



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, vertreten durch L & M Steuerberatungsges. mbH., 2512 Oeynhausen, Sochorgasse 3, vom 12. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 14. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**A)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2001** (OZ 11 ff./2001) langte am 30. Juni 2003 beim Finanzamt ein. Darin gab der Berufungswerber (= Bw.) Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 299.167,71 bekannt sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 175.493,21. An Sonderausgaben wurden Prämien und Beiträge zu freiwilligen Personenversicherungen in Höhe von S 5.080,03 geltend gemacht sowie Kirchenbeiträge in Höhe von S 1.000,00.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (OZ 2/2001) wurde als AfA für das Gebäude S 85.210,00 erklärt. Die AfA für die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde mit S 71.962,00 angegeben (AfA-Summe: S 157.172,00).

Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2001 wurde am 16. Juli 2003 **vorläufig** im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO und erklärungsgemäß hinsichtlich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit sowie der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstellt. Zusätzlich wurden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von S 53.647,00 (unter

Berücksichtigung von S 1.800,00 Werbungskostenpauschbetrag) veranlagt. Von den geltend gemachten Sonderausgaben hinsichtlich freiwilliger Personenversicherungen wurden S 1.090,00 anerkannt sowie der Kirchenbeitrag in Höhe von S 1.000,00. Die Abgabennachforderung errechnete sich mit € 4.621,41 (= S 63.592,00).

Zur Begründung dieses Bescheides wurde u.a. ausgeführt, dass die Topf-Sonderausgaben ab 1996 nur zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als S 500.000,00 überdies nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen würden.

**B)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2002** (OZ 8 ff./2002) langte am 28. Mai 2004 beim Finanzamt ein. Als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurden € 24.773,49 erklärt, als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 15.782,30. An Sonderausgaben wurden Beiträge und Prämien in Höhe von € 369,20 geltend gemacht sowie Kirchenbeiträge in Höhe von € 75,00.

Laut Beilage zur Einkommensteuererklärung betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (OZ 2/2002) wurde als AfA für das Gebäude € 6.192,45 (= S 85.210,00) erklärt. Die AfA für die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde mit € 5.229,18 angegeben (AfA-Summe: € 11.421,63).

Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2002 wurde am 16. Juli 2003 **vorläufig** im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO und erklärungsgemäß hinsichtlich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstellt. Zusätzlich wurden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 3.897,60 (unter Berücksichtigung von € 132,00 Werbungskostenpauschbetrag) veranlagt. Die erklärten Sonderausgaben für freiwillige Personenversicherungen wurden in Höhe von € 41,04 abgezogen, der Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00. Die Abgabennachforderung errechnete sich mit € 8.151,59.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass die Topf-Sonderausgaben ab 1996 nur mehr zu einem Viertel berücksichtigt und bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von mehr als € 36.400,00 nach der im Bescheid angeführten Formel eingeschliffen würden.

**C)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2003** langte am 28. Juni 2005 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser Steuererklärung wurden Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von € 25.037,59 erklärt sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 24.500,92. An Sonderausgaben wurden Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen in Höhe von € 369,20 geltend gemacht sowie Kirchenbeiträge in Höhe von € 75,00.

Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2003 wurde am 30. Juni 2005 **vorläufig** im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO und erklärungsgemäß hinsichtlich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstellt. Zusätzlich wurden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 3.897,60 (unter Berücksichtigung von € 132,00 Werbungskostenpauschbetrag) veranlagt. Von den Sonderausgaben wurde der Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00 steuerlich anerkannt. Die Abgabennachforderung errechnete sich mit € 5.372,74.

**D)** Die Einkommensteuererklärung für das Jahr **2004** langte am 3. Oktober 2005 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. In dieser Steuererklärung wurde eine bezugsauszahlende Stelle bekanntgegeben. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurden mit € 32.481,82 erklärt, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 23.699,21. An Sonderausgaben wurden für Beiträge und Prämien zu freiwilligen Personenversicherungen € 402,82 geltend gemacht, für Kirchenbeiträge € 75,00. Bei den außergewöhnlichen Belastungen wurden € 6.319,77 für Begräbniskosten geltend gemacht.

Der Einkommensteuererstbescheid für das Jahr 2004 wurde am 4. Oktober 2005 **vorläufig** im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO und erklärungsgemäß hinsichtlich der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erstellt. Von den geltend gemachten Sonderausgaben wurde Kirchenbeitrag steuerlich anerkannt. Die Begräbniskosten überstiegen nicht die laut § 34 Abs. 4 EStG 1988 vorgesehenen Selbstbehalt. Die Abgabennachforderung errechnete sich mit € 5.599,32.

Zur Begründung dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht haben berücksichtigt werden können, da sie den Selbstbehalt in Höhe von € 6.673,29 nicht überstiegen.

**E)** Vom Jänner bis September 2005 wurde beim Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung durchgeführt und darüber der **BP-Bericht** vom 12. Dezember 2005 (OZ 42 ff./Dauerbelege) erstellt. Unter **Tz 4** "Absetzung für Abnutzung" wurde die für dieses Abgabenverfahren relevante Prüfungsfeststellung getroffen:

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) sei vom Prüfer neu berechnet worden. Es werde dabei auf die diesbezüglichen Darstellungen in den Beilagen des BP-Berichtes verwiesen. Hinsichtlich der Nutzungsdauer des Gebäudes von 67 Jahren (= AfA-Satz von 1,5%) werde auf die ausführliche Begründung in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2003 hingewiesen (siehe zusätzliche Begründung zur abweisenden Berufungsvorentscheidung für das Jahr 2000).

	2001 (in ATS)	2002 (in Euro)	2003 (in Euro)	2004 (in Euro)
AfA vor BP	157.172,00	11.421,63	11.422,22	11.422,22
AfA nach BP	93.672,77	6.831,56	6.831,56	6.831,56
Differenz lt. BP	63.499,23	4.590,07	4.590,66	4.590,66

**Anm.:** Die Berechnung der AfA lt. BP erfolgte in der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 7. Dezember 2005 (OZ 60/Dauerbelege). Diese Berechnung ist in der **Beilage 1** zu dieser Berufungsentscheidung dargestellt.

**F)** Mit Bescheiden vom 14. Dezember 2005 wurden **endgültige Einkommensteuerbescheide** im Sinne des § 200 Abs. 2 BAO für die Jahre **2001 bis 2004** erstellt. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in den Streitjahren folgende Werte angesetzt:

2001: S 238.992,00;  
 2002: € 22.299,85;  
 2003: € 24.004,48;  
 2004: € 28.289,87.

Die Abgabennachforderungen wurden mit folgenden Beträgen errechnet:

2001: € 3.349,05;  
 2002: € 2.691,36;  
 2003: € 1.469,73;  
 2004: € 2.295,33.

Zur Begründung dieser vier Einkommensteuerbescheide wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt sei, die der darüber aufgenommenen Niederschrift und dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

**G)** Mit Schreiben vom 12. Jänner 2006 (OZ 4 ff./2004) wurde seitens des Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide laut Abschnitt F) **Berufung** erhoben und Folgendes ausgeführt:

a) Sachverhaltsdarstellung:

Mit den angefochtenen Steuerbescheiden sei die AfA des vermieteten Objektes von der Abgabenbehörde im Rahmen einer Berufung mit 67 Jahren festgestellt und aufgrund dieser Feststellung endgültige Bescheide für die vorgenannten Jahre erlassen worden.

b) begehrte Änderung:

Es werde beantragt, den Abschreibungssatz im Sinne der Steuererklärung mit 3% zu belassen.

c) Begründung:

Im BP-Bericht, welcher als Begründung zu den ergangenen Bescheiden zu betrachten sei, sei auf eine Stellungnahme (Begründung) zur Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2003 hingewiesen worden. Hierzu werde festgestellt, dass am 17. Februar 2003 ein Antrag auf Vorlage der Berufung vom 22. März 2002 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt worden sei, in welcher bereits eine Begründung dargestellt worden sei. Es werde ersucht, diese Begründung laut dem Schreiben vom 17. Februar 2003 als Begründung zu der gegenständlichen Berufung zu betrachten.

Ergänzend dazu werde Folgendes bemerkt:

Die Meinung der Abgabenbehörde, dass Sachverständigengutachten einer freien Beweiswürdigung unterlägen, sei als nicht unrichtig zu betrachten. Es liege jedoch nicht in der freien Beweiswürdigung einer Finanzbehörde, welche nicht über das notwendige vergleichbare Fachwissen eines akademisch ausgebildeten Bausachverständigen verfüge, dessen Gutachten einfach zu verwerfen. Als Begründung für die Behörde müsse ebenfalls ein Gegengutachten eines Bausachverständigen vorliegen, um das vorliegende Gutachten des Bw. zu entkräften. Es sei nicht anzunehmen, dass die Bewertungsstelle des Finanzamtes die gleiche Qualifikation wie ein Bausachverständiger und außerdem diplomierte Architekt verfüge.

Außerdem werde in der Bescheidbegründung vom 13. Jänner 2003 zur Berufungsvorentscheidung vom 7. Jänner 2003 der Zusammenhang zwischen den Gebäuden des Jahres 1987 samt Zubauten in den Folgejahren mit jenem Gebäude hergestellt, welches im Jahr 1999 errichtet worden sei. Die Darstellung der Behörde, dass ein Gutachten, das bei einem 1987 in Massivbauweise errichteten Gebäude von einer Restnutzungsdauer von 33 Jahren ausgehe, nicht schlüssig sei, könne nur verworfen werden, da es sich bei dem im Jahr 1999 errichteten Gebäude um kein Gebäude handle, welches mit dem Gebäude des Jahres 1987 im Zusammenhang stehe.

Im Gutachten sei außerdem dargelegt worden, dass es sich um eine tragende Konstruktion aus Stahl und Beton mit Raumtrennung aus Ständerwänden und auch Außenwänden aus Ständerwänden handle, welche, dies werde nochmals dargelegt, nicht mit dem im Jahr 1987 in konventioneller Bauweise errichteten Gebäude im Zusammenhang zu bringen sei. Ebenso seien die Darstellungen aus der Bescheidbegründung vom 13. Jänner 2003 zu verwerfen, dass Schäden am Gebäude oder an der Bausubstanz hätten dargestellt werden müssen, da wie

bereits mehrmals dargelegt, das genannte Gebäude aus dem Jahr 1987 nichts mit dem im Jahr 1999 errichteten Gebäude zu tun habe.

Es werde daher nochmals der Antrag gestellt, die Abschreibung mit 3% - wie in den Steuererklärungen – zu belassen.

**H)** Mit Schreiben vom 7. Februar 2006 (OZ 10/2004) erstattete der Betriebsprüfer seine **Stellungnahme zur Berufung** laut Abschnitt G) und führte Folgendes aus:

Im Prüfungsverfahren sei die Restnutzungsdauer des Gebäudes in 0, strittig gewesen. Über die Restnutzungsdauer dieses Gebäudes sei im Veranlagungsverfahren und anschließenden Berufungsverfahren für das Jahr 2000 ausführlich abgesprochen worden. Im Prüfungsverfahren habe sich einerseits der steuerliche Vertreter auf seine Argumentation im Berufungsverfahren für das Jahr 2000 gestützt, der Prüfer auf die Begründung in der abweisenden Berufungsvorentscheidung. Neue Tatsachen seien nicht hervorgekommen und neue Beweismittel seien nicht vorgelegt worden, sodass die (Einkommensteuer-)Bescheide ab 2001 im Sinne der abweisenden Berufungsvorentscheidung für 2000 erlassen worden seien. Dabei werde auf die ausführliche Begründung in der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2003 verwiesen.

**I)** Mit Schreiben vom 8. März 2006 (OZ 12 f./2004) wurde seitens des Bw. die **Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers** laut Abschnitt H) erstellt und ausgeführt, dass dem Prüfer hinsichtlich seines Argumentes, es seien seitens des Bw. weder neue Beweismittel noch neue Tatsachen hervorgekommen, widersprochen werde. Laut Seite 2 des Schreibens vom 12. Jänner 2006 [siehe Abschnitt G)] seien ergänzende Bemerkungen zur abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 8. Jänner 2003 erfasst worden. Namens und auftrags des Bw. werde ersucht, diese ergänzenden Bemerkungen zu beantworten.

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

Strittig ist die steuerliche Anerkennung eines AfA-Satzes von 3% für ein vom Bw. vermietetes Gebäude.

**I)** Der Sachverhalt ist durch den Umstand bestimmt, dass der Bw. mit 19. März 2001 für das Objekt "Fitnesscenter" in T, KG Y, EZ x, Gst xx/4, ein Gutachten (OZ 33 ff./Dauerbelege) erstellen ließ.

Als Auftraggeber wird in diesem Gutachten die Miteigentümergemeinschaft angeführt, als Zweck des Gutachtens die *"Festsetzung der Restnutzungsdauer"*, zwecks Vorlage beim Finanzamt. Dieses Gutachten wird nachstehend, soweit es den Befund betrifft, vollinhaltlich angeführt.

Unter **II. Befund** wird Folgendes ausgeführt:

II.1. Lage: Die Liegenschaft befindet sich in einem Industriegebiet bei T., nächst der B 17. Der betreffende Gebäudekomplex befindet sich auf einem Eckgrundstück. Die örtliche Lage ist für betriebliche Zwecke als gut zu bezeichnen.

II.2. Baudaten:

1987: erste Errichtung einer Halle mit rd. 3.479,00 m<sup>3</sup>;

1991: Erweiterung dieses Objektes durch Aufstockung mit rd. 5.229,00 m<sup>3</sup>;

1996: Anbauten mit rd. 421,00 m<sup>3</sup>;

1999: Erweiterung und Auftstockung mit rd. 7.000,00 m<sup>3</sup>.

II. 3. Bebauung:

Auf der Liegenschaft ist ein hallenartiges Betriebsgebäude mit integrierten Büroräumen errichtet. Die Herstellung erfolgte ab 1987 durch betrieblich bedingte Zu- und Anbauten in vier Bauabschnitten.

II.4. Beschreibung des baulichen Bestandes:

Tragende Konstruktion teilweise als Stahl- oder Betonkonstruktion;

Büroräume und Sanitärräume zweckentsprechend ausgestattet;

Geschoßdecken großteils aus Hohldielen;

dem unterschiedlichen Nutzen entsprechender Fußbodenbelag;

Raumtrennungen aus Ständerwände;

Flachdachausbildung mit Gully;

Sandwich Fassadenelemente;

Kunststofffenster.

II.5. Bau- und Erhaltungszustand:

Normaler Bau- und Erhaltungszustand des Gesamtobjektes.

**II) einkommensteuerliche Beurteilung:**

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung bestimmt: Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Im Fall des Bw. kommt die Bemessungsgrundlage gemäß lit. a der oben genannten Gesetzesstelle in Betracht, das sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies deshalb, weil der Bw. seit Anschaffung dieses Gebäudes seine Einkunftszielung mittels Fitnesscenter betreibt (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, Kommentar, 1. Bd., Anm. 101 zu § 16).

Der eingangs angeführten Gesetzesbestimmung liegt eine Beweislastumkehr einer kürzeren Nutzungsdauer zugrunde. Die Beweislast trifft den, der die kürzere Nutzungsdauer behauptet. Dieser Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden (vgl. VwGH vom 9. September 2004, 2002/15/0192).

Im vorliegenden Fall hat der Bw. ein am 19. März 2001 erstelltes, oben ausgeführtes Gutachten dem Finanzamt vorgelegt, wobei dieses das beigebrachte Gutachten nicht zur AfA-Bemessung betreffend das streitgegenständliche Gebäude herangezogen hat. Wenn nun seitens des Bw. in der Berufung vom 12. Jänner 2006 ergänzend vorgebracht wird, dass es nicht in der Kompetenz der Finanzbehörde liege, das Gutachten eines akademisch ausgebildeten Bausachverständigen zu verwerfen, weil die Finanzbehörde nicht über das notwendige vergleichbare Fachwissen verfüge, so ist diesem Argument entgegenzuhalten, dass laut dem Erkenntnis des VwGH vom 25. April 2001, 99/13/0221, die Finanzbehörde an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden ist, jedoch im Einzelnen darzutun habe, aus welchen Gründen sie diese gutachterliche Äußerung für unrichtig erkennt.

Entgegen der in der Berufung vertretenen Auffassung ist die Finanzbehörde auch nicht verpflichtet ein Gegengutachten erstellen zu lassen, sie hat sich allerdings mit einem vorgelegten Gutachten auseinander zu setzen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2005, 2000/15/0074).

Das Finanzamt hat in seiner gesonderten Begründung vom 8. Jänner 2003 sehr wohl auf den Befund des Gutachtens Bezug genommen und daraus geschlossen, dass aus diesem Befund nicht auf eine Restnutzungsdauer von 33 Jahren geschlossen werden könne. Dies deshalb, weil es nach dem vorgenannten VwGH-Erkenntnis vom 25. April 2001 der Abgabenbehörde unbenommen ist, Sachverhaltsfeststellungen aus dem Befund des Gutachters als Teil des Ermittlungsergebnisses des Verwaltungsverfahrens im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu verwerten. So bezieht sich das Finanzamt auf die schlagwortartige Beschreibung des Bauzustandes des Gebäudes unter Punkt II. 4. sowie auf Punkt II. 5., in welchem der Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes als "normal" bezeichnet wird. Diese Ansatzpunkte einer Beurteilung der Absetzung für Abnutzung (AfA) zieht auch der unabhängige Finanzsenat heran. Aus den Beschreibungen unter diesen beiden Befundpunkten kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nicht auf eine kürzere Restnutzungsdauer geschlossen werden, weil die vom Steuergesetzgeber angenommene AfA von 1,5 % für normal genutzte Gebäude vermutet wurde. In dem vom Bw. beigebrachten Gutachten werden aber keine nachvollziehbaren Gründe angegeben, dass die Nutzung dieses Gebäudes als Fitnesscenter einer außergewöhnlichen technischen Abnutzung unterliegt. Dafür ist das Gutachten zu schematisch und allgemein gehalten, als dass derlei Schlussfolgerungen daraus gezogen

werden könnten. An dieser Stelle ist aber zu betonen, dass im Falle der außergewöhnlichen Verminderung der wirtschaftlichen Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes vom Gesetzgeber eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorgesehen ist (siehe § 8 Abs. 4 EStG 1988). Die normale, in diesem Verfahren strittige AfA dient nicht der Vorwegnahme einer allfälligen künftigen außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abschreibung (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG., Kommentar, 1. Bd., Anm. 98 zu § 16). Eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung des gegenständlichen Gebäudes wäre aber vom Bw. nachzuweisen.

Des Weiteren wird in dem Gutachten von Dipl. Ing. H behauptet, dass die Nutzung eines Liegenschaftsobjektes als Fitnesscenter starken Trendwendungen unterworfen sei. Zum ersten steht mit dieser Aussage nicht fest, in welcher Richtung diese Trendwendungen eintreten (z. B immer stärkere öffentliche Befürwortung von privater Gesundheitsvorsorge), zum anderen steht fest, dass es auch in anderen Branchen Trendwendungen gibt, die nicht zu einer Verkürzung der technischen Nutzungsdauer von vermieteten Gebäuden führen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: Beilage 1

Wien, am 2. Juli 2008