

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XX & Mitgesellschafter, Adr., vertreten durch Dkfm. Johann Putzer WTHD GmbH., 1090 Wien, Liechtensteinstraße 35/5, vom 1. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 29. Mai 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellung ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Vermietungsgemeinschaft zwischen Ehegatten, die eine Betriebsliegenschaft vermieten.

In der Erklärung zur **Feststellung von Einkünften 2006** sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 3.734,08 € ausgewiesen. In der Überschussrechnung ist eine AfA in Höhe von 5.630,88 € (4%) angesetzt. Im Anlagenverzeichnis sind die Anschaffungskosten des Grundstücks von 61.952,63 € (30,56%) und die des Betriebsgebäudes von 140.771,93 € (69,44%) ersichtlich.

Das **Finanzamt** hielt der Bw. vor, dass der Preis für Grundstücke in Y-Stadt 70 € pro m² betrage, das sei bei der gegenständlichen Grundstücksfläche von 1.671 m² ein Betrag von 118.370 €. Nach Abzug von 25% für Bebauung ergebe sich ein Betrag von 88.777,50 €, welcher von den Anschaffungskosten abzuziehen sei. Außerdem sei der AfA-Satz auf 1,5% zu berichtigen.

Die **Bw.** gab daraufhin bekannt, dass die vermietete Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 5. Oktober 2005 um 190.000 € aus einer Konkursmasse gekauft worden sei. Der Kaufpreis sei auf Basis des Wertermittlungsgutachtens des Bausachverständigen Ing. B. ermittelt worden, in dem ein Sachwert von 207.498 € angesetzt sei. Der Sachverständige habe den Grund mit 63.412 € und das Gebäude mit 144.086 € bewertet. Nach diesem Wertverhältnis habe die Bw. den tatsächlichen Kaufpreis von 190.000 € aufgeteilt und somit ergebe sich eine Abschreibungsgrundlage für das Gebäude von 131.936 €. Dieser Betrag sei um die Nebenkosten zu erhöhen und entspreche damit dem Betrag von 140.771,93 € im Anlageverzeichnis.

Im Sachverständigengutachten sei die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Altbestandes mit 25 Jahren festgestellt worden. Die Bw. habe daher eine jährliche Abschreibung von 4% der Anschaffungskosten vorgenommen. Dies sei leicht nachvollziehbar, weil – wie aus dem Gutachten ersichtlich - der Gebäudebestand aus den Jahren 1961/1962 stamme und auf Grund der gewerblichen Nutzung eine entsprechend kurze Restlebensdauer habe.

Beigelegt ist dem Schreiben auszugsweise ein Wertermittlungsgutachten zum Stichtag 1. Jänner 2004 und der Kaufvertrag vom 5. Oktober 2005 über die Liegenschaft mit einem gewerblich genutzten Gebäude. Im Kaufvertrag wird die Übernahme des bestehenden Mietverhältnisses durch die Käufer vereinbart.

Mit **Bescheid gemäß § 188 BAO** stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 7.657,76 € fest, die zu gleichen Teilen auf die Ehegatten aufgeteilt wurden. In der Begründung verwies das Finanzamt darauf, dass die Bw. zum Bedenkenvorhalt keine stichhältige Gegenäußerung abgegeben habe und daher der Bescheid im Sinne des Vorhaltes erlassen worden sei. Die Anschaffungskosten seien wie folgt ermittelt worden:

Kaufvertrag	190.000,00
Nebenkosten	12.590,60
Gesamt	202.590,60
Grund und Boden, Berechnung lt. Vorhalt	- 88.777,50
Anschaffungskosten Gebäude	113.813,10

In der **Berufung** gegen den Bescheid über die Feststellung der Einkünfte 2006 führte die Bw. aus, es sei ein Gutachten bekannt, das von einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 25 Jahren ausgehe, da es sich um ein Industriegebäude mit Bauschäden handle. Dieses Gutachten werde noch nachgereicht, da die Entscheidung über den Abschreibungssatz von wesentlicher Bedeutung sei.

Auch die Aufteilung der Anschaffungskosten durch das Finanzamt sei nicht richtig. Der Anteil für Grund und Boden sei mit einem ortsüblichen Wert in Abzug gebracht worden. Auf die Wertfeststellung des gerichtlich bestellten Sachverständigen und den ermittelten tatsächlichen Verkehrswert sei keine Rücksicht genommen worden. Es sei unverständlich, warum ein geschätzter Durchschnittswert höher qualifiziert werde.

Außerdem sei ein Betrag von 133,96 € für die Beglaubigung des Kaufvertrages von den Anschaffungskosten ausgeschieden worden, jedoch nicht in den Werbungskosten berücksichtigt worden. Es werde daher beantragt, die verkürzte Restnutzungsdauer, die korrigierten Anschaffungskosten für das Gebäude und die Beglaubigungskosten bei der Feststellung der Einkünfte zu berücksichtigen.

Ergänzend zur Berufung legte die Bw. eine gutachtliche Stellungnahme des Bausachverständigen Ing. B. über die Beurteilung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer des gegenständlichen Betriebsgebäudes vor und erläuterte, dass sie auf Grund einer telefonischen Auskunft bei der Berechnung der AfA ursprünglich von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren ausgegangen sei. Diese Nutzungsdauer habe sich aus dem Gutachten ergeben, welches die Grundlage für den Kauf gebildet habe.

Das nunmehr vorliegende Gutachten zur Feststellung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer infolge des Alters und der technischen Mängel komme im Ergebnis zu einer bloß 20-jährigen Nutzungsdauer. Die Bw. werde daher die Abschreibungsberechnung und die Einkünfte korrigieren.

In der Folge übermittelte die Bw. unter Zugrundelegung einer AfA von nunmehr 7.038,60 € (AfA-Satz 5%) eine geänderte Aufstellung der Einnahmen und Werbungskosten 2006 sowie eine **berichtigte Feststellungserklärung 2006** mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von 2.326,36 €.

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** als unbegründet ab und führte aus, dass die Beweislast hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer den Abgabepflichtigen treffe, wenn ein höherer als der gesetzlich vorgesehene AfA-Satz von 1,5% begehrt werde. In dem im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Gutachten würden jedoch keinerlei Aussagen bezüglich der Restnutzungsdauer des Gebäudes getroffen.

Die Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** mit der Begründung, dass im Sachverständigengutachten sehr wohl Aussagen über die Restnutzungsdauer des Gebäudes getroffen werden. Der Bausachverständige komme zu der Feststellung, dass die Restnutzungsdauer mit 20 Jahren anzusetzen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vermietet wird eine im Privatvermögen einer Ehegattengemeinschaft (Bw.) befindliche Liegenschaft, die von den Ehegatten im Jahr 2005 um 190.000 € (zuzüglich Nebenkosten) aus einer Konkursmasse gekauft wurde. Gleichzeitig mit dem Kauf wurde von der Bw. der bestehende Mietvertrag mit der K. GmbH übernommen. Von der Mieterin wird eine Autolackierwerkstatt betrieben.

Strittig ist,

- die Anwendung eines AfA-Satzes von 4% (bzw. 5% laut Vorlageantrag) statt des gesetzlichen AfA-Satzes von 1,5%
- die Aufteilung der Anschaffungskosten auf das Gebäude sowie auf Grund und Boden
- die Berücksichtigung der Kosten für die Beglaubigung des Kaufvertrages

Restnutzungsdauer – Höhe des AfA-Satzes

Für Gebäude, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Dies entspricht einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (zB. VwGH 25.9.2002, 97/13/0098), wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) von 1,5% gilt für den Vermieter auch dann, wenn der Mieter das Gebäude zu einem Zweck verwendet, der nach § 8 Abs. 1 EStG (bei im Betriebsvermögen befindlichen Gebäuden) einen höheren AfA-Satz zulässt. Diese höheren Abschreibungssätze gelten nicht für den außerbetrieblichen Vermieter (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 164).

Der AfA-Satz von 1,5% gilt nach herrschender Ansicht auch für Gebäude, die in gebrauchtem Zustand angeschafft worden sind. Somit ist auch bei gebrauchten Gebäuden von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren auszugehen. Eine Residualmethode, wonach bei einem gebrauchten Gebäude die Restnutzungsdauer mindestens 67 Jahre abzüglich der bereits erfolgten Lebensdauer des Gebäudes betragen muss, ist nicht anzuwenden (Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, Seite 185).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einer Vielzahl von Fällen folgende weitere Aussagen zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer getroffen:

Eine vom gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz abweichende AfA kann grundsätzlich nur bei Nachweis der kürzeren technischen Restnutzungsdauer geltend gemacht werden; eine unter der technischen Nutzungsdauer liegende wirtschaftliche Nutzungsdauer kommt nicht in Betracht (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Die technische Nutzungsdauer hängt vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung, oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen niedrigeren AfA-Satz zu stützen (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Die Behörde ist an das Gutachten nicht gebunden, doch hat sie im Fall des Abgehens zu begründen, weshalb sie das Gutachten für unrichtig erkennt (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Im gegenständlichen Fall liegt unbestritten eine außerbetriebliche Vermietung vor, bei der grundsätzlich der gesetzlich vorgesehene AfA-Satz von 1,5% zur Anwendung zu bringen ist – außer der Steuerpflichtige kann mittels Sachverständigengutachtens eine unter 67 Jahren gelegene Nutzungsdauer nachweisen. Vor dem Hintergrund der angesprochenen Literatur und höchstgerichtlichen Judikatur hat das Finanzamt im gegenständlichen Fall zu Recht den Nachweis einer kürzeren als der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG festgelegten durchschnittlichen Restnutzungsdauer als nicht erbracht angesehen.

Das von der Bw. zur Restnutzungsdauer vorgelegte Sachverständigengutachten vom 28. August 2008 mit Stichtag 5. August 2008 geht nämlich nicht hinreichend konkret auf den Bauzustand oder eventuell bestehend Baumängel ein. Es konstatiert lediglich auf Seite 12, Punkt 5: „*Der Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes ist als mäßig zu bezeichnen. Es ist*

ein Investitionsrückstau gegeben (Die letzten fünf Jahre wurden keine Erhaltungsarbeiten getätigt.)“ Darüber hinaus enthält der Befund lediglich eine Beschreibung der Bauweise der verschiedenen Gebäudeteile (Massivbauweise) und deren Zweckbestimmung. Zur Qualität der Bauausführung, Bauzustand oder Schäden finden sich keine weiteren Feststellungen.

Die Bezeichnung des Bau- und Erhaltungszustandes als „mäßig“ ist für eine exakte, detaillierte Tatsachenfeststellung über den Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes völlig unzureichend. Zu berücksichtigen ist auch, dass der Zustand der Baulichkeiten im Zeitpunkt des Erwerbes (5. Oktober 2005) maßgebend ist. Zu diesem Zeitpunkt waren entsprechend dem Gutachten seit zwei Jahren keine Erhaltungsarbeiten getätigt worden, woraus man aber nicht ohne weiteres auf einen „Investitionsrückstau“ schon im Zeitpunkt des Erwerbs schließen kann. Es fehlen außerdem Ausführungen, welche Erhaltungsarbeiten als notwendig erachteten werden.

Ein Gutachten, dass von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht – im vorliegenden Fall nahezu drei Jahre nach dem Kauf der Liegenschaft – ist nach der Rechtsprechung des VwGH für eine Nachweisführung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG ungeeignet (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221, VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Der Gutachtenteil des in Rede stehenden Sachverständigengutachtens enthält im Wesentlichen allgemein gehaltene Ausführungen zum Thema „Nutzungsdauer von Gebäuden“ und endet mit der Bemerkung (Seite 19): „*Betreffend der Mängel und Schäden wird auf die Seite 12, Punkt 5 des Gutachtens verwiesen.*

Auf Grund des technischen Zustandes des Bauwerkes und seiner wirtschaftlichen Verwendbarkeit wird die Restnutzungsdauer geschätzt mit 20 Jahren.“

Es fehlen somit exakte nachvollziehbare Ausführungen hinsichtlich der die Lebensdauer des Gebäudes beeinflussenden Faktoren. Die vom Sachverständigen angegebene Restnutzungsdauer ist im Ergebnis eine bloße Behauptung. Da weder auf Seite 12, Punkt 5 (siehe oben) noch an anderer Stelle des Gutachtens konkrete Mängel und Schäden aufgelistet sind, ist nicht feststellbar, auf Grund welcher Befunde die Restnutzungsdauer ermittelt wurde. Es ist auch nicht nachvollziehbar, ob neben dem Baujahr der eigentlichen Autolackierwerkstätte (1961/62) die Tatsache, dass weitere Zubauten wesentlich später, nämlich erst 1987 und 1999, erfolgten, berücksichtigt wurde.

Hinzuweisen ist weiters darauf, dass sich das Gutachten bei der Schätzung der Restnutzungsdauer (wie oben zitiert) nicht nur auf den technischen Zustand des Bauwerkes, sondern auch auf die wirtschaftliche Verwendbarkeit stützt, nach der Judikatur jedoch ausschließlich auf die technische Restnutzungsdauer Bedacht zu nehmen ist.

Ein weiteres Gutachten wurde bereits am 29. Jänner 2004 im Rahmen des Konkursverfahrens des Voreigentümers zur Ermittlung des Verkehrswertes zum Stichtag 1. Jänner 2004 erstellt und geht von einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren aus. Dieses Gutachten ist jedoch ebenso wenig zum Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer geeignet, da nachvollziehbare, für die Schätzung der Restnutzungsdauer maßgebliche Überlegungen fehlen. Die Schätzung wird vom Gutachter nicht näher begründet, es finden sich keine Ausführungen über etwaige Baumängel, der Bauzustand wird lapidar als „gut“ bezeichnet. Das Vorbringen in der Berufung, dass das Gebäude laut Gutachten Bauschäden aufweise, konnte nicht verifiziert werden. Im übrigen war der Zweck dieses Gutachtens die Verkehrswertermittlung und nicht die Schätzung der Restnutzungsdauer.

Dem Argument der Bw., eine kürzere Restnutzungsdauer ergebe sich schon aus dem Baujahr (1961/1962) des Gebäudes und der gewerblichen Nutzung, ist entgegenzuhalten, dass aus dem Baujahr und/oder dem Umstand einer gewerblichen Nutzung nicht generell auf eine konkrete Nutzungsdauer geschlossen werden kann. Wie bereits dargestellt, gilt für den außerbetrieblichen Vermieter unabhängig von der Nutzung durch den Mieter grundsätzlich der AfA-Satz von 1,5% und ist dieser Satz grundsätzlich auch unabhängig davon anzuwenden, ob das Gebäude neu oder gebraucht angeschafft wurde. Eine davon abweichende Beurteilung ist nur im Einzelfall durch Nachweisführung – in der Regel mittels eines schlüssigen Gutachtens – möglich.

Aus den genannten Gründen ist der Bw. die Nachweisführung nicht gelungen, sodass der gesetzliche AfA-Satz von 1,5% zur Anwendung kommt.

Bemessungsgrundlage der AfA, Anschaffungskosten des Gebäudes

Für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung sind nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG die tatsächlichen Anschaffungskosten zu Grunde zu legen. Einer Abnutzung unterliegt nur das Gebäude, der Grund und Boden ist daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Nach herrschender Rechtsmeinung (zB *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 16 Abs 1 Z 8 Tz 5) hat die Aufteilung idR nach dem Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen (Verhältnismethode), dabei ist der Sachwert des Bodens zum Sachwert des Gebäudes in Verhältnis zu setzen.

Nur in Fällen, in denen der Verkaufspreis einer Liegenschaft dem Verkehrswert der gesamten Liegenschaft entspricht, ist nach der Differenzmethode vorzugehen. Hier wird der Gebäudewert dadurch ermittelt, dass der Wert des Grund und Bodens vom Gesamtkaufpreis abgezogen wird (*Jakom/Lenneis*, EStG, § 16 Rz 40).

Im vorliegenden Fall wurde im Wertermittlungsgutachten vom 29. Jänner 2004, das in Hinblick auf die Verkehrswertermittlung als schlüssig zu bezeichnen ist, ein Verkehrswert der

Liegenschaft von rund 207.000 € festgestellt. Der tatsächliche Verkaufspreis von 190.000 € lag somit unter dem Verkehrswert. Das hat zur Folge, dass nicht die Differenzmethode heranzuziehen ist, sondern der Verhältnismethode der Vorzug zu geben ist. Diese Sichtweise wurde nunmehr auch vom Finanzamt bestätigt.

In diesem Punkt ist daher der von der Bw. vorgenommenen Berechnung des Gebäudeanteils an den Anschaffungskosten zu folgen und sind die gesamten Anschaffungskosten nach dem Verhältnis des Bodenwerts zum Gebäudewert laut Gutachten vom 29. Jänner 2004 aufzuteilen. Die Abschreibungsgrundlage beträgt demnach (inklusive der Beglaubigungskosten, siehe unten) 140.771,93 €.

Kosten für die Beglaubigung des Kaufvertrages

Die Bw. hatte in Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb nachgewiesenermaßen Anschaffungsnebenkosten für Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr von 8.850 € sowie Rechtsanwaltskosten von 3.740,60 € zu tragen. Strittig ist, ob bei der Berechnung der Bemessungsgrundlage für die AfA darüber hinaus ein weiterer Betrag von 133,96 € für die Beglaubigung des Kaufvertrages zu berücksichtigen ist.

Fest steht, dass der gegenständliche Liegenschaftskaufvertrag notariell beglaubigt wurde. Die Entrichtung von Notarkosten in Höhe von 133,96 € durch die Bw. ist daher glaubwürdig.

Wenn nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG der Absetzung für Abnutzung die tatsächlichen Anschaffungskosten zugrunde zu legen sind, sind nach allgemeiner Rechtsmeinung auch Nebenkosten in die Anschaffungskosten einzubeziehen. Zu den Anschaffungsnebenkosten gehören die Vertragserrichtungskosten wie Aufwendungen für Rechtsanwalt oder Notar, Gerichtsgebühren, die Grunderwerbsteuer etc. (*Hofstätter/Reichel, EStG, § 6 allgemein Tz 9*).

Der Betrag 133,96 € für die Beglaubigung des Kaufvertrages hat daher so wie die übrigen geltend gemachten Anschaffungsnebenkosten als Teil der Bemessungsgrundlage im Wege der AfA Berücksichtigung zu finden.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise statzugeben.

Berechnung der Einkünfte

Anschaffungskosten Gebäude	140.771,93
AfA 1,5%	2.111,58
Feststellung der Einkünfte lt. FA	7.657,76
+ AfA lt. FA	1.707,20
- AfA neu	- 2.111,58

Feststellung der Einkünfte neu	7.253,38
für CP und WP jeweils Hälftenanteil	3.626,69

Wien, am 15. Februar 2010