

GZ. RV/4636-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Franz Gruber, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Die Berufungswerberin (Bw.) zeigte mit am 23. Oktober 2001 ausgefülltem Formular Verf. 16 den Beginn ihrer Vermietungstätigkeit unter Anschluss des "Hausgemeinschaftsvertrages" vom 15. Oktober 2001 an.

In der Beilage zur Einkünftefeststellungserklärung für das Jahr 2001 wird von den "AK/HK Gebäude" in Höhe von netto S 1.371.510,35 eine AfA in Höhe von 3,03%, somit für das zweite Halbjahr 2001 in Höhe von S 20.778,38 geltend gemacht.

Die (negativen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2001 wurden mit –S 34.314,66 erklärt und auf die drei Miteigentümer zu gleichen Teilen aufgeteilt.

Abweichend von der Erklärung wurden vom Finanzamt Neunkirchen mit Bescheid vom 17. Juli 2002 die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO einheitlich mit –S 23.171,00 festgestellt. "Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können grundsätzlich jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage gemäß § 16 Abs 1 lit.a bis d als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Die vorgelegte Bewertung bezieht sich auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer, die allerdings bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht maßgeblich ist."

Aktenkundig ist das Telefax eines Gutachtens des technischen Büros Ing. Helmut W.

Hierin wird unter anderem ausgeführt (Originalschreibweise teilweise beibehalten):

"I ALLGEMEINES

1.) Auftrag

Auftrag der Firma Hausgemeinschaft [Bw.] vom 9.8.2001.

2.) Zweck

Steuerliche Abschreibungsmöglichkeit auf 33 Jahre

3.) Unterlagen der Bewertung

Bauprojektsmappe zur Errichtung eines Büro- und Wohnhauses in der KG [...].

Leistungsverzeichnis

Richtwerte für die fortschreitende Altersabschreibung nach F.W. Ross.

Flächenwidmungsplan

II BESCHREIBUNG

Das Geplante Objekt soll in offener Bauweise in der Bauklasse II ohne Keller errichtet werden.

Das Grundstück wird unter Berücksichtigung der vorgesehenen Teilung ein Ausmaß von rund 760 m² bei einer dreiecksförmigen Figuration erhalten. Die straßenseitige Länge des Grundstückes beträgt 39,0 m.

Entlang der Straßenfront werden auf Eigengrund 9 Stellplätze für das Büro und die Wohnung angelegt. Zur linken Nachbargrundgrenze ist ein Abstand von 3,0 m vorgesehen. Der übrige Bereich des Grundstückes wird als Garten gestaltet. Im Flächenwidmungsplan der Gemeinde S ist die Liegenschaft als Baulandwohngebiet gewidmet. Ein Bebauungsplan liegt nicht auf. Das Grundstück weist eine ebene Lage auf.

Das Niveau des EG-Fußbodens wird 0,65 m über der Höhenlage des Gartens angeordnet. Die Fundamentierung erfolgt auf Streifenfundamenten. Das tragende Mauerwerk wird massiv mit einer äußereren Vollwärmeschutzfassade ausgeführt. Das Dach bildet als Pultdach zugleich den Abschluß für das Obergeschoß. Die Innenwände werden in Trockenbauweise mit Gipskartonständerwänden hergestellt.

Als Kamin ist ein einziger Stahlrohrkamin vorgesehen. Die Beheizung und Warmwasserbereitung soll mittels einer gasbefeuerten Warmwasserzentralheizungsanlage erfolgen.

Die Versorgung mit Wasser, elektr. Energie und die Abwasserentsorgung sowie Tel.Anschluß sind über die öffentlichen Einrichtungen gewährleistet.

Der Zugang zum Objekt wird gemeinsam für Büro und Wohnung an der rückwärtigen Gebäudefront angeordnet. Das Stiegenhaus erschließt im EG das Büro mit Teeküche und die Büronebenräume (Zimmer, WC, Abstellraum), im OG den privaten Bereich.

Im EG soll die lichte Raumhöhe 2,5 m, im OG 2,10 m – 2,9 m betragen.

III BEURTEILUNG

Das Gebäude ist baubehördlich noch nicht bewilligt. Im Zuge des Bewilligungsverfahrens wird unter Anwendung der NÖ Bauordnung für den linken Bauwich ein Abstand von mindestens 3,5 m zur Nachbargrundgrenze vorgeschrieben werden, da als Abstand die halbe Gebäudehöhe einzuhalten ist.

Entscheidend für die Beurteilung eines Büro- u. Wohnobjektes hinsichtlich der Nutzungsdauer ist die geplante Nutzung, die Anpassungs- u. Erweiterungsmöglichkeit unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Entwicklung und der privaten Bedürfnisse.

Im Erdgeschoß soll ein Techn.Büro für die Ingeniegemeinschaft [...] eingerichtet werden. Teilhaber dieser Bürogemeinschaft sind drei Personen, wobei angenommen wird, dass eine Bürokrat für die Buchhaltung und Administration aufgenommen wird.

Das Büro mit Teeküche und Zimmer (Chefbüro oder Buchhaltung, event. Besprechungszimmer) umfaßt eine Nutzfläche von 59,23 m².

Da im Abstellraum die Zentralheizung eingerichtet wird steht kein Lagerraum für das Büromaterial oder die Archivierung zur Verfügung.

Eine optische und lärmabschutzmäßige Trennung zum Obergeschoß ist auf Grund des gemeinsamen Stiegenhauses und mangels eigener Vorräume nicht gewährleistet, was einer familiären Entwicklung (Kinder) hinderlich sein wird.

Eine bauliche Erweiterungsmöglichkeit ist nur an zwei Gebäudefronten möglich, doch geht dies zu Lasten der für die Wohnqualität wichtigen Gartenfläche und ist zu dem nur im eingeschränkten Umfang möglich, da zur Nachbargrundgrenze mindestens 3,5 m einzuhalten ist. Die ortsübliche Bebauung ermöglicht zwar eine Bebauungsdichte von etwa 30%. Diese

Bebauungsdichte, kann auf Grund der ungünstigen Grundstücksform nicht voll ausgeschöpft werden.

Die wirtschaftliche Lage erfordert eine große Flexibilität und ermöglicht keine langfristige Planung.

Jede Erweiterung des privaten Bereiches oder des Büroteiles bedingt einen kosten-aufwendigen Eingriff in die Bausubstanz, sodass die Wirtschaftlichkeit eines Zu- und Umbaues schon jetzt in Frage zu stellen ist.

Bei reinen Wohnobjekten sind Erweiterungen bei viereckigen Grundstücksfiguren in der Regel technisch möglich und wirtschaftlich vertretbar. Für Wohnobjekte kann unter Anwendung der Bewertungskriterien nach F. W. Ross von einer technischen Lebensdauer von 100 Jahren ausgegangen werden.

Für ein Wohn- u. Bürogebäude muß von diesen Werten mit einem Abschlag von mindestens 50% gerechnet werden. Dies deckt sich auch mit den Erfahrungswerten der letzten 20 Jahren wo festzustellen ist, dass Geschäftsobjekte vor einem Umbau eher abgetragen und den neuen Anforderungen entsprechend neu errichtet als umgebaut werden, Bezw. kommt in der Regel ein Umbau kostenmäßiger teurer als ein Neubau.

IV SCHLUSSFOLGERUNG

Unter Berücksichtigung der zuvor getroffenen Feststellungen ist die wirtschaftliche Lebensdauer mit max. 40 Jahren für das geplante Büro u. Wohnhaus aus dem Grundstück 18/3 KG [...] begrenzt. Da ab diesem Zeitpunkt das Raumangebot mit Sicherheit nicht mehr den Anforderungen entspricht und eine sinnvolle und zweckmäßige Umgestaltung in Verbindung mit der Wohnung nicht möglich bzw. nicht wirtschaftlich ist. Dies gilt auch für den Fall der Einbeziehung des Obergeschoßes zum Büro da Büroflächen vorwiegend in einem Geschoß angeordnet werden sollten.

Die Herabsetzung der fiskalischen Abschreibungsmöglichkeit auf 33 Jahre erscheint daher gerechtfertigt."

Mit Schreiben vom 30. Juli 2002 erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter Berufung gegen den Einkünftefeststellungsbescheid vom 17. Juli 2002 mit dem Antrag, den Abschreibungssatz von 1,5% per anno auf 3% per anno anzuheben.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG könnten bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

"Voraussetzung für einen höheren Betrag an Abschreibung ist nach dieser Gesetzesstelle somit, dass ein Nachweis über eine kürzere Nutzungsdauer erbracht wird (siehe VwGH-Erkenntnis vom 8. August 1996, 92/14/0052).

Im gegenständlichen Fall wurde ein Gutachten über die technische und wirtschaftliche Lebensdauer (Nutzungsdauer) des Gebäudes vorgelegt.

Allgemein weise ich darauf hin, dass Gebäude auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben sind. Die Abschreibungsdauer richtet sich nach der technischen und wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit. Diese beiden Nutzungsdauern fallen häufig zusammen. Ist jedoch eine der Nutzungsdauern kürzer, so ist diese anzusetzen. Diese grundsätzlichen

Abschreibungsregeln des § 7 EStG gelten auch im außerbetrieblichen Bereich. Dies ergibt sich zum einen schon aus dem Verweis auf die §§ 7 und 8 im § 16 Abs. 1 Z 8 EStG, zum anderen aus der grundsätzlichen inhaltlichen Regelung der Abschreibung von Wirtschaftsgütern, die zwischen betrieblichem und außerbetrieblichem Bereich keine unterschiedlichen Rechtsfolgen auslösen kann.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. November 2002 wies das Finanzamt Neunkirchen die Berufung als unbegründet ab. *“Die Bewertung der technischen und wirtschaftlichen Lebensdauer eines Büro- und Wohngebäudes von Ing. W. vom 27. August 2001 kann nicht für die steuerliche Beurteilung herangezogen werden, da das Objekt zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens erst in Planung war. Somit konnte zu diesem Zeitpunkt weder über die Haltbarkeit noch über die Nutzungsdauer abgesprochen werden. Aufgrund obiger Ausführungen konnte daher die AfA nur im üblichen Ausmaß von 1,5% gewährt werden.“*

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2002 beantragte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter die Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz über die Berufung. Ausführungen zur Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung enthält der Vorlageantrag nicht; beigefügt ist lediglich die Berufung vom 30. Juli 2002.

Mit Bericht vom 16. Dezember 2002 legte das Finanzamt Neunkirchen die Berufung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als damals zuständig gewesene Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht wurde nochmals darauf verwiesen, dass das eingebrachte Gutachten vor Fertigstellung des Neubaues erstellt worden sei.

Gemäß § 323 Abs. 10 BAO ist für die Entscheidung über die noch offene Berufung der Bw. seit 1. Jänner 2003 der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund des vorgelegten Finanzamtsaktes steht folgender Sachverhalt fest:

Die Bw. hat im Jahr 2001 ein Büro- und Wohnhaus errichtet, welches ab dem Jahr 2002 vermietet wird.

Details zum Gebäude sind der "Bewertung der technischen und wirtschaftlichen Lebensdauer eines Büro- und Wohnhauses" von Ing. Helmut W vom 27. August 2001 zu entnehmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten u.a. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung. Gehört ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so 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 geltend gemacht werden.

Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA ist nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, dass ein Nachweis über eine Nutzungsdauer abweichend von der vom Gesetzgeber ange nommenen Nutzungsdauer von 67 Jahren erbracht wird. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Die voraus sichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich jeweils aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln (VwGH vom 22.6.2001, 2000/13/0175).

Die Anerkennung der AfA beginnt grundsätzlich immer erst mit der Inbetriebnahme des Wirtschaftsgutes als Einkunftsquelle. Ausnahmsweise kann die AfA bereits vor der Inbetriebnahme Berücksichtigung finden, sofern sich die ernsthafte Vermietungsabsicht erweist (VwGH vom 27.11.1984, 83/14/0046, 0048; 22.2.1993, 92/15/0048).

Die bereits im Jahr 2001 gegebene ernsthafte Vermietungsabsicht ist unstrittig, da laut Aktenvermerk des Finanzamtes vom 10. September 2002 das Bürohaus ab Jänner 2002 an eine GmbH vermietet wurde. Es kann daher bereits ab 2001 grundsätzlich eine AfA geltend gemacht werden.

Ebenso unstrittig ist das Vorliegen einer Einkunftsquelle.

Die AfA für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs. 1 Z 8 geregelt. Die Gebäude-AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 kommen dabei niemals in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Steuersystematisch sind die unterschiedlichen AfA-Sätze damit zu begründen, dass die stillen Reserven eines Gebäudes bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen steuerhängig bleiben. Dies ist bei Gebäuden im Privatvermögen mangels Besteuerung der Einkunftsquelle nicht der Fall (*Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 28 Tz 38*).

Die Bestimmungen des § 7 EStG 1988 gelten für die Gebäude-AfA bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung insoweit, als § 16 Abs. 1 Z 8 leg. cit. keine eigenständigen Regelungen trifft. Derartige eigenständige Regelungen sind etwa der gesetzliche AfA-Satz von 1,5% (vgl. *Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 39*).

Bei Abweichung von den gesetzlichen AfA-Sätzen sind die bisherigen Grundsätze von Lehre und Judikatur zur Nutzungsdauer von Gebäuden weiterhin zu beachten. Bei neu gebauten Wohngebäuden nimmt die Judikatur regelmäßig eine Nutzungsdauer von 75 bis 100 Jahren,

also AfA-Sätze zwischen 1% und 1,3% an. Die Gesamtnutzungsdauer richtet sich bei Neubauten nach der Bauweise, die Restnutzungsdauer bei Altbauten nach dem Bauzustand. Bei Althauswohnbauten in Massivbauweise ist eine Nutzungsdauer von mehr als 100 bzw. sogar 200 Jahren und mehr denkbar. Nicht das Alter, sondern der Bauzustand ist entscheidend (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 8 Tz 22 m.w.N.).

Die gesetzliche Vermutung der Nutzungsdauer gilt für neue Gebäude. In typischer Weise wird man von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren bei neu errichteten Gebäuden bzw. generalsanierten Gebäuden ausgehen können (*Kohler/Wakounig*, Steuerleitfaden zur Vermietung⁷, Wien 2001, 283 f).

Die von der Bw. vorgelegte "Bewertung der technischen und wirtschaftlichen Lebensdauer eines Büro- und Wohnhauses" vom 27. August 2001 ist nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahre des gegenständlichen Gebäudes zu führen.

Wie das Finanzamt Neunkirchen zutreffend verweist, wurde diese "Bewertung" zu einem Zeitpunkt erstellt, zu welchem das zu bewertende Gebäude noch gar nicht errichtet war. Die "Bewertung" stützt sich auf Baubeschreibungen und Absichtserklärungen. Nicht einmal eine Baubewilligung war im Zeitpunkt der Befundaufnahme vorhanden.

Erklärter "Zweck" der "Bewertung" ist die "steuerliche Abschreibungsmöglichkeit auf 33 Jahre".

Soweit sich dies der "Bewertung" entnehmen lässt, sollte das Gebäude mit massivem tragenden Mauerwerk errichtet werden. Der Sachverständige verweist selbst auf F.W. Ross, wonach für derartige Objekte von einer technischen Lebensdauer von 100 Jahren ausgegangen werden kann.

Als Begründung für eine davon abweichende "wirtschaftliche Lebensdauer mit max. 40 Jahren" wird lediglich gegeben, dass ab diesem Zeitpunkt "das Raumangebot mit Sicherheit nicht mehr den Anforderungen entspricht und eine sinnvolle und zweckmäßige Umgestaltung in Verbindung mit der Wohnung nicht möglich bzw. nicht wirtschaftlich ist, was auch für den Fall der Einbeziehung des Obergeschosses zum Büro gelte."

Mit diesen allgemeinen Ausführungen wird eine Abweichung von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 67 Jahren nicht dargetan. Dass sich eines Tages bei einem offenkundig lege artis errichteten Neubau Nutzungsmöglichkeiten ändern können, rechtfertigt kein Abweichen von der gesetzlichen Vermutung. Die Möglichkeit derartiger allgemeiner Änderungen, die auf das gegenständliche Objekt wie auf zahlreiche andere treffen können, hat den Gesetzgeber nicht bewogen, eine geringere Nutzungsdauer zu vermuten. Es ent-

spricht auch nicht den Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens – siehe oben – davon auszugehen, dass derartige neu errichtete Objekte bereits nach 33 oder 40 Jahren (diesbezüglich enthält das Gutachten ebenfalls keine klare Aussage) einer Vermietung nicht mehr zugänglich wären.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 9. September 2003