

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hellwig Torggler, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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**

Strittig ist, ob bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einer Villa eine höhere als die AfA von 1,5 % gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 anzuerkennen ist.

Das im gemeinsamen Besitz von B und C befindliche Haus wurde ab Jänner 1997 vermietet. Ursprünglich machten die Bw. eine AfA von 1,5 % vom fiktiven Wert in Höhe von ATS 10,945.000,00 geltend (ergäbe eine AfA von ATS 164.175,00).

Das **Finanzamt** hat im Zuge der **Veranlagung** die AfA mit 1,5% von ATS 4,945.000,00 (ATS 74.175,00) festgesetzt und begründete dies folgendermaßen:

Die Berechnung der AfA sei nur vom Gebäudewert zulässig. Es sei daher der Grundwert von ATS 6.000.000,00 laut Schätzungsgutachten von der Bemessungsgrundlage abgezogen worden.

**Dagegen erhoben die Bw. Berufung** und begründeten sie wie folgt:

Gemäß dem auszugsweise bereits vorgelegten Gutachten des beeid. gerichtl. Sachverständigen A vom 6.6.1993 habe die Restnutzungsdauer des Gebäudes per Juni 1993 33 Jahre betragen, weshalb diese im Jahr 1997 29 Jahre betragen habe.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e könne bei Nachweis einer entsprechend kürzeren Nutzungsdauer als 66,7 Jahre der AfA-Satz auch mit mehr als 1,5% angesetzt werden. Im vorliegenden Fall betrage die nachgewiesene restliche Nutzungsdauer 29 Jahre, sodass ein Abschreibungssatz von 3,45% anzusetzen sei. Die AfA betrage daher 3,45% von ATS 4,945.000,00, somit ATS 170.602,00.

Als Beweis dafür wiesen die Bw. insbesondere auf die Seiten 1 - 9 (hier vor allem Seite 6) des Abschnitts "Gebäude-Schätzung" des genannten Gutachtens hin.

**Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung** und begründete sie wie folgt:

Begehrt werde die AfA für das seit Jänner 1997 vermietete Gebäude mit 3,45% von ATS 4,945.00,00, somit S 170.602,00 anzusetzen. Begründet werde die von § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 abweichende kürzere Nutzungsdauer mit dem vorgelegten Gutachten aus dem Jahr 1993.

Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG betrage die Nutzungsdauer bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% der Bemessungsgrundlage. Der Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer treffe den Steuerpflichtigen. Der Nachweis sei regelmäßig durch ein Gutachten eines Sachverständigen zu erbringen.

Solle also tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, sei ein genaues Eingehen auf den Gesamtzustand des jeweiligen Gebäudes, insbesondere dessen tragender Teile, unumgänglich (siehe Lenneis, ÖStZ Nr 22/1998, S 577f). Unzulässig sei es etwa, bloß schematisch von einer geschätzten Nutzungsdauer auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen (siehe ebendort).

Im vorliegenden Fall sei ein Gutachten vorgelegt worden, aus welchem eine konkrete Befundaufnahme hinsichtlich des tatsächlichen Zustandes des Gebäudes nicht hervorgehe. Vielmehr sei nach Erörterung der grundsätzlichen Ermittlungsmethoden von Verkehrswerten, ohne eingehende Beschreibung des tatsächlichen Zustandes der tragenden Teile, ein Gebäude- bzw Grundwert ermittelt worden, sowie auf Grund von Zeitwert-Positionen der techn. Einrichtungen, Böden etc ausgehend von einer mittleren Lebensdauer des Gebäudes, abzüglich des mittleren Alters, dessen mittlere Restnutzung mit 33 Jahren ermittelt worden.

In Anbetracht dessen, dass eine Befundaufnahme aus dem Gutachten nicht hervorgehe und dieses daher zum Nachweis einer eventuellen kürzeren Restnutzungsdauer nicht geeignet sei, müsse laut Finanzamt erwähnt werden, dass es sich bei dem Gebäude um ein ca 1925/26 errichtetes Villenobjekt handle, bei welchem, sollte tatsächlich eine wesentlich kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen sein, der Erhaltungszustand des Gebäudes schlecht bis sehr schlecht sein müsste (siehe Kohler, Steuerleitfaden zu Vermietung, 5. Aufl, S 257). Dafür gebe es aber weder im Gutachten, noch aufgrund der Nutzung (für gehobenen Ansprüche, was aus den durch die Vermietung erzielten hohen Einnahmen ersichtlich sei) irgendwelche Anhaltspunkte, und es scheine dies daher auch keineswegs wahrscheinlich. Vielmehr werde auf Seite 2 des Schätzungsgutachtens festgehalten, dass hinsichtlich der Bausubstanz keine Aussage über die Qualität derselben getroffen werde.

**Die Bw. stellten einen Antrag auf Vorlage der Berufung** an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründeten diesen mit Hinweis auf die Berufungsausführungen (ergänzend) wie folgt:

Das Finanzamt meine, dem vorgelegten Gutachten liegen eine konkrete Befundaufnahme hinsichtlich des tatsächlichen Zustands des Gebäudes nicht zugrunde, und es sei daher zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer des Gebäudes nicht geeignet. Diese Feststellung der Behörde sei unrichtig, weil gemäß den Ausführungen auf Seite 11 des vorgelegten Gutachtens sehr wohl eine Befundaufnahme vorgenommen worden sei. Auch enthalte Seite 2 des Gutachtens keineswegs den Hinweis, dass auf die Bausubstanz nicht eingegangen werde. Ferner habe der Sachverständige in seinen Ausführungen über die Zeitwertfeststellung des Gebäudes auch die Lebensdauer der konstruktiven und haltbaren Bauteile überprüft. Dessen ungeachtete hätten die Bw. den Sachverständigen ersucht, sein Gutachten zu ergänzen und dabei insbesondere auch näher auf den Einfluss des Baus des "T" auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes einzugehen.

Die Meinung des Finanzamtes, wonach sich aus dem Befund ein schlechter bis sehr schlechter Erhaltungszustand des Gebäudes ergeben müsste, weil es sich um ein ca 1925/26 errichtetes Villenobjekt handle, werde durch die Rechtsprechung nicht gestützt. Insbesondere werde in der Judikatur kein Unterschied zwischen Villen u. anderen Objekten gemacht, sondern es werde lediglich zwischen Altbauten und Neubauten unterschieden.

Ferner mache das Finanzamt unter Hinweis auf einen Artikel (Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unbekannte Größen?, ÖStZ 1998, 527ff) geltend, dass es unzulässig sei, bloß schematisch von einer geschätzten Nutzungsdauer auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen. Was der Autor in seinem Artikel kritisiere seien Gutachten mit der sinngemäßen Aussage "die Nutzungsdauer von Gebäuden beträgt 100 Jahre; da die Liegenschaft vor 80 Jahren erbaut wurde, beträgt die Restnutzungsdauer 20 Jahre". Solche Gutachten seien seiner Ansicht nach für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet. Eine solche schematische Argumentation liege im gegenständlichen Fall aber nicht vor. Der Sachverständige gehe in seinem Gutachten vielmehr von der Lebensdauer der einzelnen Bauelemente aus und errechnet auf dieser Grundlage die Restnutzungsdauer.

In der vorgelegten Gutachtenergänzung wurde vom Sachverständigen Folgendes ausgeführt:..

Dem Gutachten aus 1993 liege eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 29 Jahren zugrunde. Bei Berücksichtigung des Baualters, der Bauweise und des Umstandes der Tunnelerrichtung direkt unter dem gegenständlichen Objekt könne von einer rein technischen Restnutzungsdauer von 50 Jahren ausgegangen werden.

#### *Über die Berufung wurde erwogen:*

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes (und damit die Höhe des AfASatzes) kann regelmäßig nur geschätzt werden (VwGH-Erk. 14. 5. 1965, 2338/64, ÖStZB 1965, 135, 10. 10. 1978, 483, 631/78, ÖStZB 1979, 158, 12. 5. 1981, 14/3204/80, ÖStZB 1982, 167). Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem StPfl, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm anschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach den Verhältnissen seines Betriebes dort nutzen lassen wird (VwGH-Erk. 433, 631/78, 14/3204/80). Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung durch den StPfl zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (s insb § 115 Abs. 1, § 161 BAO). Diese Befugnis kommt der Abgabenbehörde bei jeder einzelnen Abgabenfestsetzung (Einkunftsbestimmung) zu (VwGH-Erk. 88/14/0162, 12.9.1988, zit. in ÖStZB 1990, 84).

Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche

Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen (vgl. Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 7 EStG 1972 Tz. 9).

Bei der Einschätzung der Nutzungsdauer sind künftige Verhältnisse insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH-Erk. 88/14/0162, a.a.O.). Angemerkt wird, dass angeführte Aussagen hinsichtlich früherer Einkommensteuergesetze auch Gültigkeit im EStG 1988 haben, zumal sich die grundlegenden Aussagen hinsichtlich des Berufungsgegenstandes nicht geändert haben. ZB wird im VwGH-Erk. 92/14/0141, 17.11.1992, das zum EStG 1988 ergangen ist, auf das zum EStG 1972 ergangene Erkenntnis 92/14/0141, 17.11.1992, in der Begründung Bezug genommen bzw. wird ein Teil der Begründung wortgleich übernommen. Die Erhaltungspflicht der Vermieter ist auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Gebäudes grundsätzlich ohne Einfluss. Allfälliger Instandhaltungsaufwand ist sofort als Werbungskosten abziehbar, ohne die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zu beeinflussen, und allfälliger Herstellungsaufwand ist verteilt auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzusetzen, ebenfalls ohne im allgemeinen diese Restnutzungsdauer zu beeinflussen. Unterlassene Instandhaltungsarbeiten aber können die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erst verkürzen, sobald eine solche Wechselwirkung feststeht (VwgH-Erk. 88/14/0162, 12.9.1988).

Gem § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG beträgt die AfA bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5 Prozent der Bemessungsgrundlage. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Der Nachweis ist regelmäßig durch ein Gutachten eines Sachverständigen zu erbringen. Nicht maßgeblich ist die Nutzungsart durch den Mieter; auch dann, wenn dieser die Liegenschaft zu gewerblichen Zwecken nützt, beträgt bei Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die AfA ohne Nachweis bloß 1,5 Prozent. Die Differenzierung zu den höheren Sätzen des § 8 EStG ist darin begründet, dass im Bereich der Einkunftsarten 1 - 3 eine Erfassung der stillen Reserven erfolgen kann, dem Staat daher sozusagen nichts verloren geht .

Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer kann nur dann zum Ansatz gelangen, wenn diese den Vermieter und nicht den Mieter betrifft. Im VwGH-Erk. vom 27. 1. 1994, 92/15/0127, wird ausgeführt: "Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Ua. kämen statische Probleme in Betracht, um eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgegebene annehmen zu können. Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes

können Erfahrungswerte herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann".

Hinsichtlich Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer wird Folgendes ausgeführt:

Unzulässig ist es etwa, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer (von beispielsweise 80 bis 100 Jahren) auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen. Gutachten mit der sinngemäßen Aussage "Die Nutzungsdauer von Gebäuden beträgt 100 Jahre; da die Liegenschaft vor 80 Jahren erbaut wurde, beträgt die Restnutzungsdauer 20 Jahre" sind daher für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet.

Angemerkt wird, dass im gegenständlichen Gutachten bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer kein bloß schematisches Schätzen der Gesamtnutzungsdauer unter Abzug der bisherigen Nutzungsdauer vorliegt.

Soll also tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des jeweiligen Gebäudes, insbesondere dessen tragender Teile, unumgänglich. So können etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen ist, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar sind (Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unkannte Größen?, in ÖStZ 1998, 572).

Im vorgelegten Sachverständigengutachten ist nachvollziehbar und schlüssig dargelegt, wie sich die vom Sachverständigen errechnete Restnutzungsdauer ergibt (VwGH-Erk. 2000/13/0088, 29.1.2003). Der Sachverständige ist in seinem Gutachten auf die Restnutzungsdauer für die Einzelteile des Gesamtgebäudes, unter Berücksichtigung dessen tragender Teile und aller übrigen Gebäudebestandteile, eingegangen.

Darüber hinaus sind die Vorbringen hinsichtlich der individuellen Gegebenheiten zu berücksichtigen (VwGH-Erk. 99/13/0238, 4.6.2003). Laut Ansicht des UFS ist das vom Sachverständigen vorgebrachte Argument des Baues des T direkt unter der Villa und der daraus resultierenden rein technischen Restnutzungsdauer von 50 Jahren ein bei der Beurteilung der (wirtschaftlichen) Restnutzungsdauer jedenfalls zu berücksichtigendes Vorbringen.

Die Ausführungen in dem vorgelegten Gutachten inkl. Ergänzung zum Gutachten sind laut Ansicht des UFS schlüssig (VwGH-Erk. 88/14/0162, a.a.O.), zumal auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen einzugehen und auf diese Bedacht zu nehmen ist.

Angemerkt wird, dass eventuelle Erschütterungen im Zusammenhang mit dem Tunnelbau direkt unter dem Gebäude bzw. auch nach Inbetriebnahme des T im Gegensatz zu gewöhnlichen Erschütterungen im Zusammenhang mit Straßenverkehr u.dgl. als außergewöhnliche einzustufen sind.

Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes können Erfahrungswerte herangezogen werden; derartige Erfahrungswerte sind auch bei der Beurteilung von Beeinträchtigungen vom Sachverständigen zu berücksichtigen, wie dies bei einem Tunnelbau direkt unter einem Gebäude erforderlich ist.

Laut Ansicht des UFS sind Beeinträchtigungen durch einen Tunnel (sowohl während des Baues als auch in Zeiten des Tunnelbetriebs) im Gegensatz zu Beeinträchtigungen durch den gewöhnlichen Straßenverkehr außergewöhnlich (VwGH-Erk. 92/15/0127, 27.1.1994) und bei der Ermittlung der Nutzungsdauer vom Sachverständigen zwingend zu berücksichtigen.

Angemerkt wird, dass es auch im Zusammenhang mit dem U-Bahn-Betrieb in Wien in besonders exponierten Gegenden zu diesbezüglichen Erschütterungen kommt.

Dem vorgelegten Sachverständigengutachten ist Beweiskraft beizumessen; es ist vom AfA-Satz gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 abzuweichen.

Es kann im gegenständlichen Fall die sich ergebende kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer zum Ansatz gelangen, zumal diese kürzere Nutzungsmöglichkeit die Vermieter trifft.

Der Vollständigkeit halber wird noch ausgeführt, dass von den fiktiven Gesamtanschaffungskosten in Höhe von ATS 10,945.000,00 für den Grundanteil ATS 6.000.000 ausgeschieden worden sind (Grundstücksgröße 664 m<sup>2</sup>). Dies ist nicht strittig.

Als grobe Richtschnur erscheint die im Gutachten errechnete Restnutzungsdauer bei einer derartigen Aufteilung der fiktiven Anschaffungskosten (55 % für Grund und Boden, 45 % für das Gebäude) durchaus schlüssig. Bei einer durchgeführten Plausibilitätskontrolle erweist sich die im Gutachten ermittelte Nutzungsdauer ebenfalls als angemessen. Bei einer derartigen Aufteilung zwischen Grund- und Boden und Gebäudewert für Zwecke der AfA gibt die Literatur als Richtschnur (exemplarisch angeführt) beispielsweise folgende Restnutzungsdauer vor: zB bei 52 % Anteil für Grund und Boden eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren , bei etwa 64 % Anteil für Grund und Boden eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren usw. (Lenneis, a.a.O.).

Der Vollständigkeit halber wird noch angemerkt, dass im Gutachten Seite 2 nicht festgehalten wurde (wie dies die Bw. bereits in ihrem Vorlageantrag richtig ausgeführt haben), dass hinsichtlich der Bausubstanz keine Aussage über die Qualität derselben getroffen wird; es wird nämlich lediglich erwähnt, dass in der Spalte "Sub" angegebene Prozentsätze die Bausubstanz hinsichtlich ihrer Fertigstellung und Menge darstellen. Laut Sachverständigengutachten werden mit genannten Angaben (lediglich in dieser Spalte) keine Aussagen über die Qualität derselben gemacht, zumal der Wiederbeschaffungswert darauf keine Rücksicht zu nehmen habe. Wie die Bw. im Vorlageantrag richtig anführen, hat im Gutachten eine Befundaufnahme stattgefunden. Es wurden vom Sachverständigen Schäden wie Setzungsrisse, Sockelrisse udgl. aufgelistet.8

Wien, 30. Dezember 2003