



GZ. RV/3438-W/02,
GZ. RV/3516-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 14. 10. 2003 über die Berufung der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 1999 und 2000 vom 4. 4. 2002 (1999) und 2. 5. 2002 (2000) nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die getroffenen Feststellungen der Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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 Bescheid ausfertigung 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

Seitens des Finanzamtes wurde im Zuge der einheitlich und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Bw. für die Jahre 1999 und 2000 die von der Bw. begehrte Abschreibung einer in den Jahren 1998 bis 1999 errichteten Lagerhalle im Ausmaß von 4% auf 1,5% gekürzt und darauf hingewiesen, dass gem. § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 für die Abschreibung von Gebäuden, aus deren Vermietung Einkünfte gem. § 28 EStG 1988 erzielt werden, ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer der gesetzliche Abschreibungssatz in Höhe von 1,5% Berücksichtigung finde. Die Gebäudeabschreibungssätze nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 käme dabei niemals in Betracht und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient.

Die dementsprechenden Bescheide gem. § 188 BAO vom 4.4.2002 für das Jahr 1999 und vom 2.5.2002 für das Jahr 2000 werden mit Berufung vom 7. Mai 2002 (5. Juni 2002 für das Jahr 2000) inhaltsgleich bekämpft. Im wesentlichen wird darin ausgeführt, dass in Folge der Änderung der Nutzungsdauer von 4% auf 1,5% nun (*mit 29. April 2002*) eine gutachterliche Stellungnahme vorgelegt werden könne, welche die in der Erklärung begehrte Nutzungsdauer von 25 Jahren vollinhaltlich bestätige.

Das im Jahre 2002 erstellte Gutachten für die in den Jahren 1998 und 1999 errichtete Lagerhalle besage, dass nach rund 3 Jahren Betrieb in der Lagerhalle aufgrund der intensiven und rauen Nutzung starke Abnutzungen im Boden- bzw. Torbereich zu erkennen seien und dies lasse bereits jetzt eine baldige Sanierung der Teile erwarten. Des weiteren wird in diesem Gutachten darauf hingewiesen, dass die Lagerhalle sowohl bezüglich der Höhe und Nutzung speziell auf die Bedürfnisse der Firma H. GmbH. abgestimmt worden sei. Demzufolge werde es für die Bw. kaum möglich sein, diese Lagerhalle ohne entsprechende große Umbauarbeiten an einen anderen Mieter weitervermieten zu können. "Eine *vorzeitige Abschreibung* der Investitionskosten auf 25 Jahre erscheine daher seitens des Gutachters als gerechtfertigt." Weiters wird im Gutachten darauf hingewiesen, dass das Objekt das anschließende Gelände am höchsten Punkt nicht überragen durfte und dadurch die von der H. GmbH, dem derzeitigen Nutzer geforderte Raumhöhe nicht eingehalten werden konnte. Da das Dach aufgrund

der Bebauungsbestimmungen mit Erdmaterial überschüttet und begrünt werden musste, habe aufgrund des Gewichtes eine zusätzliche Säulenreihe eingebaut werden müssen, welche die Zufahrtmöglichkeiten einschränke. Gemäß der Arbeitsstättenverordnung dürften als Arbeitsräume nur Räume verwendet werden, die eine Sichtverbindung von mindestens 5% der Bodenfläche aufweisen. Um einen Arbeitsraum zu schaffen, müsste ein Innenhof von 16 m² – 20 m² hergestellt werden. Ein derartiger Umbau würde rund 25-30% der Herstellungskosten der Lagerhalle - lt. Kostenaufstellung der Bw. - in Höhe von S 6.620.000,00 erforderlich machen. Die neu zu schaffende Innenhoffläche würde die vermietbare Lagerfläche reduzieren. Unter Bedachtnahme, dass der Eigentümer und Geschäftsführer der H. GmbH. aus Altersgründen in spätestens 25 Jahren seine Tätigkeit einstellen werde, sei eine begrenzte Nutzungsdauer von 25 Jahren anzusetzen.

In der am 14.10.2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass bei dem errichteten Gebäude "gewaltige Einschränkungen" bei der Bebauung gegeben gewesen seien. Das Gebäude sei im Grünland errichtet worden und habe daher "eingegraben" werden müssen, d.h. das Dach habe begrünt werden müssen. Weiters werde befürchtet, dass auf Grund des U-Bahnbaues es zu Schäden kommen könnte. Es werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die im Gutachten erwähnte vorzeitige Abschreibung aus Altersgründen des Geschäftsführers vom Gutachter nur ergänzend vorgebracht wurde. Vor allem die Einschränkungen bei der Bebauung würden nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin die im Gutachten ausgeführten 25-jährige Nutzungsdauer für diese Lagerhalle begründen.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass außer Streit gestellt werden soll, dass bei dem errichteten Gebäude erhebliche Auflagen vorhanden waren und dass es erforderlich war, das Dach zu begrünen, dies ändere jedoch nichts an der Nutzungsdauer des Gebäudes, auch dass das Gebäude den Bedürfnissen der H. GmbH angepasst werden musste. Die Abnützungen im Boden und Torbereich seien vom Gutachter drei Jahre nach der Errichtung festgestellt worden und gäben keine Aussage darüber, in welchem Zustand sich das Gebäude bei der Errichtung befunden hat.

Die Bw. führte aus, dass die Fa. H. GmbH das Dachdeckergewerbe betreibe und er daher über die Haltbarkeit von Dächern Auskunft geben könne. Man könne davon ausgehen, dass derartig errichtete Dächer eben nicht länger als 25 Jahre halten, und sich daraus auch Auswirkungen auf die Haltbarkeit der Lagerhalle ergeben würden.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete hierzu, dass es sich dabei um einen Bereich handle, der mit Instandhaltungsarbeiten saniert werden kann. Im Übrigen seien diese Aussagen vom Gutachter nicht erwähnt worden.

Nach Ansicht der steuerlichen Vertreterin der Bw. sei im Großen und Ganzen das Gutachten unglücklich formuliert worden.

Hr. Dipl.Ing. Hans Schiener hätte sicherlich die Befundaufnahme bereits bei der Errichtung des Gebäudes gemacht; dass das Gutachten mit 29.4.2002 datiert ist, ändere daran nichts.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte dazu aus, dass es sich dabei nur um eine Behauptung handeln könne, das Finanzamt könne nur den Inhalt des Gutachtens würdigen, dieses auf die Schlüssigkeit prüfen und befinden, ob es eine geeignete Grundlage bietet, um vom gesetzlichen Abschreibungssatz abzugehen.

Die Bw. schränkte das Berufungsbegehren in weiterer Folge auf einen beehrten Abschreibungssatz von 2%, d.h. auf eine Nutzungsdauer der Lagerhalle von 50 Jahren ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Absetzung für Abnutzung:

§ 7 EStG 1988 ordnet an, dass bei abnutzbaren Anlagegütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind ("lineare AfA") und bezeichnet diese jährliche Absetzung als "Absetzung für Abnutzung". Der Abgabepflichtige muss die Abschreibung (AfA) geltend machen. Es steht nicht in seinem Belieben, ob und wie viel er als AfA abzieht (Verwaltungsgerichtshof 30.9.1960, Z. 262/58). § 204 Abs. 1 HGB verlangt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen "um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann". Steuerlich ist nur die lineare AfA zulässig. Es gilt ohne Nachweis ein AfA-Satz von 1,5% der jeweiligen AfA-Basis (das entspricht einer Nutzungsdauer von ca. 67 Jahren). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer mittels Gutachten über den Bauzustand ist möglich. Bei Altgebäuden, wenn bisher ein niedrigerer Abschreibungssatz verwendet wurde, ist dann ab 1989 ein Abschreibungssatz von 1,5% möglich. Für Gebäude, die vor dem 1. Jänner 1989 angeschafft oder hergestellt worden sind, beträgt der AfA-Satz ab dem Jahre 1989 - ungeachtet des bis dahin angewendeten AfA-Satzes - ebenfalls *grundsätzlich bis zu 1,5%*. Ein höherer AfA-Satz kann

nur angewendet werden, *wenn ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt wird* oder wenn im Zuge eines Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsverfahrens bereits in der Vergangenheit ein Gutachten vorgelegt worden oder ein der Erstellung eines Gutachtens gleichkommendes Ermittlungsverfahren abgeführt worden ist. Im gegenständlichen Fall bestehen zwischen der Bw. und dem Finanzamt unterschiedliche Auffassungen bezüglich der Nutzungsdauer von Gebäuden, aus welchen die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Abschreibung für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 geregelt. Die Gebäudeabschreibungssätze des § 8 Abs. 1 leg.cit. kommen dabei *niemals* in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betriebliche Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Die Abschreibungssätze des § 8 Abs. 1 gelten nur für den *Eigentümer*, der das Gebäude für die dort angeführten Zwecke *selbst nutzt* und nicht für den Vermieter (vgl. VwGH 8.8.1996, 92/14/0052). Steuersystematisch sind die unterschiedlichen Abschreibungssätze damit zu begründen, dass die stillen Reserven eines Gebäudes bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen steuerhängig bleiben. Man kann sich daher in diesem Bereich die höheren Abschreibungssätze "leisten", weil die durch gegebenenfalls zu hohe Abschreibung (zu rasche Abschreibung) gelegten stillen Reserven steuerlich weiter erfasst werden können. Dies ist bei Gebäuden im Privatvermögen mangels Besteuerung der Einkunftsquelle *nicht* der Fall. Nicht einmal bei Erfassung der Gebäudeveräußerung als Spekulationsgeschäft könnte es zu einer Nacherfassung zu hoher Abschreibung kommen, weil dabei nicht der Buchwert, sondern die Anschaffungskosten des Gebäudes anzusetzen sind. In der Berufung bzw. im übermittelten Gutachten wurde nun, wie das Finanzamt in seiner Beurteilung richtig erkannt hat, seitens des Gutachters bezüglich des "Bauzustandes im maßgeblichen Zeitpunkt" darauf nur insofern eingegangen, als einerseits zwei bestimmte einzuhaltende Gebäudekriterien aufgezählt wurden, welche historisch gesehen "die Planungswünsche der Fa. H. GmbH. einschränkten, und andererseits festgehalten wird, dass die Lagerhalle in einer den Bebauungsbestimmungen nicht entsprechenden Lage situiert ist. Die anderen angeführten Argumente, die Auflage des Arbeitsinspektorates, dass die Lagerhalle nur als solche und nicht auch als Arbeitsraum verwendet werden dürfe, bzw. der Vermutung, dass "bei Kündigung des Mietvertrages seitens des Mieters" die Schaffung eines Innenhofes zwecks Ermöglichung eines vollwertigen Arbeitsraumes notwendig werden würde, legen nicht eine gebäudebezogene Kriterienbeurteilung dar, die die technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer der Lagerhalle festlegenden Bauzustandsmerkmale fest, sondern beschreiben vielmehr einerseits nur die rein arbeitsrechtliche Einschränkung einer über die (im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes festgelegte) Gebäudewidmung hinausgehende Zusatznutzung,

andererseits eine rein spekulative Annahme eines in weiterer Zukunft liegenden Umbauerfordernisses, welche wiederum nur auf der derzeit gar nicht stattfindenden Zusatznutzung auch als "Arbeitsraum" basiert. Der Hinweis, dass nunmehr bereits Abnutzungen im Boden- bzw. Torbereich erkennbar seien, stellt nicht auf den Zeitpunkt ab, der für die Ermittlung der Abschreibung maßgeblich ist. Er ist daher wegen Verfehlung schon von der Methodik her unmaßgeblich. Darüber hinaus sind Abnutzungsform und -ausmaß nicht konkret dargestellt, und, dass bzw. inwieweit die Lagerhalle dadurch in ihrer Substanz beeinträchtigt sein sollte, ist nicht quantifiziert. Auch ist ein laufendes Instandhaltungserfordernis nach der Judikatur als nicht Nutzungsdauermindernd anzusehen, sondern vielmehr zwecks objektiver Nutzungsdauerfeststellung bei deren Ermittlung vorauszusetzen. Eine Abstimmung einer "Säulenreihe" auf Firmenfahrzeuge erscheint nur dann als bedeutsam, wenn eben diese Firmenfahrzeuge übliche Größen übersteigen. Somit ist aber dann die Annahme, dass die Lagerhalle bei Einsatz kleinerer Fahrzeuge nicht (mehr) nutzbar sein könnte, nicht mehr real bzw. beurteilungsrelevant. Auch fehlt jeglicher Anhaltspunkt dafür, dass bzw. warum derartige oder ähnliche Fahrzeuge in Zukunft nicht mehr erhältlich sein sollten. Eine Nutzungsdauermindernde Rückwirkung der Existenz der "Säulenreihe" ist somit nicht erkennbar. Wesentlich erscheint, dass der Gutachter selbst in seiner Konklusion nicht eine Nutzungsdauer von 25 Jahren bestätigt, sondern lediglich äußert, dass *"eine Vorzeitige Abschreibung der Investitionskosten auf 25 Jahre gerechtfertigt ist"*. Dabei wurde in der gutachterlichen Stellungnahme hervorgehoben, dass die Festlegung der 25-jährigen Abschreibungsdauer vor allem auch "unter Bedachtnahme" auf die zu erwartende Einstellung der Tätigkeit "des Geschäftsführers" der als Mieterin auftretenden Kapitalgesellschaft erfolgte. In keiner Weise wurde jedoch berücksichtigt, dass sowohl in dem angesprochenen Zeitraum von 25 Jahren, als auch später ein Wechsel des Geschäftsführers und eine Fortführung der betrieblichen Tätigkeit mit einem anderen Geschäftsführer weder ausgeschlossen, noch ungewöhnlich ist. Da für einen höheren Abschreibungssatz als 1,5%, nicht aus Überlegungen über den Zeitpunkt der Tätigkeitseinstellung des Geschäftsführers der Mieterin abgeleitete Anhaltspunkte für das Ausmaß "vorzeitiger Abschreibungen" maßgeblich sind, sondern nur eine allenfalls kürzere Nutzungsdauer, geht die vorgelegte "gutachterliche Stellungnahme" an den Erfordernissen eines begründenden Gutachtens für einen höheren Abschreibungssatz vorbei.

Andererseits wurde nun von der steuerlichen Vertreterin der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgebracht, dass zwar die gutachterliche Stellungnahme mit Mängeln behaftet sei, dass aber nach objektiven Kriterien ersichtlich sei, dass ein Gebäude wie das hier zu beurteilende nicht nach den allgemeinen Kriterien der Ermittlung der

Nutzungsdauer vergleichbar ist. Wenn nämlich eine fast 1 Meter dicke Erdschicht auf dem Dach des Gebäudes lastet, welche zu einer anhaltenden Befeuchtung des Gebäudes führt, könne, so auch die Aussage der Bw., welche das Dachdeckergewerbe betreibt, nicht von, mit anderen Gebäuden vergleichbaren Abschreibungssätzen ausgegangen werden, dies wollte der Gutachter schließlich auch zum Ausdruck bringen, weshalb dem in der mündlichen Verhandlung eingeschränkten Berufungsbegehren (AfA-Satz 2%) nachgekommen wird. Da das Gebäude im zweiten Halbjahr errichtet wurde, ist für das Jahr 1999 lediglich die Halbjahresabschreibung zulässig.

	1999	2000
Abschreibung lt. Finanzamtbescheid	55.050,00	110.100,00
Abschreibung lt BE	73.400,00	146.800,00
Differenz	18.350,00	36.700,00
Die erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt.		
Einkünfte lt Finanzamt	201.543,00	672.112,00
Einkünfte lt BE	183.193,00	635.412,00
Davon entfallen auf:		
G.H.	91.596,50	317.706,00
R.H.	91.596,50	317.706,00

Wien, am 30. 10. 2003