



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/0678-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des B, vertreten durch S, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 15. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt unter anderem Einkünfte aus der Vermietung eines Betriebsgebäudes, welches er im Jahr 1999 auf einem im Eigentum des C M stehenden Pachtgrundstück als Superädifikat errichtete.

Das Gebäude wurde vom Bw. zunächst als Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens genutzt, im Jahr 2001 jedoch im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens in eine GmbH ins Privatvermögen überführt und in der Folge an die GmbH vermietet.

Der Bw. ermittelte in der Einkommensteuererklärung für 2002 die Gebäude-AfA unter Zugrundelegung des vom Finanzamt im Zuge einer Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2001 festgesetzten Entnahmewertes für das Gebäude in Höhe von 530.511,69 € (7.300.000 S) sowie einer von ihm angenommenen Restlaufzeit des Pachtvertrages mit dem C M von 11,5 Jahren.

Den Pachtvertrag mit dem C M hatte der Bw. im Jahr 1998 für die Dauer von fünf Jahren abgeschlossen. Bei der Schätzung der voraussichtlichen Vertragsdauer ging der Bw. von einer zweifachen Verlängerung des Bestandverhältnisses um jeweils fünf Jahre, somit einer Gesamtdauer von fünfzehn Jahren (Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2012) aus. Daraus ergab sich zum Zeitpunkt der Entnahme des Superädifikates in das Privatvermögen (zum 1. Juli 2001) eine Restnutzungsdauer von 11,5 Jahren.

Das Finanzamt legte bei der Berechnung der Gebäude-AfA ebenfalls den von der Betriebsprüfung festgesetzten Entnahmewert von 530.511,69 € (7.300.000 S) zugrunde, ging jedoch von einer Restnutzungsdauer von rund 67 Jahren (entsprechend dem gesetzlichen AfA-Satz von 1,5 %) aus.

Dementsprechend wurde im Einkommensteuerbescheid für 2002 vom 15. September 2004 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Gebäude-AfA in Höhe von 7.957,68 € (530.511,69 € / 66,67 Jahre) in Abzug gebracht.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 eingebrochenen Berufung wird insbesondere ausgeführt, bei Neubauten richte sich die technische Gesamtnutzungsdauer nach der Art der Bauweise des Objektes. Im vorliegenden Fall sei das für betriebliche Zwecke – und nicht für Wohnzwecke – eingesetzte Superädifikat auf Grund der von vornherein zeitlich begrenzten Bestandvertragsdauer als Fertigteilgebäude in Holzriegelbauweise errichtet worden. Fertigteilhäuser in Holzriegelbauweise wiesen im Vergleich zu Massivbauten eine deutlich reduzierte technische Nutzungsdauer auf. Nach einer vom Bw. eingeholten Auskunft eines Immobilien Sachverständigen, beliefe sich die technische Nutzungsdauer von Fertigteilhäusern in Holzriegelbauweise nach übereinstimmender Auffassung von Immobiliensachverständigen auf maximal zwei Drittel der Nutzungsdauer von Massivbauten. Die vom Finanzamt angesetzte Nutzungsdauer von 67 Jahren sei daher jedenfalls deutlich überhöht.

Darüber hinaus sei jedoch im gegenständlichen Fall auf Grund der infolge der Vertrags situation zeitlich nur begrenzten Verfügbarkeit des Grund und Bodens vor allem die rechtliche Nutzungsmöglichkeit (rechtliche Nutzungsdauer) entscheidend.

Für die Festlegung der Nutzungsdauer für die Abschreibung des Superädifikates sei die voraussichtliche Dauer des Bestandvertrages mit dem C M maßgebend. Der zunächst bis 31. Dezember 2002 befristete Pachtvertrag sei im Jahr 2002 um weitere fünf Jahre, und zwar bis 31. Dezember 2007, verlängert worden. Der Bw. habe das C M mit Schreiben vom 30. Dezember 2002 um eine rechtsverbindliche Zusage für eine weitere Verlängerung des Pachtvertrages nach Ablauf der mit 31. Dezember 2007 endenden Pachtperiode ersucht, jedoch keine rechtsverbindliche Verlängerung erreichen können.

Auf Grund der zeitlichen Befristung des Bestandvertrages sei eine weitere Vertragsverlängerung vom Bw. rechtlich nicht durchsetzbar. Sollte es zu keiner weiteren Verlängerung des Pachtvertrages kommen, so habe der Bw. nach Auskunft seines rechtlichen Vertreters keine Möglichkeit, eine Verlängerung des Bestandvertrages zu erzwingen. Laut Einschätzung des rechtlichen Vertreters könnte die Rückgabe des Bestandsobjektes mittels rechtlicher Einwendungen im Zusammenhang mit der Entfernung des Betriebsgebäudes unter Berücksichtigung der erforderlichen Instanzenzüge im Zivilprozessverfahren und der Möglichkeit der Gewährung eines Räumungsaufschubes (im Exekutionsverfahren) zwecks Vermeidung der Obdachlosigkeit eine gewisse Zeit (im besten Fall um weitere drei Jahre) verzögert werden. Zum gegenwärtigen Zeitpunkt herrsche daher, unverändert zur Situation im Jahr 2002, völlige rechtliche Unsicherheit über die voraussichtliche Dauer des Bestandvertrages.

Weiters sei festzuhalten, dass der Bw. laut Vertrag gegenüber dem Bestandgeber bei Beendigung des Bestandverhältnisses auch keinen rechtlich durchsetzbaren Ersatzanspruch habe. Gemäß Punkt VII. des Bestandvertrages sei der Bw. nämlich bei Auflösung des Bestandverhältnisses verpflichtet, über Verlangen des Bestandgebers das Gebäude auf eigene Kosten zu entfernen. Komme der Bw. dieser Verpflichtung nicht nach, so gehe das Gebäude in das Eigentum des Bestandgebers über, ohne dass dieser hiefür eine Entschädigung zu leisten habe.

Auf Grund von bisherigen Erfahrungswerten mit dem C M als Liegenschaftsverpächter könne üblicherweise mit zwei bis drei Verlängerungen des (jeweils fünfjährigen) Bestandvertrages gerechnet werden. Die voraussichtliche und übliche Gesamtaufzeit des Bestandvertrages könne daher aus der Sicht dieser Erfahrungswerte in einer Bandbreite zwischen 15 und 20 Jahren (ursprüngliche Laufzeit von fünf Jahren zuzüglich zwei bis drei Verlängerungen im Ausmaß von je fünf Jahren) angenommen werden. Zum Zeitpunkt der Überführung des Gebäudes in das Privatvermögen seien bereits 3,5 Jahre der ursprünglich fünfjährigen Vertragsdauer verstrichen gewesen (von 1. Jänner 1998 bis 1. Juli 2001). Unter Annahme einer dreifachen Vertragsverlängerung um jeweils fünf Jahre, somit einer Gesamtvertragsdauer von 20 Jahren, und einer weiteren Nutzungsmöglichkeit durch Verzögerungen bei der Vertragsbeendigung von rund 1,5 Jahren ergäbe sich unter Berücksichtigung der zum Entnahmepunkt bereits abgelaufenen Vertragsdauer von 3,5 Jahren eine für die AfA-Berechnung des Superädifikates anzusetzende voraussichtliche Restnutzungsdauer von 18 Jahren (bis Mitte 2019).

In der Berufung wird abschließend beantragt, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die jährliche Gebäudeabschreibung für das Superädifikat auf Basis einer Restnutzungsdauer von 18 Jahren zu berechnen.

Mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 7. November 2005 wurde der Bw. ersucht, ein Sachverständigengutachten über die technische Restnutzungsdauer des Gebäudes vorzulegen.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2005 übermittelte der Bw. dem unabhängigen Finanzsenat ein Sachverständigengutachten (vom 20. Dezember 2005), in welchem unter den Punkten 2.3 "Mängel und Schäden" und 3.2 "Schäden, Schadenspotentiale und Restnutzungsdauer der einzelnen Bauteile" ausgeführt ist, dass im gegenständlichen Mietobjekt infolge des offensichtlichen Fehlens eines wirksamen Feuchteschutzes des Holzes in der Wandkonstruktion und wegen des Einbaus einer Soft-Klima-Anlage in die Innenwände (gegen die sich die Herstellerfirma des Fertighauses ausgesprochen hat), welche ebenfalls negative Auswirkungen auf die Feuchtigkeit des Holzes in der Wandkonstruktion (behinderte Abdunstung in der Konstruktion) hat, ein Schadenspotential vorhanden ist, welches die technische Lebensdauer der hölzernen Tragkonstruktion nachhaltig vermindert.

Unter Punkt 3.3 "Restnutzungsdauer" ist ausgeführt, dass in Zusammenhang mit den baulichen Mängeln und Schadenspotentialen im Bereich der Wandkonstruktionen (wesentliche Bausubstanz), unter Berücksichtigung des Errichtungsjahres 1999, unter der Voraussetzung normaler Einwirkungen von Witterung und anderen äußeren Umständen als technische Restnutzungsdauer des Hauses eine Zeitspanne von etwa 30 Jahren anzusetzen ist.

Mit Schreiben vom 4. Jänner 2006 übermittelte der unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt eine Kopie des Sachverständigengutachtens zur allfälligen Stellungnahme.

Vom Finanzamt wurden keine Einwendungen gegen das Sachverständigengutachten vorgebracht.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2006 zog der Bw. seine Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Der gesetzliche AfA-Satz von 1,5 % entspricht einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren.

Eine kürzere rechtliche Nutzungsdauer kommt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates aus folgenden Gründen nicht in Betracht:

Auf Grund der dem Ertragsteuerrecht zugrunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind auch bei Grundstücken und Gebäuden für die Besteuerung die wirtschaftlichen und nicht

die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse maßgebend. Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend, werden Gebäude auf fremdem Boden nach denselben Grundsätzen wie eigene Gebäude besteuert und Unterschiede nur dort gemacht, wo dies aus wirtschaftlichen Gründen geboten ist, wobei weitestgehend mangels eigener Regelungen die Bestimmungen bezüglich der Einbauten in fremden Gebäuden in Analogie heranzuziehen sind (vgl. *Hammerschmidt*, Die Besteuerung von auf fremdem Grund errichteten Gebäuden, in: Österreichische Notariatszeitung 1989, S. 308). Die Herstellungskosten von Superädikaten sind daher wie Gebäude auf eigenem Grund und Boden mit den gesetzlichen AfA-Sätzen abzuschreiben (vgl. auch die Rechtsansicht des BM für Finanzen vom 8. Mai 1992, in: SWK vom 25. Juni 1992, AI 198; sowie BFH vom 31. Oktober 1978, VIII R 146/75, BStBl 1979, S. 507).

Die AfA bemisst sich gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsgutes. Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzerzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer richtet sich nach der objektiven Möglichkeit einer wirtschaftlichen Nutzung des Wirtschaftsgutes. Zukünftige Verhältnisse sind bei der Frage der Abnutzbarkeit im Wege der AfA nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 10 zu § 7 EStG 1988).

Aktivierungspflichtige Aufwendungen eines Mieters auf die Bestandsache, wie Einbauten oder Umbauten, sind auf deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Nutzungsdauer bei derartigen Aufwendungen, deren Ergebnis der Mieter dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu überlassen hat, ist durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt, das heißt, die - voraussichtliche - Vertragsdauer ist maßgeblich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist. Es kommt darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann. Bei der Ermittlung der voraussichtlichen Vertragsdauer - diese kann über eine förmliche Vertragsdauer hinausgehen - kann einem zwischen den Parteien bestehenden Angehörigenverhältnis, einem voraussichtlich mangelnden Interesse des Vermieters an einer andersartigen Nutzung der Liegenschaft oder dem Umfang der Bauaufwendungen des Mieters Indiz wirkung zukommen. Selbst bei Vereinbarung einer bestimmten (z.B. fünf- oder zehnjährigen) Vertragsdauer wäre eine über die förmliche Vertragsdauer hinausgehende wahrscheinliche Nutzungsmöglichkeit zu berücksichtigen (vgl. VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Geht das Wirtschaftsgut nach Ablauf des Bestandvertrages nicht in das Eigentum des Bestandgebers über, ist die zu erwartende Ablöse oder die weitere Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes bei der Bemessung der AfA zu berücksichtigen (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 10 zu § 7 EStG 1988).

Im gegenständlichen Fall ist nach Pkt VII des Bestandvertrages mit dem C M bei Auflösung des Bestandverhältnisses eine Veräußerung der auf dem Bestandgrund errichteten Bauwerke mit Zustimmung des Bestandgebers an einen dem Bestandgeber zumutbaren Erwerber zulässig. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw. seine Aufwendungen vom nachfolgenden Mieter ersetzt erhielt.

Im Übrigen besteht auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die Möglichkeit einer Abschreibung wegen außergewöhnlicher technischer oder wirtschaftlicher Abnutzung (§ 16 Abs. 1 Z 8 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 EStG 1988). Die Normal-AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 in Verbindung mit § 7 Abs. 1 EStG 1988 dient nicht der Vorwegnahme einer allfälligen künftigen außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abschreibung (vgl. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Der zunächst auf fünf Jahre befristete Bestandvertrag mit dem C M wurde bereits einmal verlängert. Die Art und der Umfang der Bauaufwendungen, zu welchen laut Bestandvertrag die schriftliche Zustimmung des Bestandgebers (dem vor der Errichtung des Gebäudes sämtliche Baupläne vorzulegen waren) erforderlich war, sprechen für eine voraussichtliche Vertragsdauer, die nicht kürzer als die technische Nutzungsdauer des Gebäudes ist. Wie bereits oben ausgeführt, sind zukünftige Entwicklungen nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (vgl. VwGH 17.11.1992, 92/14/0141).

Eine kürzere technische Nutzungsdauer ist grundsätzlich mittels eines Sachverständigen-gutachtens nachzuweisen.

Ein solches Sachverständigungsgutachten wurde im gegenständlichen Fall vorgelegt.

Da es sich bei dem gegenständlichen Mietobjekt um ein Fertigteilhaus in Holzriegelbauweise handelt, bei welchem von vornherein von einer im Vergleich zu einem Massivbau reduzierten technischen Nutzungsdauer auszugehen ist, und zudem laut Gutachten bauliche Mängel und Schadenspotentiale im Bereich der Wandkonstruktionen (wesentliche Bausubstanz) vorhanden sind, wird in freier Beweiswürdigung, dem Gutachten folgend, der AfA-Berechnung eine Rest-nutzungsdauer von 30 Jahren zugrunde gelegt.

Die AfA ist demzufolge mit 17.683,72 € (530.511,69 € / 30 Jahre) anzusetzen.

Der Einkommensteuerbescheid für 2002 wird dementsprechend abgeändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. März 2006