



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, vertreten durch Y, vom 4. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 17. November 2003 betreffend Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkünfte sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheid-spruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht bestehend aus den Brüdern A. und B., welche im Erbweg nach dem Tod ihres Vaters die Liegenschaft W unentgeltlich erworben haben, seither zu gleichen Teilen Miteigentümer dieser Liegenschaft sind und diese ab dem Jahr 1998 an die C verpachtet haben.

Die Pachteinnahmen wurden von der Bw. mit S 504.000,- in den Jahren 1998 bis 2000 in den Erklärungen über die Einkünfte von Personengesellschaften erklärt und eine AfA von 5% der mit S 7.753.153,- angesetzten Anschaffungskosten mit S 387.658,- angesetzt.

Die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Personengesellschaft erfolgte vorerst für die Jahre 1998 bis 2000 erklärungsgemäß.

Im März 2003 wurden aufgrund einer abgabenbehördlichen Prüfung die Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue geänderte Sachbescheide aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassen.

Die Anschaffungskosten der verpachteten Liegenschaft wurden nicht wie von der Bw. in der Erklärung mit S 7.753.153,- beantragt von der Betriebsprüfung mit S 5.427.205,- angesetzt.

Die AfA wurde statt, wie von der Bw. in der Erklärung mit 5% von S 7.753.153,- beantragt, von der Betriebsprüfung mit 1,5% von S 5.427.205,- (S 81.408,-) berechnet.

Während der Betriebsprüfung wurde hinsichtlich des verpachteten Grundstückes von der Bw. am 12. März 2003 ein nach Besichtigung des Objektes am 14. Februar 2003 erstelltes Schätzungsgutachten vorgelegt, welches den Verkehrswert mit € 542.508,66 und eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer feststellte. Das Gutachten wurde als methodisch verfehlt nicht anerkannt und die AfA wurde gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 errechnet.

Die Bw. erhab Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO bezüglich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 und gegen die Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000.

Betreffend das Jahr 2001 wurden von der Bw. Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 544.000,- erklärt und die AfA mit 5% von S 7.753.153 mit S 387.658,- berechnet. Die Höhe der Einkünfte wurde mit S 121.342,- errechnet.

Am 17. November 2003 wurde der Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO betreffend die Bw. für das Jahr 2001 erlassen und die Einkünfte mit S 427.592,- festgestellt, wobei analog zu den Feststellungen der Betriebsprüfung betreffend die Vorjahre das Finanzamt von Anschaffungskosten der Liegenschaft als AfA Basis von S 5.427.205,- ausgegangen ist. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 hat das Finanzamt den AfA-Satz mit 1,5% angesetzt und die AfA für 2001 mit S 81.408,- errechnet. Das im Jahr 2003 vorgelegte Schätzungsgutachten des D wurde vom Finanzamt auch für das Jahr 2001 als nicht tauglich für die Anerkennung einer kürzeren Nutzungsdauer angesehen.

Gegen diesen Feststellungsbescheid betreffend das Jahr 2001 erhab die Bw. Berufung und beantragte die AfA mit 5% von S 7.753.153,- = S 387.658,- anzusetzen.

Zum Sachverhalt führte die Bw. aus, dass im Jahr 1991 anlässlich des Überganges der E in die C die Betriebsgrundstücke in das Privatvermögen des F. und der G überführt worden seien und ab diesem Zeitpunkt das Ehepaar M. Vermietungseinkünfte im Rahmen eines Feststellungsverfahrens gem. § 188 BAO bezogen habe. Der Wert der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft im Jahr 1991 habe laut Beilage zu den Steuererklärungen S 7.753.153,- betragen.

Bis Juni 1997 sei die Veranlagung der Hausgemeinschaft F. und G erfolgt. Im Zuge eines Berufungsverfahrens sei im Jahr 1996 ein Schätzungsgutachten von H vorgelegt worden und daraufhin der Abschreibungssatz im Zuge einer zweiten Berufungsvorentscheidung mit 5 % für die Jahre ab 1994 anerkannt worden.

Nach dem Tod von F. sei im Zuge einer Vermächtnisübereinkunft die gegenständliche Liegenschaft an die Söhne A. und B je zur Hälfte unentgeltlich übertragen worden. Die Brüder hätten als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht unter einer neuen Steuernummer ab 1998 weiter die Einkünfte aus der Verpachtung der Liegenschaft an die C erklärt.

Die Bw. hätten die fiktiven Anschaffungskosten von S 7.753.152,- als Abschreibungsbasiswert angenommen und den bisher angesetzten Afa Satz von 5 % weiter auch im Jahr 2001 angesetzt.

Im Berufungsverfahren betreffend die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 erging am 17. Dezember 2007 eine Berufungsentscheidung.

Mit dieser Berufungsentscheidung des Senates 17 des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufung hinsichtlich der Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 Folge gegeben und die Wiederaufnahmebescheide betreffend die Jahre 1998 bis 2000 wurden aufgehoben. Die Berufung gegen die nach der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 wurde als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide erfolgte aus formalen Gründen, da die Anforderungen von Lehre und Rechtsprechung für die Begründung der Wiederaufnahmeverfahrens nicht erfüllt waren, weshalb eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung betreffend die Jahre 1998 bis 2000 unzulässig war. Im Berufungsverfahren betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1998 bis 2000 wurde nicht über den als Bemessungsgrundlage für die AfA anzusetzenden Wert der Liegenschaft und die Restnutzungsdauer der auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude abgesprochen, da die diesbezügliche Berufung als unzulässig geworden zurückgewiesen worden war.

Betreffend die strittige Liegenschaft liegen ein Schätzungsgutachten von H aus dem Jahr 1996 und ein Schätzungsgutachten von D vom 12. März 2003 vor.

Das Schätzungsgutachten H vom 13. bzw. 26. August 1996 errechnet den Gesamtwert der Liegenschaft (Bau- und Grundwert) mit S 9.701.486,20 und errechnet folgende wirtschaftlich zu erwartende Bestanddauer:

Gebäude	Baujahr	Wirtsch. Bestanddauer
Alte Mühle	1937	10 Jahre
Büro	1975	21 Jahre
Alter Silo	1961	23,3 Jahre
Lagerhalle	1970	31,7 Jahre
Trocknungshalle	1972	19,6 Jahre
Neuer Silo	1984	28 Jahre

Das Gutachten enthält abgesehen von den in der obigen Tabelle angeführten Werten keine Aussagen betreffend den technischen Bauzustand der Gebäude.

Das im Zuge der Betriebsprüfung im März 2003 vorgelegte Gutachten von D basiert auf einer im Februar 2003 stattgefundenen Besichtigung der Liegenschaft und errechnet den gesamten Verkehrswert des Grundstückes mit € 542.508,66.

Bezüglich der Nutzungsdauer werden folgende Angaben gemacht:

Gebäude	Baujahr	Nutzungsdauer
Halle 1	1993	40 Jahre
Halle 2	1998	40 Jahre
Halle 3	1984	40 Jahre
Halle 4	1992	40 Jahre
Halle 5	1984	40 Jahre
Getreidesilo 6	1984	35 Jahre
Müller Mühle 7	1920/1937	83 Jahre
Getreidesilo 8	1961	50 Jahre
Getreidesilo 9	1967	50 Jahre

Abgesehen von den in obiger Tabelle angeführten Werten enthält das Gutachten Beschreibungen über die Lage und Bauweise der einzelnen Gebäude, wie z. B.: „Über dem Silo befindet sich ein Krüppelwalmdach mit Welleterniteindeckung“ oder „Die Fundamente wurden mit Stampfbeton hergestellt“. Als Angabe zum Zustand der Gebäude ist nur vermerkt: „Das Mühlengebäude ist eine einfache Bauausführung. Der allgemeine Bauzustand ist als schlecht zu bezeichnen.“ Das Gutachten enthält im Übrigen keine Angaben über den technischen Bauzustand der einzelnen Gebäude. Es wird lediglich der gesamte Verkehrswert mit € 542.508,66 festgestellt. Da im Gutachten keine Angaben über den technischen Bauzustand der Gebäude vorhanden sind, enthält das Gutachten auch keine Schlussfolgerungen oder Begründungen wieso der Gutachter zu den von ihm angeführten Werten bezüglich der Restnutzungsdauer kommt.

Die Bw. beantragen nach Erörterung der Berufung die Anschaffungskosten der Liegenschaft mit den von ihnen angegebenen fiktiven Anschaffungskosten von S 7.753.153,- anzusetzen und die Beibehaltung des AfA- Prozentsatzes von 5%, da nach ihrer Ansicht keine Änderung in der Vermietung eingetreten sei.

Seitens der Bw. wurde nach Erhebung der Berufung und Bekanntgabe der Gründe für die Nichtanerkennung des Gutachtens durch das Finanzamt im weiteren Verfahren keine Ergänzung des Gutachtens eingebracht. Es wurde kein Gutachten eingebracht, welches sich einerseits auf den Stichtag des Beginns der Vermietung durch die Bw. (1. 1. 1998) bezieht und andererseits Ausführungen zum technischen Bauzustand der Gebäude enthält, sowie

schlüssig ableitbare Folgerungen hinsichtlich der von der Bw. beantragten Nutzungsdauer enthält.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall im Rahmen der Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 die Höhe des Prozentsatzes der Absetzung für Abnutzung hinsichtlich der vermieteten Liegenschaft.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im vorliegenden Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die streitgegenständliche Liegenschaft besteht aus Hallen, Getreidesilos und der I. Seit dem Jahr 1991 ist diese im Privateigentum befindliche Liegenschaft an die C vermietet. Von 1991 bis 1997 wurde die Vermietung vom Ehepaar F. und G durchgeführt.

Nach dem Tod von F. ging das Eigentum an der Liegenschaft durch Vermächtnisübereinkunft unentgeltlich an dessen Söhne A. und B je zur Hälfte über. Seit dem Jahr 1998 vermieten A. und B als Gemeinschaft die Liegenschaft an die C .

Hinsichtlich der Vermietung existiert kein schriftlicher Vertrag, die Vermietungseinkünfte werden von der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht erklärt und vom Finanzamt gemäß § 188 BAO seit 1998 festgestellt.

In den den Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO beigelegten Anlagenverzeichnissen ist als Anschaffungskosten ein Wert von S 7.753.153,- angesetzt. Dieser Wert ist auch für das Streitjahr 2001 angegeben. Als AfA wurde von der Bw. ab 1994 ein Wert von S 387.658,- (5%) angesetzt.

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Betriebsprüfung das von der Bw. vorgelegte Gutachten zur Verkürzung der Restnutzungsdauer für die Jahre 1998 bis 2000 nicht anerkannt und die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 mit 1,5% der vom Finanzamt abweichend mit S 5.427.205,- festgestellten Anschaffungskosten festgesetzt. Da im Rahmen einer Berufungsentscheidung Wiederaufnahmbescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 aufgehoben wurden und die Berufung gegen die Sachbescheide für unzulässig geworden erklärt worden ist, sind die ursprünglichen Feststellungsbescheide betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO für die Jahre 1998 bis 2000 wieder im Rechtsbestand.

Unerledigt und Gegenstand dieses Verfahrens ist allerdings weiterhin die Berufung der Bw. gegen den Feststellungsbescheid betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 188 BAO für das Jahr 2001.

Die Bw. haben durch Anführung des Wertes S 7.753.153,- als Anschaffungskosten in der Beilage zur Erklärung (Anlagenverzeichnis) betreffend die Feststellung der Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in der für 2001 geltenden Fassung schlüssig den Antrag gestellt die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen und das vorgelegte Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer anzuerkennen.

Betreffend die vorliegenden Gutachten stellt der Unabhängige Finanzsenat fest, dass beide Gutachten nicht zum Stichtag des Beginnes der Vermietung durch die Bw. (1.1.1998) erstellt wurden und Werte betreffend die Nutzungsdauer der Gebäude, jedoch keine Feststellungen zum technischen Zustand der Gebäude bzw. Schlussfolgerungen zur Begründung der von der Bw. angesetzten Nutzungsdauer, welche von der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 geregelten Nutzungsdauer abweicht, enthalten.

Weiters wird festgestellt, dass die Bw. trotz Bekanntgabe der Gründe für die Nichtanerkennung des Gutachtens Ing. Schüller kein Ergänzungsgutachten vorgelegt haben.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

Lit. e: Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis lit. d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Dieser gesetzliche AfA-Satz entspricht einer Nutzungsdauer von 66,6 Jahren. Eine längere Nutzungsdauer ist nicht anzusetzen. Bei nachgewiesener kürzerer Nutzungsdauer kann ein höherer AfA-Satz berücksichtigt werden.

Die Beweislast für eine behauptete kürzere Nutzungsdauer trifft ex lege den Abgabepflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlich vermuteten kann grundsätzlich mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden. Der Verwaltungsgerichtshof gibt in seiner Rechtsprechung der technischen Nutzungsdauer im außerbetrieblichen Bereich den Vorrang vor der wirtschaftlichen Nutzungsdauer.

Die Restnutzungsdauer bei Altgebäuden richtet sich nach dem Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes (VwGH 20.12.2006, [2002/13/0112](#)); es ist also nicht das Alter eines Gebäudes, sondern dessen Bauzustand entscheidend.

Im vorliegenden Fall haben die Bw., welche die Liegenschaft samt Gebäuden mit Anfang des Jahres 1998 unentgeltlich erworben haben und ab diesem Zeitpunkt gemeinschaftlich vermieten, ein Schätzungsgutachten des Ing. Schüller vom 12. März 2003 beigebracht. Dieses enthält eine Baubeschreibung der Gebäude, eine Bewertung der Gebäude und Angaben über die Nutzungsdauer der Gebäude.

Zum Gutachten D ist in freier Beweiswürdigung auszuführen, dass dieses erst im Jahr 2003 nach Besichtigung der Gebäude im Jahr 2003, also nicht zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft und Beginnes der Vermietung durch die Bw. (1998), sondern erst mehrere Jahre später erstellt wurde. Das Gutachten enthält keine Aussagen über den Bauzustand zum maßgeblichen Stichtag 1. Jänner 1998, weshalb es nicht als tauglich erachtet werden kann, um eine kürzere Nutzungsdauer der Gebäude zu rechtfertigen.

Ein weiterer Grund die Schlüssigkeit des Gutachtens anzuzweifeln liegt darin, dass das Gutachten überhaupt keine Aussagen zum technischen Bauzustand der Gebäude enthält, sondern nur die Werte und Dauer der Nutzung dar- und feststellt. Dem Gutachten können keine Umstände entnommen werden, auf Grund derer eine kürzere als die vermutete Nutzungsdauer der Gebäude angenommen werden müsste. Das vorgelegte Gutachten D ist für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet, da kein nachvollziehbarer Zusammenhang zwischen dem Befund und der angesetzten Restnutzungsdauer herstellbar ist (VwGH 11.5.2005, [2001/13/0162](#)).

Das aus den Akten der Voreigentümergemeinschaft vorliegende Gutachten H . aus dem Jahr 1996 ist ebenfalls nicht zum Stichtag 1. 1. 1998 erstellt worden, enthält andere Werte bezüglich der Nutzungsdauer der einzelnen Gebäude als das Gutachten D , sowie ebenfalls keine Ausführungen betreffend den für eine Beurteilung der Restnutzungsdauer technischen Bauzustand der Gebäude zum maßgeblichen Zeitpunkt. Im gegenständlichen Verfahren ist das Gutachten auch schon deshalb nicht maßgeblich, weil es von einer anderen Miteigentümergemeinschaft beauftragt wurde und in einem anderen Feststellungsverfahren der Einkünfte zu einem anderen Zeitpunkt vorgelegt worden ist.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass seitens der Bw. der Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer der Gebäude nicht geführt wurde. Auch nach Kenntnis der Argumente des Finanzamtes betreffend die Nichtanerkennung des Gutachtens haben die Bw. keine Ergänzung der vorhandenen Gutachten oder ein neues auf

den maßgeblichen Stichtag bezogenes Gutachten mit Aussagen über den technischen Bauzustand und möglichen Schlussfolgerungen daraus vorgelegt.

Aus den oben angeführten Gründen war der Berufung der Bw. keine Folge zu geben, die Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 zu berechnen und der Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2001 basierend auf der folgenden Berechnung abzuändern.

Berechnung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2001

Einnahmen		544.000,-
Werbungskosten		
Rechts- und Steuerberatung	-35.000,-	
AFA gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG, 1,5% von fiktiven AK S 7.753.153,-	-116.297,29	
Überschuss	S 392.702,71	
Gerundet	S 392.703,-	
Aufgeteilt auf		
	MH	S 196.351,50
	MJ.	S 196.351,50

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 11. März 2010