaufwand im Zuge der Errichtung der Wohnungen im Dachbodenbereich bedingt sind.

Diese Feststellung steht auch mit dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2005 in Widerspruch, dass es sich bei den Arbeiten um eine Sanierung des Daches gehandelt habe, für deren Durchführung durch den Berufungswerber zwischen diesem und der Verkäuferin vereinbart worden sei, dass der Berufungswerber im Gegenzug in den nächsten zehn Jahren für keine weiteren Instandhaltungs- oder Instandsetzungskosten in Anspruch genommen werde.

Denn in diesem Fall hätte das erwähnte Gutachten in den Kaufvertrag einbezogen werden müssen um glaubhaft darzulegen, ob zum Zeitpunkt des Kaufvertrages – unabhängig vom geplanten Dachbodenausbau – eine Dachsanierung bereits notwendig war. Das Gutachten dient somit in diesem Fall lediglich der Darstellung der anfallenden Kosten im Zusammenhang mit den Arbeiten im Dachbereich. Aus der Tatsache heraus, dass laut Kaufvertrag ein Erhaltungszustand des Gebäudes als vereinbart gilt, der in den nächsten zehn Jahren keine größeren Erhaltungsarbeiten erfordert, ist weiters auch zu erklären, dass der Bw., der zwar nur rund 20% am gesamten Gebäude erworben hat, die Kosten für die Arbeiten am Dach zu 100% trägt, zumal nur er zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein Interesse an der Durchführung dieser Arbeiten im Zuge des Dachbodenausbau haben konnte. Aus den oben angeführten Gründen (die erst in Folge der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2005 klar erkennbar geworden sind) beantragt das Finanzamt daher die Abweisung des Berufungsbegehrens (Abschreibung auch dieser Kosten als Herstellungsaufwand auf die Restnutzungsdauer).

2) In folgenden Punkten wird vom Finanzamt eine Änderung der Bescheide beantragt:

a) Nutzungsdauer des Gebäudes

In einem Gutachten vom 5. August 1999 des Baumeisters SC (Beilage 2) wurde die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit 30 Jahren als angemessen angesetzt. Dieses Gutachten – dessen Auftrag und Zweck darin besteht „... bei einem allenfalls von der üblichen Praxis der Finanzämter abweichenden Satz für die jährliche Absetzung für Abnutzung (AfA)...“ diesen „nachvollziehbar“ zu begründen – enthält weder exakte nachvollziehbare Aussagen zum tatsächlichen Zustand der Bausubstanz noch zur Qualität der Bauausführung und zu allfälligen bereits bestehenden Schäden. Es ist daraus weiters nicht erkennbar, wie die dem Befund zugrunde gelegten Tatsachen ermittelt wurden und enthält in keiner Weise eine exakte Befundaufnahme, die einen Fachmann erkennen lässt. Dieses Gutachten ist daher als Beweismittel völlig ungeeignet. Da das Gebäude vor 1915 erbaut worden ist, beantragt das ho. Finanzamt für sämtliche Herstellungsaufwendungen einen AfA-Satz von 2% (Restnutzungsdauer 50 Jahre) anzusetzen.

b) Küchen, Treppen und Bodenlegearbeiten der Fa. X GmbH

Herstellungsaufwand liegt dann vor, wenn Aufwendungen baulichen Maßnahmen dienen, durch die die Wesensart des Gebäudes geändert wird. Der erstmalige Einbau von Küchen, Treppen sowie die erstmals durchgeführten Bodenlegearbeiten sind Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem umfangreichen Herstellungsaufwand im Zuge der Wohnungsserrichtungen angefallen sind. In diesem Fall ist ein etwaiger Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, sodass insgesamt Herstellungsaufwand vorliegt (EStRL 2000 Rz 6452). Das Finanzamt beantragt daher auch für diese Posten einen AfA-Satz von 2% anzusetzen, wobei für Küchen und Bodenlegearbeiten nicht 85%, sondern 100% der Aufwendungen als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind (siehe Schreiben vom 10.10.2005 und Rechnungen, Beilage 4, 5). Die unter 2a) und b) beantragten Änderungen wurden dem steuerlichen Vertreter mehrmals telefonisch mitgeteilt, die unter Punkt 1) genannten Gründe haben sich erst im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2005 ergeben. Im Fall einer Berufungsvorentscheidungserledigung im beantragten Sinn, würde ein Vorlageantrag eingebracht werden. Die vom Finanzamt beantragten Änderungen sind der beiliegenden Tabelle zu entnehmen.

3) Anmerkung

Bereits im Kaufvertrag vom 21. Oktober 1998 wird ein Nutzwertgutachten des Architekten AW vom 7. September 1998 (Beilage 8) angeführt, welches das Bestehen der Wohnungen Top 22 bis Top 26 bestätigt (siehe Punkt Erstens 3. des Kaufvertrages, Beilage 4). Von diesen **bereits bestehenden Wohnungen** wurde durch den Kaufvertrag dem Bw. an den Tops 22, 23, 25 und 26 das Wohnungseigentum übertragen.

Laut Aktenlage ist aber stets davon die Rede (Vorhaltsbeantwortung vom 25. September 2002, 31/00/H, Berufung, Beilage 1, „Gutachten“ über Restnutzungsdauer, Beilage 2, Schlussrechnung, Beilage 2), dass die Errichtung der fünf Wohneinheiten erst anschließend im Jahr 1999 im Zuge des Dachbodenausbaues erfolgt ist.

Der Sachverhalt wurde dem Finanzamt daher unrichtig zur Kenntnis gebracht. Somit wurde nicht der „leere“ Dachboden erworben, sondern die bereits bestehenden Wohnungen im Dachbereich, die dann vom Bw. saniert und modernisiert worden sind. Dies ändert aber nichts an der steuerlichen Beurteilung des Sachverhaltes durch das Finanzamt und an den beantragten Änderungen.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt:

In der am 19. Mai 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dachbodenausbau bzw. Dachsanierung (Pkt. 15 des Anlageverzeichnisses)

Auf Befragen, ob beim Kauf des Dachbodens bereits Wohnungen erworben wurden, oder ein Dachboden, antwortete der Bw, dass der Ausbau dieses Dachbodens bereits seitens der Verkäuferin geplant wurde, und bereits eine rechtskräftige Baubewilligung vorgelegen ist. Die Verkäuferin plante im Zuge dieses Ausbaues auch das Dach zu sanieren.

Der Vertreter des Finanzamtes vertritt die Meinung, dass es sich eben um diese Streitfrage handelt, ob diese Dachsanierung notwendig war oder ob sie durch den Ausbau der Wohnung bedingt wurde. In diesem Zusammenhang stelle sich die Frage, ob es sich um einen Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand (1/10tel Abschreibung) handle. Er beziehe sich auf das Gutachten von T, in dem die Kosten pauschal mit 1,750.000 S angegeben wurden.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass es legitim sei, sich vor einem Projekt Gedanken zu machen, ob eine Dachsanierung vor allem eventuell sinnvoll sei und im Zuge dieses Ausbaues durchgeführt werden soll.

Der Bw. führt weiters aus:

- 1.) Es ist sicher unstrittig, dass bei einem Dach eines Gebäudes, welches 1892 gebaut wurde, ein gewisser Bedarf an Reparaturbedürfnis notwendig ist, da heutzutage auch die Dachausführungen besser sind als früher (es handelt sich bei den alten Dächern um verzinkte angestrichene Bleche, die eine geringere Lebensdauer haben, als heutzutage. Vor allem weil der Anstrich der alle 2 bis 3 Jahre gemacht werden sollte, naturgemäß nicht durchgeführt wird.)
- 2.) Zum Gutachten des T meint der Bw., dass es kein Pauschalgutachten ist, sondern sehr wohl einzelne Positionen aufgezählt werden, auf Grund derer ein erfahrener Sachverständiger einen realistischen Preis bekannt geben kann.
- 3.) Auf Grund der tatsächlichen Rechnungshöhe ergibt sich, dass der geschätzte Preis im Gutachten von der Größenordnung richtig ist.

Vertreter des Finanzamtes führt aus:

- 1.) Im Gutachten werden nur allgemeine Feststellungen getroffen. Der Vertreter des Finanzamtes erwartet sich, dass in einer Schlussrechnung oder in einer Beilage eine Aufgliederung der einzelnen Positionen enthalten ist, welche Arbeiten für die Dachsanierung durchgeführt wurden.

- 2.) Laut beiliegendem Kaufvertrag wird in Pkt. 4.4. gesagt, dass der Berufungswerber über die Bestimmungen des § 23 Abs. 3 Z. 4 in der damals gültigen Fassung informiert sei und über den Bauzustand der allgemeinen Teile des Hauses informiert ist.

Auf die Frage des Vertreters des Finanzamtes, warum auf die Einbeziehung eines Gutachtens im Kaufvertrag ausdrücklich von beiden Vertragspartnern verzichtet wurde **antwortet der Bw.**, weil er ein fachkundiger Sachverständiger ist (Baumeister).

- 3.) **Weiters wirft der Vertreter des Finanzamtes** die Frage auf, warum die Kosten der Dachsanierung zu 100% vom Bw. getragen wurden, da eine Dachsanierung der Allgemeinheit zu Gute kommt, folglich kann es sich nur um ein höchstpersönliches Interesse des Bw. handeln.
- 4.) **Die beiden Parteien sind sich einig**, dass im Falle der Klärung der Vorfrage, nämlich dass diese Rechnung einen klar abgrenzbaren Erhaltungsaufwand darstellt, die AfA vom Nettobetrag und nicht vom Bruttobetrag anzusetzen ist. In diesem Fall sind das 85%. Der errechnete Nettobetrag ist daher 1,616.226,55 S. (85% von 1,901.443,00 S betreffend die Rechnung vom 8. Juni 1999).

Der Bw. hat keine Förderung für den Dachbodenausbau in Anspruch genommen.

Der Bw. führt aus zum Einwand, warum er das Dach saniert habe: Es wurde eine schriftliche Vereinbarung mit Frau GB getroffen, dass der Bw. für die Sanierung dieses Gebäudes ab dem Dachboden für die Kosten zuständig sei, Frau GB übernahm die Kosten darunter, es wurden zum damaligen Zeitpunkt gleichzeitig die Fassade renoviert, der Sockel verputzt, im Stiegenhaus Malerarbeiten durchgeführt, der Kellerabgang ist erneuert worden, all diese Kosten übernahm Frau GB. Dem Bw. seien diesbezüglich keine Kosten entstanden (vereinfachte Aufrechnung im Vorfeld).

Zum Einwand des Vertreters des Finanzamtes führt der Bw. aus:

- 1.) Er sei im wesentlichen der Organisator der Schaffung des neuen Dachbodens gewesen.
- 2.) Der Zustand wurde gemeinsam besichtigt, er brauche keinen Fachmann, weil er selber über die nötigen Kenntnisse verfüge.
- 3.) Aus dem vergessenen Gutachten im Kaufvertrag den Schluss zu ziehen, dass bei einem 100 jährigen Haus keine Reparaturen notwendig seien, sei unrichtig.
- 4.) *Zu § 24 WEG:* Die Idee sei eine Schutzfunktion für Käufer, die von der Materie wenig verstehen und es gab vorher einige Fälle, bei denen Wohnungseigentum billig verkauft

wurde, und in der Folge große Gesamterhaltungskosten vorhanden waren, die dann auf die ahnungslosen Wohnungseigentümer überwälzt wurden.

Der Vertreter des Finanzamtes führt zu § 24 WEG aus, dass es nirgendwo einen Anhaltspunkt gebe, dass diese Bestimmung auf Wohnungseigentumswerber in deren Verbrauchereigenschaft eingeschränkt sei.

Auf Befragen, in welcher Art und Weise der Dachboden ausgebaut wurde, gibt der Bw. zu Protokoll:

Es handelt sich um eine Kombination von Stahl- und Betonteilen und Ausbau mit Gipskartonplatten. Diese Bauweise kann als eine Mischform zwischen Massiv- und Leichtbauweise bezeichnet werden. Es ist beides technisch nicht eindeutig definiert.

1.) Küchen, Treppen, Bodenlegearbeiten:

Vertreter des Finanzamtes: Der Einbau von Küchen sei im Zusammenhang mit dem Herstellungsaufwand zu sehen und auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben. Es handle sich um Aufwendungen, die die Wesensart des Gebäudes verändern.

Der steuerliche Vertreter führt aus: Laut Rechnung handle es sich um Küchenmöbel und Einbaugeräte, wobei seiner Ansicht nach die Wesensart des Gebäudes nicht verändert werde.

Der Bw. weist weiters darauf hin, dass die Wohnungen vermietet werden, und im schlimmsten Fall eine erhöhte Abnutzung stattfinde, wenn der Mieter die Küche nicht entsprechend schonungsvoll nutzt (man kann die Küche schon nach einem Jahr auswechseln).

Der Vertreter des Finanzamtes: Wenn solche Küchen ausgetauscht werden, sei es etwas anderes als bei einer Erstanschaffung, das erstmalige Einbauen im Sinne der Schaffung einer neuen Wohnung.

Bw: Bei den Böden handle es sich um schwimmend verlegte Laminatböden, die jederzeit entfernt werden können.

3.) Nutzungsdauer des Gebäudes:

Vertreter des Finanzamtes: Das Gutachten müsse einen begründeten Befund über den Zustand des Hauses beinhalten. Es werden nur allgemeine und nicht vollziehbare Aussagen getroffen und im zweiten Gutachten wurde sogar darauf hingewiesen, dass die Restnutzungsdauer schlüssig zu begründen nicht Auftrag des Gutachtens war.

Bw: Im zweiten Gutachten war nicht der Auftrag, dies begründend darzustellen, gegeben.

Die Referentin stellt in den Raum den Vertreter des Finanzamtes den Auftrag zu erteilen, seitens der Liegenschaftsbewertung ein Gutachten betreffend die Restnutzungsdauer des Gebäudes vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter und der Berufungswerber stimmen nach einer Beratung dem Vorschlag des UFS zu, dass die Restnutzungsdauer auf Grund des vorgelegten Gutachtens mit 40 Jahren festgesetzt wird (2,5%). Die AfA beträgt ist diesem Jahr 29.308 S pro Jahr.

Der Vertreter des Finanzamtes stimmt aus verwaltungsökonomischen Gründen und um nicht eventuelle weitere Gutachten und Gegengutachten zu produzieren, ebenfalls der Restnutzungsdauer von 40 Jahren zu.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ein Schreiben vorgelegt, in dem der Bw. zu den im Ermittlungsverfahren aufgeworfenen Fragen Stellung nahm:

1. Vor Baubeginn haben im Dachgeschossbereich des Gebäudes fünf parifizierte Wohneinheiten bestanden, welche sich im Rohzustand befanden. Aufgrund der erheblichen Sanierungs-, Um- und Ausbaumaßnahmen wurden diese Kosten vorsichtshalber als Herstellungskosten behandelt. Sollte sich jedoch in der Verhandlung eine andere Rechtsansicht ergeben, würde sich der Bw. der Behandlung der Kosten als Instandsetzungsaufwendungen nicht verschließen. Hinsichtlich der Instandsetzung des bereits vor des Dachbodenausbaues schadhaften Daches vertritt der Bw. weiterhin die Ansicht, dass diese Sanierung als Instandsetzung gemäß § 28 Abs. 2 EStG zu behandeln sei. Dies werde auch durch die Rz 6453 EStR 2000 und das Erkenntnis, VwGH vom 9.6.1980 55, 186/79 untermauert. Als Grundlage sollten jedoch 85% der tatsächlichen Kosten laut Rechnung vom 8.6.1999, in Höhe von 1,616.226,55 S an Stelle des Wertes aus dem Gutachten herangezogen werden.
2. Eine Förderung des Landes wurde nicht gewährt.
3. Die vier verbleibenden Wohnungen sind komplett vermietet.
4. Im Zuge des Kaufes wurde ausdrücklich auf die Erstellung eines Gutachtens über den Erhaltungszustand des Hauses verzichtet und mit der Besitzerin Frau GB vereinbart, dass die Kosten der Dachsanierung vom Bw. zu tragen sind und im Gegenzug dafür sämtliche Sanierungs- und Erhaltungsmaßnahmen am restlichen Haus (vom Keller bis zum Dachgeschoß) auf die Dauer von 10 Jahren von Frau GB zu tragen sind. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, dass der Bauzustand des

- restlichen Hauses einwandfrei war. Ganz im Gegenteil, der Bw. wurde für die Fassaden- und Sockelsanierung und diverse Instandsetzungsarbeiten beauftragt, und hat diese Kosten Frau GB in Rechnung gestellt.
5. Beim Gutachten, in dem die Restnutzungsdauer des gesamten Hauses mit 30 Jahren festgestellt wurde, könnte man einwenden, dass bei der Berechnung auch diverse Verschleißteile wie Innenanstrich, Fußbodenbelag, eventuell elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsanlagen mit einfließen. Diese Teile würden ca. 25% der Gesamtbaukosten betragen. Wenn man nun die Verschleißteile aus dem Gutachten herausrechnet, würde sich das Ergebnis von 3.029 um 410 Bewertungspunkte vermindern und im Gegenzug müsste man die sich nun ergebenden 2.619 von 75% auf 100% hochrechnen, wodurch man zu einer Restnutzungsdauer von ca. 35 Jahren kommen würde. Weiters sollte man unterscheiden zwischen einer technischen und wirtschaftlichen Restnutzungsdauer. Für den Fall, dass man in den nächsten 30 bis 35 Jahren keinerlei Sanierungsmaßnahmen setzen würde, könnte man zwar davon ausgehen, dass das Gebäude technisch noch nicht einsturzgefährdet ist, jedoch würden dann die Kosten für eine Generalsanierung explodieren und es wirtschaftlich nicht mehr sinnvoll erscheinen lassen, die Sanierung auch tatsächlich durchzuführen. Durch laufende und begleitende Sanierungen ist es jedoch möglich die Restnutzungsdauer von 30 Jahren immer wieder vor sich herzuschieben und es steht daher nicht in Widerspruch auch in einem so alten Gebäude einen Dachbodenausbau durchzuführen. Da für Gebäude, die vor 1915 erbaut worden sind, eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren vermutet wird, das berufungsgegenständliche Gebäude jedoch bereits schon im Jahr 1892 erbaut wurde, und man die Differenz von 23 Jahren abziehen würde, würde man zu einer Restnutzungsdauer von 27 Jahren kommen.
6. Bei der Anschaffung der vier Küchen bzw. der Bodenlegerarbeiten wurden irrtümlich 85% statt 100% der Anschaffungskosten angesetzt. Da es sich bei den Küchen um Einbauküchen im Wert von durchschnittlich 46.000 S handelt und diese auch nicht mit der Bausubstanz fest verbunden sind, sondern nur eine Grundausstattung darstellen, bzw. aus klassischen Verschleißteilen bestehen, ist einer Nutzungsdauer von 50 Jahren keinesfalls zuzustimmen. Eine Nutzungsdauer bei den Küchen, Treppen und Bodenlegerarbeiten von max. 10 Jahren scheint vertretbar.

Das Finanzamt ersuchte bei der Beurteilung der Rechtsfrage, ob es sich bei der Dachsanierung im Zuge des Dachbodenausbaues um Herstellungsaufwand oder Erhaltungsaufwand handelt, folgende rechtliche Überlegung zu berücksichtigen:

Mit dem Kauf des gesamten Dachgeschosses zum Ausbau von Wohnungen habe der Bw. ein selbständiges Wirtschaftsgut erworben. Das Dach bzw. der Dachboden sei somit kein unselbständiger Teil des Gesamtgebäudes. Das erworbene selbständige Wirtschaftsgut Dachbereich wurde vom Bw. ausgebaut, sodass die damit verbundene Dachsanierung jedenfalls Herstellungsaufwand darstelle (das selbständige Wirtschaftsgut wurde erneuert bzw. neu hergestellt).

Der steuerliche Vertreter beziehe sich in seiner Argumentation dagegen auf den Fall, dass der Hauseigentümer eines Gebäudes das schadhaft gewordene Dach zum Anlass dafür nimmt, den Dachboden auszubauen (EStR 2000 Rz 6453). In diesem Fall sei der Dachboden kein selbständiges Wirtschaftsgut, sondern ein unselbständiger Teil des Gesamtgebäudes. Nur in diesem anders gelagerten Fall würde die Dacherneuerung zum Erhaltungsaufwand zählen, die im Zuge eines Herstellungsaufwandes anfällt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der unabhängige Finanzsenat ging von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. hat mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 1998 „*einen ideellen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft von insgesamt 379/1883 Anteile*“ von Frau GB erworben. Das Gebäude wurde im Jahr 1892 errichtet.

Laut Vertrag (Punkt: Zweitens, 3.) soll mit diesen Anteilen künftig Wohnungseigentum an den zu errichtenden Wohnungen Top 22, 23, 24, 25 und 26, jeweils im Dachgeschoß des Hauses W,G, verbunden sein.

Zum Zeitpunkt des Kaufvertrages lag bereits eine rechtskräftige Baubewilligung zur Errichtung von 5 Wohnungen vor, wobei sich die Verkäuferin die Wohnung Top 24 in ihrem Eigentum behalten hat. Nach der Errichtung hat der Bw. die Wohnungen vermietet.

Zeitgleich mit der Errichtung der Wohnungen wurden am gesamten Gebäude Sanierungsmaßnahmen vorgenommen, wobei zwischen dem Bw. und der Verkäuferin vertraglich vereinbart wurde, dass der Bw. die Kosten für die gesamte Dachsanierung und Frau GB die Kosten für die anderen Maßnahmen zu tragen habe (Aussage des Bw. in der mündlichen Verhandlung vom 21. Mai 2008).

Aus der Vermietungsabsicht ergibt sich, dass die dem Bw. gehörenden Wohnungen jeweils mit einer Küche, Böden und Treppen ausgestattet worden sind.

Im gegenständlichen Verfahren sind strittig:

1. der Dachbodenausbau als Instandsetzungsaufwendungen (Bw.) bzw. Herstellungsaufwand (FA),
2. die Dachsanierung als Erhaltungsaufwand (Bw.) bzw. Herstellungsaufwand (FA),
3. Aufwendungen für Küchen, Treppen und Bodenbelegarbeiten einkommensteuerrechtlich als Herstellungsaufwand in Ansatz zu bringen (FA) sind bzw. ob die Abschreibung auf 10 Jahre vorzunehmen ist (Bw.)
4. und letztlich steht die Restnutzungsdauer des Gebäudes in Streit.

Daraus folgt rechtlich:

Gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 ist abnutzbares Anlagevermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vermindert um die Absetzung für Abnutzung nach den § 7 und § 8 EStG 1988 anzusetzen.

Herstellungsaufwand ist als aktivierungspflichtiger Aufwand vom sofort absetzbaren Erhaltungsaufwand zu unterscheiden.

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen Folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Nach § 203 Abs. 3 HGB (§ 203 Abs. 3 UGB) zählen zu den Herstellungskosten Aufwendungen für die Herstellung, Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung.

Aus steuerlicher Sicht liegt Herstellung vor, wenn

- ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird bzw.
- durch die Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird, insbesondere wenn dies zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt (VwGH vom 17.5.2006, 2004/0080; VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0333).

Die unternehmensrechtliche Definition ist auch für das Steuerrecht relevant, weil der Herstellungskostenbegriff sowohl nach der Verwaltungspraxis in den beiden Rechtsmaterien übereinstimmt (EStR 2000, Rz 2197) als auch nach der Literatur bei Beurteilung derartiger Aufwendungen auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die entsprechende unternehmensrechtliche Definition herangezogen werden kann (Doralt, EStG⁶, § 6, Tz 126, EStG⁹, § 28 Tz 136).

Erhaltungsaufwand dient nach Ansicht des VwGH hingegen dazu, ein Wirtschaftsgut in ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten oder wieder in einen solchen zu versetzen (VwGH vom 17.5.2006, 2004/14/0080).

Ein derartiger Aufwand liegt somit auch vor, wenn vorhandene Teile ausgetauscht werden; dabei nimmt der Umstand, dass dabei besseres Material verwendet wird, den Aufwendungen nicht den Charakter als Erhaltungsmaßnahme.

Laufende Erhaltungsarbeiten können dazu geeignet sein, die Nutzungsdauer des betroffenen Wirtschaftsgutes zu verlängern. Auch dieser Umstand allein führt nicht dazu, die angefallenen Aufwendungen als Herstellungsaufwendungen einzustufen.

Instandhaltungsaufwendungen sind im Gesetz nicht definiert, sie ergeben sich jedoch aus der negativen Abgrenzung. Instandhaltungsaufwendungen sind Erhaltungsaufwand, soweit keine Instandsetzung vorliegt.

Instandhaltungsaufwand liegt folglich vor, „wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden, bzw. wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer kommt“.

Instandsetzungsaufwand ist jener Aufwand, der

- zwar nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, aber
- alleine oder zusammen mit einem Herstellungsaufwand
- den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöht oder
- die Nutzungsdauer wesentlich verlängert.

Instandsetzungsaufwand liegt nach den EStR 2000, Rz 6461 immer dann vor, „wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht werden und nur deshalb kein Herstellungsaufwand zu unterstellen ist, weil bei Austausch von unselbständigen Bestandteilen infolge fehlender Änderung der Wesensart des Gebäudes keine Aktivierung vorzunehmen ist“.

Der Nutzungswert des Gebäudes wird dann wesentlich erhöht, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen z.B. durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist bzw. wenn wesentliche Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist.

Instandsetzungsaufwendungen sind Aufwendungen, die – bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes – „den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“, als Erhaltungsaufwand nicht zu den Herstellungskosten zählen.

Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) vor, wenn das Wirtschaftsgut neu hergestellt wird oder eine Änderung der Wesensart erfährt.

Die Erhöhung des Nutzungswertes des Gebäudes muss mit einer Nutzungs- bzw. Funktionsänderung, die Verlängerung der Nutzungsdauer mit einer Qualitätssteigerung verbunden sein, die in einer Änderung der Wesensart des Gebäudes mündet (Jakom/Laudacher EStG § 28 Rz 119).

Zum Herstellungsaufwand gehören auch Aufwendungen, die zur Erweiterung oder zu einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des Wirtschaftsgutes führen. Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt Herstellung auch vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird und weiters, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird. Letzteres Merkmal ist insbesondere dann erfüllt, wenn die Maßnahme zur Erweiterung oder über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt.

1. Nichtanerkennung der Instandsetzungsaufwendungen des Dachbodenausbaus

Entsprechend der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung des VwGH ist grundsätzlich eine Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei jeder Baumaßnahme vorzunehmen.

Herstellungsaufwand liegt in Abgrenzung zu Instandhaltung oder Instandsetzung (Erhaltung) dann vor, wenn die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird.

Festgestellt wird, dass der Bw. einen bereits vorhandenen Dachbodenbereich nach seinem ideellen Anteilen erworben hat.

Beim berufungsgegenständlichen Dachbodenausbau wurden zwar die Wohnungen Top 22 – 26 erstmals geschaffen, wodurch die Nutzung des bestehenden Gebäudes wesentlich erweitert wurde. Die Konstruktion des Gebäudes als solche blieb jedoch bestehen, da lediglich aus dem Dachbodenbereich 5 Wohnungen errichtet wurden. Es wurde im Zuge der Errichtung kein neues Dach hergestellt, sondern das bestehende Dach wurde repariert.

Folglich liegen hinsichtlich des Dachbodenausbaues nach den oben erläuterten auch für das Steuerrecht relevanten Herstellungsbegriff Herstellungskosten vor, die auf die Restnutzungsdauer abzuschreiben sind. Im gegenständlichen Verfahren wurde die Restnutzungsdauer in Übereinstimmung des Bw. und der Amtspartei unter Einbeziehung des Alters des Gebäudes und der Bauweise im Ausmaß von 40 Jahren (2,5% AfA) festgelegt (siehe Punkt 3 der Berufungsentscheidung).

In diesem Punkt war die Berufung abzuweisen.

Als Werbungskosten betreffend den Dachbodenausbau kann im Jahr 1999 eine AfA in Höhe von 56.303 S, im Jahr 2000 eine AfA in Höhe von 83.297,99 S geltend gemacht werden.

Bemessungsgrundlage für die AfA (2,5%) betreffend den Dachbodenausbau im Jahr 1999:

	<u>Betrag</u>	<u>AfA – Bw.</u>	<u>AfA - Betrag</u>	<u>AfA – UFS</u>	<u>AfA -Betrag</u>
1 (RND)	878.475 S	3,33%	29.283 S	2,5%	21.961,87 S
2 (RND)	30.747 S	3,33%	1.025 S	2,5%	768,67 S
3 (RND)	8.785 S	3,33%	293 S	2,5%	219,62 S
4 (RND)	15.120 S	3,33%	504 S	2,5%	378,00 S
5 (RND)	20.000 S	3,33%	667 S	2,5%	500,00 S
6 (RND)	90.468 S	3,33%	3.016 S	2,5%	2.261,70 S
7 (RND)	128.726 S	3,33%	4.291 S	2,5%	3.218,15 S
8 (RND)	425.000,00 S	1,69%	7.203 S	2,5% (½)	5.312,50 S
11 (RND)	1.642.106,78S	1,69%	27.832 S	2,5% (½)	20.526,33 S
13 (RND)	33.253,36 S	1,70%	564 S	2,5% (½)	415,66 S
14 (RND)	59.238,63 S	1,70%	1.004 S	2,5% (½)	740,48 S
Summe			75.682 S		<u>56.303,02 S</u>

2. Dachsanierung

Wie bereits im vorigen Punkt ausgeführt, ist die Trennung in Erhaltungs- und Herstellungsaufwand bei jeder Baumaßnahme vorzunehmen.

Ist dabei der Erhaltungsaufwand durch den Herstellungsaufwand bedingt, dann liegt einheitlich Herstellungsaufwand vor.

Es besteht jedoch eine Ausnahme insofern, als der Erhaltungsaufwand auch ohne den Herstellungsaufwand notwendig gewesen wäre (z.B. ein schadhaftes Dach muss repariert werden, es wird daher aufgestockt und dabei ein neues Dach aufgesetzt; die Dacherneuerung ist Erhaltung- bzw. Instandsetzungsaufwand). In diesem Fall kann der Erhaltungsaufwand bzw. Instandsetzungsaufwand sofort oder als Instandsetzung auf 10 Jahre verteilt abgesetzt werden.

Um etwaigen Zweckbehauptungen für eine günstigere steuerliche Absetzbarkeit vorzubeugen, ist die Reparaturbedürftigkeit seitens des Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Durch das dem unabhängigen Finanzsenat vorliegendem Gutachten von T wurde unstrittig festgestellt, dass das Dach im Zeitpunkt des Kaufes bereits reparaturbedürftig war; weiters beinhaltet das Gutachten eine Kostenaufstellung der Sanierung. Aus der Rechnung ist ersichtlich, dass das Gutachten hinsichtlich der vorgenommenen Maßnahmen und der angefallenen Kosten bestätigt wurde, und dass lediglich die notwendigen Reparaturen am Dach durchgeführt wurden, und kein neues Dach auf die neu errichteten Wohnungen aufgesetzt wurde.

Daraus leitet sich für den unabhängigen Finanzsenat zweifelsfrei ab, dass das Dach schon vor dem besagten Ausbau des Dachbodens reparaturbedürftig war und nicht erst durch diesen bedingt wurde.

Lediglich aus wirtschaftlichen Überlegungen hat die Verkäuferin die Sanierung des Gebäudes zeitgleich mit dem Dachbodenausbau vorgenommen.

Zeitgleich mit dem Dachbodenausbau wurden die Dachsanierung, die Renovierung der Fassade, das Verputzen des Sockels, Malerarbeiten im Stiegenhaus und die Erneuerung des Kellerabgangs ausgeführt.

Hinsichtlich der Abrechnung haben der Bw. und Frau GB vereinbart, dass jeder der beiden Miteigentümer der Liegenschaft die Kosten für die Sanierung des Gebäudes nach ihren ideellen Anteilen an dem Gebäude übernehmen (85% Frau GB und 15% der Bw.). Um etwaige Gegenrechnungen und Aufrechnungen zu vermeiden, haben sie eine Vereinbarung hinsichtlich einer vereinfachten Abrechnung getroffen, wonach der Bw. alleine für die Dachsanierung und Frau Grünewald Brigitte für die restlichen Aufwendungen aufkommen möge, was den ideellen Anteilen der beiden Miteigentümern am Gebäude entspricht.

Dem Einwand der Amtspartei, dass der Bw. durch den Kauf des Dachgeschosses ein selbständiges Wirtschaftsgut erworben hätte, und somit keinen unselbständigen Teil des Gesamtgebäudes erworben hätte, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Gemäß § 2 Abs. 1 WEG ist Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen.

Gemäß § 2 Abs. 2 WEG sind Wohnungseigentumsobjekte Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für Kraftfahrzeuge (wohnungseigentumstaugliche Objekte), an denen Wohnungseigentum begründet wurde. Eine Wohnung ist ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, der nach

seiner Art und Größe geeignet ist, der Befriedigung eines individuellen Wohnbedürfnisses von Menschen zu dienen. Eine sonstige selbständige Räumlichkeit ist ein baulich abgeschlossener, nach der Verkehrsauffassung selbständiger Teil eines Gebäudes, dem nach seiner Art und Größe eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zukommt, wie etwa ein selbständiger Geschäftsraum oder eine Garage.

Nach § 2 Abs. 4 WEG sind allgemeine Teile der Liegenschaft solche, die der allgemeinen Benützung dienen oder deren Zweckbestimmung einer ausschließlichen Benützung entgegensteht.

§ 2 Abs. 4 WEG definiert den allgemeinen Teil der Liegenschaft, wobei hierbei zwischen notwendig allgemeine Teilen und allgemeine Teilen kraft Widmung unterscheiden wird (Würth/Zingher/Kovanyi, Miet- und Wohnrecht²¹, 2004, § 2 WEG Rz 14). Allgemeine Teile der Liegenschaft sind schon begrifflich das Gegenteil des einzelnen Wohnungseigentumsobjekts. Es ist sowohl örtlich als auch funktional zwischen allgemeinen Teilen einerseits und dem Wohnungseigentumsobjekt andererseits zu unterscheiden.

Zu den allgemeinen Teilen zählt nicht nur rein örtlich die gesamte "Außenhaut" des Hauses, wie etwa das Dach, die Fassade, Außenfenster, sondern auch konstruktive Teile, wie Decken oder tragende Wände.

Ein weiteres Indiz dafür, dass ein Dach zu den allgemeinen Teilen einer Liegenschaft zählt, findet sich im Mietrechtsgesetz, welches bei der ordnungsgemäßen Erhaltung auf die allgemeinen Teile der Liegenschaft Bezug nimmt.

Gemäß § 3 Abs. 1 MRG hat der Vermieter nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten dafür zu sorgen, dass das Haus, die Mietgegenstände und die der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen im jeweils ortsüblichen Standard erhalten und erheblichen Gefahren für die Gesundheit der Bewohner beseitigt werden.

Gemäß Abs. 2 Z 2 leg. cit. umfasst die Erhaltung im Sinn des Abs. 1 die Arbeiten, die zur Erhaltung der allgemeine Teile des Hauses erforderlich sind.

Laut § 28 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 ist auch die Behebung "ernster Schäden des Hauses in einem Wohnungseigentumsobjekt", worunter ebenso das Wohnungseigentumszubehör zählt, unter die ordentliche Verwaltung fällt.

Der Begriff des ernsten Schadens selbst ist nicht anders als nach § 3 Abs. 2 Z 2 MRG zu beurteilen.

Die Kosten der Aufrechterhaltung des Betriebes derartiger Anlagen stellen Erhaltungsarbeiten iSd § 3 Abs. 1 MRG dar und zählen daher zu den Maßnahmen der ordentlichen Verwaltung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 WEG 2002.

Unter allgemeine Teile der Liegenschaft nach § 16 Abs. 2 Z 2 WEG fallen nicht nur Räume - wie auch Dachböden -, sondern auch das Dach, Gärten (auch wenn sie auf Grund einer Benutzungsvereinbarung genutzt werden), Fassadenflächen und Außenfenster, Verglasungen von Balkonen, die Außenfläche von Balkonen, die Unterseiten von Balkonen, Außenmauern und Scheidewände, Decken zwischen Wohnungseigentumsobjekten, tragende Konstruktionen und Bauteile mit allgemeinen Versorgungsleitungen.

Der Bw. hat die Errichtung der Dachgeschoßwohnungen an die bestehende Dachform angepasst, und es wurde das bestehende Dach lediglich im notwendigen Ausmaß repariert, wobei die Verwendung von einem besseren Material der Abgrenzung als Instandsetzungsaufwand nicht entgegensteht.

Da es sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates bei der Dachsanierung um die Beseitigung von Schäden am Gebäude im Zusammenhang mit den übrigen Sanierungsmaßnahmen an einem allgemeinen Teil der Liegenschaft handelt, die die Miteigentümer nach ihren ideellen Anteilen an der Liegenschaft getragen haben, hat sich der Nutzwert des Gebäudes bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöht, sodass von Instandsetzungsaufwendungen, die auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben werden, auszugehen war.

Der Einwand des Vertreters des Finanzamtes auf § 23 Abs. 3 Z 4 WEG, nach dem ein Wohnungseigentümer „*vor oder mit der Zusage des Wohnungseigentums an einem Gebäude, dessen Baubewilligung zum Zeitpunkt der Zusage vor mehr als 20 Jahren erteilt worden ist, dem Wohnungseigentumsbewerber ein Gutachten eines für den Hochbau zuständigen Ziviltechnikers oder eines allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für das Hochbauwesen über den Bauzustand der allgemeinen Teile des Hauses, insbesondere über in absehbarer Zeit notwendig werdende Erhaltungsarbeiten, zu übergeben; das Gutachten darf zum Zeitpunkt der Zusage nicht älter als ein Jahr sein; dieses Gutachten ist in den Kaufvertrag über den Liegenschaftsanteil, an dem Wohnungseigentum erworben werden soll, einzubeziehen; wird ein solches Gutachten nicht in den Kaufvertrag einbezogen, so gilt ein Erhaltungszustand des Gebäudes als vereinbart, der in den nächsten zehn Jahren keine größeren Erhaltungsarbeiten erfordert*“, ist insofern im gegenständlichen Verfahren unbeachtlich, da es sich bei dieser Bestimmung um eine Schutzbestimmung in Zivilrechtssachen für einen Wohnungseigentumsbewerber handelt, der sachunkundig ein

Gebäude erwirbt, um diesen in den nächsten Jahren für ihn im Zeitpunkt des Kaufes unvorhersehbare finanzielle Aufwendungen zu bewahren.

Im gegenständlichen Verfahren war der Bw. als sachkundiger Sachverständiger über den Bauzustand des Gebäudes informiert. Der Behörde ist auch nicht bekannt, dass zivilrechtlichen Forderungen gegen Frau GB bestehen, sondern es wurde in Übereinstimmung beider Miteigentümer die Sanierung vorgenommen. Aus Vereinfachungsgründen bei der Abrechnung übernahm der Bw. den Gesamtanteil der Dachsanierung, während die Verkäuferin des Gebäudes die restlichen Kosten finanzierte.

Es kann ein notwendiger umfassender Reparaturaufwand nur im Hinblick auf seine sinnvolle zeitliche Verbindung mit einem Herstellungsaufwand nicht zur Gänze letzterem zugerechnet werden. Vielmehr hat nach den oben angeführten Kriterien eine Trennung des gesamten Aufwandes in Erhaltungsaufwand einerseits und Herstellungsaufwand andererseits zu erfolgen.

Der Umstand, dass anlässlich der notwendigen gänzlichen Erneuerung eines schadhaften Daches einschließlich der Dachkonstruktion auch ein Ausbau des Dachgeschosses vorgenommen wird, führt nämlich nicht dazu, dass die Dacherneuerung als solche sowie die damit zusammenhängende Schadensbehebung im darunter liegenden Geschoß ihren Reparaturcharakter verlieren (VwGH 9.6.1980, 55,186/79).

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates sind die Aufwendungen für den Dachbodenausbau und die Dachsanierung zu trennen, wobei es sich bei der Dachsanierung um eine Instandsetzungsmaßnahme handelt, die auf 10 Jahre verteilt abgesetzt werden kann.

In diesem Punkt war der Berufung stattzugeben.

Die Bemessungsgrundlage für die AfA ist ein Betrag in Höhe von 1.616.226 S (= 100% der Aufwendungen). Als Werbungskosten kann eine AfA in Höhe von 161.623 S (1/10) berücksichtigt werden.

3. Restnutzungsdauer des Gebäudes

Bei Gebäuden beträgt der AfA-Satz grundsätzlich bis zu 1,5% (1,5% entsprechen einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren). Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) kommt – auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist –, nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist.

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dient.

Gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988 ist die Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig.

Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH vom 20.11.1996, 92/13/0304).

Nachdem der Bw. den Dachboden in einer Mischform zwischen Massiv- und Leichtbauweise (Mischform deswegen, weil zum Zeitpunkt der Errichtung des Dachbodens die Leichtbauweise noch nicht gesetzlich definiert war) errichtet wurde, wurde die Restnutzungsdauer in Übereinstimmung beider Parteien mit 40 Jahren festgesetzt. Die AfA beträgt 29.308 S (= 2.130 €).

4. Aufwendungen für Küchen, Treppen und Bodenbelegarbeiten als Herstellungsaufwand

Bei der Bemessungsgrundlage der AfA ist von 100% der Anschaffungskosten auszugehen.

Grundsätzlich kann immer nur eine einheitliche AfA für das gesamte Wirtschaftsgut geltend gemacht werden. Nur ein selbständig bewertbares Wirtschaftsgut kann hinsichtlich der AfA gesondert behandelt werden.

Die Frage nach der selbständigen Bewertbarkeit von Wirtschaftsgütern, die mit Gebäuden in fester Verbindung stehen, ist nicht nach den sachenrechtlichen Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes, sondern nach der Verkehrsauffassung zu beantworten.

Küchen und Treppen und Bodenbelege können in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und nach der Verkehrsauffassung dementsprechend technisch vom Gebäude (der Gebäudesubstanz) getrennt werden; sie dienen auch einem besonderen Zweck nämlich der Wohnlichmachung der Räume (VwGH vom 1.3.1983, 82/14/0156). Daher sind sie als selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter zu behandeln.

Analog zu den Richtwerten zur Büro- und Geschäftsausstattung wird eine Nutzungsdauer von 10 Jahren als angemessen angesehen.

Da die Nutzung der Wirtschaftsgüter (Küche, Treppe und Boden) im Jahr der Inbetriebnahme (1999) nicht länger als 6 Monate betragen hat, ist im Jahr 1999 der halbe AfA-Betrag anzusetzen.

Afa-Berechnung:

9 (Küche)	181.032 S	10%	18.103 S	½	9.052 S
10 (Treppen)	75.801 S	10%	7.580 S	½	3.790 €

12 (Boden)	343.982 S	10%	34.398 S	½	17.199 S
	600.815 S		60.082 S		30.041 S

Im Jahr 1999 ist eine AfA in Höhe von 30.082 S (2.183,20 €) und im Jahr 2000 eine AfA in Höhe von 60.082 (4.366,40€) zu gewähren.

5. Berechnung der AfA insgesamt

	<u>Betrag</u>	<u>Afa-Satz</u>	<u>1999</u>	<u>2000</u>
1 (RND)	878.475,00 S	2,5%	21.961,88 S	21.961,88 S
2 (RND)	30.747,00 S	2,5%	768,68 S	768,68 S
3 (RND)	8.785,00 S	2,5%	219,63 S	219,63 S
4 (RND)	15.120,00 S	2,5%	378,00 S	378,00 S
5 (RND)	20.000,00 S	2,5%	500,00 S	500,00 S
6 (RND)	90.468,33 S	2,5%	2.261,70 S	2.261,70 S
7 (RND)	128.726,55 S	2,5%	3.218,16 S	3.218,15 S
8 (RND)	425.000,00 S	2,5% (½)	5.312,50 S	10.625,00 S
11 (RND)	1.642.106,78 S	2,5% (½)	20.526,33 S	41.052,62 S
13 (RND)	33.253,36 S	2,5% (½)	415,66 S	831,33 S
14 (RND)	59.238,63 S	2,5% (½)	740,48 S	1.481,00 S
9 (Küche)	181.032,25 S	10%	9.052,00 S	18.103,00 S
10 (Treppen)	75.801,62 S	10%	3.790,00 S	7.580,00 S
12 (Boden)	343.982,52 S	10%	17.199,00 S	34.398,00 S
15 (Dachsanierung)	1.616.226,55 S	10%	161.622,65 S	161.622,65 S
AfA gesamt			247.966,67 S	305.002,64 S

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage zu Punkt 9 und 12 ist hinzuzufügen, dass bei der Berechnung des unabhängigen Finanzsenat von 100% der Anschaffungskosten ausgegangen wurde.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage zu Punkt 15 ist hinzuzufügen, dass bei der Berechnung der AfA von den tatsächlichen Kosten laut Rechnung wie in der mündlichen Verhandlung bekannt gegeben, ausgegangen wurde.

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden im Jahr 1999 in Höhe von 827.330 S (60.124,43 €), im Jahr 2000 in Höhe von 1.277.660 S (92.851,20 €) festgesetzt.

Berechnung

	<u>1999</u>	<u>2000</u>
V+V laut Erklärung	798.654,00 S	1.217.218,00 S
AfA laut Verzeichnis	+ 276.642,85 S	+ 365.444,00 S
AfA laut BE	- 247.966,67 S	- 305.001,64 S
Einkünfte aus V+V laut BE	<u>827.330,20 S</u>	<u>1.277.660,40 S</u>
	<u>60.124,43 €</u>	<u>92.851,20 €</u>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 16. Juni 2008