



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B., C. und D. im Beisein der Schriftführerin E. über die Berufung des Bw., Adr1, vertreten durch Stb., Adr2, vom 9. Mai 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes F., vertreten durch G., vom 22. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer 2005 nach der am 13. April 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein KFZ-Mechanikermeister, erzielte im Berufungsjahr 2005 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Provisionseinnahmen), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei der K. GmbH (Geschäftsführer) – ein Autoreparatur- und Einzelhandelsunternehmen - und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 wurde bei den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung eine Absetzung für Abnutzung iHv € 8.277,53 geltend gemacht.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 21. Dezember 2006 wurde der Bw. aufgefordert, zu der für die Vermietung des Gebäudes Adr3 angenommenen Nutzungsdauer von 15 Jahren Nachweise zu erbringen, die die geltend gemachte Nutzungsdauer rechtfertigen, widrigenfalls ein Afa-

Satz von 1,5 % anzuwenden sei. Nicht maßgeblich sei die Nutzungsart durch den Mieter, auch die Nutzung zu gewerblichen Zwecken schade nicht. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer sei grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Weiters werde um Vorlage des Mietvertrages und Bekanntgabe, ob das gesamte Objekt vermietet werde, ersucht.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2007 wurde eine Kopie des Gutachtens von Ing. H. H. vorgelegt, aus dem die Berechnung der Restnutzungsdauer ersichtlich sei. Hinsichtlich des Mietvertrages wurde bekannt gegeben, dass der Bw. die Liegenschaft mit dem Mieter übernommen habe und sich durch den Kauf nichts an dem Mietverhältnis ändere. Es sei kein neuer Mietvertrag abgeschlossen worden. Die Miete wurde nur indexiert und fließe an den neuen Eigentümer (den Bw.).

Der Sachverständige führte in seinem Gutachten vom 21. September 2005 betreffend die Restnutzungsdauer für die Bebauung auf der Liegenschaft I, ADR3, Folgendes aus:

„Im Zuge der Besichtigung der Liegenschaft am 21.7.2005, bei welcher auch eine Fotodokumentation angefertigt wurde, konnte die in weiterer Folge erwähnte Bausubstanz vorgefunden werden.

Die Ausmaße sowie die Bewilligungsdaten wurden teilweise den Unterlagen aus dem Bauakt entnommen bzw. wurden Ihre Angaben berücksichtigt, eine Naturmaßabnahme erfolgte nicht. Ausstellungshalle samt seitlich angrenzendem Abstellraum und Büro:

Stahlkonstruktion und geringfügig Massivmauerwerk samt „Para“ Dachträger und Metalldeckung

Baubescheid: 6.10.1986 sowie 2.12.1987 (Änderung)

Verbaute Fläche: ca. $11,50 \times 14,20 = \text{ca. } 163 \text{ m}^2$

Werkstatt samt kleinem Einbau:

Massivmauerwerk sowie Holzfachwerksbinderkonstruktion samt Bitumenbahndeckung

Baubescheid: 31.5.1977 (Umbauarbeiten), 6.10.1980 (Umbauarbeiten) sowie 6.10.1986 (Umbauarbeiten); Ursprung laut Angabe ca. 1937

Verbaute Fläche: ca. $14,30 \times 20,0 \text{ m} = \text{ca. } 286 \text{ m}^2$

Büro-, Lager- und Sozialtrakt (geringfügig unterkellert):

Massivmauerwerk sowie Holzfachwerksbinderkonstruktion samt Wellplattendeckung

Baubescheid: 6.10.1980 (Umbauarbeiten) sowie 6.10.1986 (Umbauarbeiten); Ursprung laut Angabe ca. 1960 (der Ursprung vom Keller soll vermutlich auf das Jahr 1937 zurückzuführen sein)

Verbaute Fläche: ca. $8,25 \times 20,0 \text{ m} = \text{ca. } 165 \text{ m}^2$

Waschhalle samt Abstell- und Altölraum sowie Öllageraum:

*Massivmauerwerk sowie Holzfachwerksbinderkonstruktion samt Wellplattendeckung
Baubescheid: 6.10.1986 sowie 16.8.1989 und 3.7.1980 (nachträgliche Bewilligung vom
Öllageraum)*

Verbaute Fläche: ca. $8,75 \times 8,25 \text{ m} = \text{ca. } 72 \text{ m}^2$

*Mit ca. 686 m^2 kann die gesamte verbaute Fläche genannt werden (nicht berücksichtigt sind
die im rückwärtigen Teil der Liegenschaft situierten Flugdachkonstruktionen, welche in
Holzbauweise errichtet sind).*

*Nachfolgend wird eine Gegenüberstellung von Alter und Flächenanteil in Bezug zum
Gesamtbestand vorgenommen.*

Ausstellungshalle samt seitlich angrenzendem Abstellraum und Büro:

Gebäudeflächenanteil ca. 24 % Ursprungsbezogenes Gebäudealter ca. 18 Jahre

Werkstätte samt kleinem Einbau:

Gebäudeflächenanteil ca. 42 % Ursprungsbezogenes Gebäudealter ca. 68 Jahre

Büro-, Lager-, und Sozialtrakt (geringfügig unterkellert):

Gebäudeflächenanteil ca. 24 % Ursprungsbezogenes Gebäudealter ca. 45 Jahre

Waschhalle samt Abstell- und Altölraum sowie Öllageraum:

Gebäudeflächenanteil ca. 10 % Ursprungsbezogenes Gebäudealter ca. 19 Jahre.

*Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen kann eine wirtschaftliche mittlere
Restnutzungsdauer für die Bebauungen mit ca. 15 Jahren genannt werden."*

Mit Bescheid vom 22. Februar 2007 veranlagte das Finanzamt den Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2005. Dabei brachte es anstatt der beantragten Nutzungsdauer von 15 Jahren die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer von 66,7 Jahren (1,5 %) für die vermieteten Gebäudeteile zum Ansatz und anerkannte eine Absetzung für Abnutzung iHv € 1.862,24. Begründend wurde ausgeführt, dass eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen sei, eine schlüssige Ermittlung der im konkreten Fall anzusetzenden kürzeren Nutzungsdauer setze ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand voraus. Ein Gutachten bestehe in den tatsächlichen Schlussfolgerungen aus dem Befund, es müsse Auskunft darüber geben, wie lange das Gebäude als Mietobjekt des Betriebes objektiv betrachtet, wirtschaftlich noch genutzt werden könne, dies schließe ziffernmäßige Berechnungen mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalte. Die vorgelegte Restnutzungsdauerbekanntgabe beinhalte keine der genannten, erforderlichen Daten als Nachweis für eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer für vermietete Objekte von 66,7 Jahren. Die Afa sei daher auf 1,5 % der Bemessungsgrundlage geändert worden.

Gegen die Nichtanerkennung einer kürzeren Nutzungsdauer erhob der Bw. innerhalb der verlängerten Berufungsfrist mit Schreiben vom 9. Mai 2007 durch seinen steuerlichen Vertreter **Berufung**, der neben einem ergänzenden Schreiben des Gutachters Ing. H. vom 24. April 2007 auch eine Farbfotodokumentation beigelegt war. Schon das der Veranlagung 2005 beigelegte Gutachten führe im Detail die Baukonstruktion aus und verweise auf die Fotodokumentation. Allein aus der Baubeschreibung sei ersichtlich, dass bei dem gesamten Gebäude von keiner Massivkonstruktion, sondern von einer Leichtkonstruktion und daher nicht von einer 67jährigen Nutzungsdauer auszugehen sei.

Bei der Ausstellungshalle handle es sich um eine Stahlkonstruktion mit Metalldeckungs-Blechdeckung mit geringfügigem Massivmauerwerkanteil, bei der Werkstätte um eine Fachwerkskonstruktion mit Bitumenbahndeckung, beim Büro-, Lager- und Sozialtrakt und bei der Waschhalle ebenfalls um eine Fachwerkskonstruktion mit Wellplattendeckung. Bei einer derartigen Gebäudekonstruktion wäre – da kein Gebäudeteil in Massivbauweise mit Massivdeckung errichtet worden sei – nach den EStR 2000 Rz. 3139 ein Gutachten nicht erforderlich. Das beigebrachte Gutachten dokumentiere die Leichtbauweise, was dem Finanzamt auch ersichtlich sein müsse. Hätte es Zweifel an der Leichtbauweise gehabt, wäre der Partei die Möglichkeit zur Stellungnahme einzuräumen gewesen. Diese Ergänzung des Gutachtens werde nunmehr im Rahmen der Berufung durch den Sachverständigen Ing. H. zur Thematik der Restnutzungsdauer nachgeholt.

Auch für den Fall der Annahme von Massivbauweise hätte sich das Finanzamt genauer mit dem Gutachten auseinandersetzen müssen. Das Finanzamt bemängle, dass das Gutachten Berechnungsmethoden zur Ermittlung der Restnutzungsdauer darstellen hätte müssen. In diesem Zusammenhang werde auf das VwGH-Erkenntnis vom 22.1.2006, 2004/15/0139, verwiesen, wonach die Restnutzungsdauer nicht zu berechnen, sondern zu schätzen sei. Aus dem Gutachten in seiner ursprünglichen Fassung sei ersichtlich, wie der Sachverständige zu seiner Schätzung der Restnutzungsdauer gelange. Weiters könne das Finanzamt das Gutachten eines Sachverständigen nur mit einem Gutachten eines anderen Sachverständigen bzw. einer sachkundigen Stelle innerhalb der Behörde widerlegen (VwGH vom 20.11.1996, Zl. 92/13/0304). Das Vorliegen eines derartigen Gutachtens sei nicht einmal behauptet worden. Letztlich sei im Rahmen der Steuererklärung 2004 bereits die kürzere Nutzungsdauer angesetzt worden. Damit sei nach herrschender Meinung das Wahlrecht konsumiert, was auch für die Behörde gelten müsse. Das Missachten dieses Wahlrechtes würde dem Gesetz einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellen. Im Rahmen der §§ 115ff BAO wäre es an der Behörde gelegen, im Zweifel nicht die kürzere Nutzungsdauer anzusetzen, da dies eindeutig im Gesetz geregelt sei. Die Nichtgewährung einer kürzeren Nutzungsdauer führe zur Rechtswidrigkeit des Bescheides.

In einem Ergänzungsschreiben des Sachverständigen Ing. H. vom 24. April 2007 zur Restnutzungsdauerbekanntgabe für die Bebauung der Liegenschaft in I , ADR3 , wird Folgendes bekannt gegeben:

„Es ist anzuführen, dass bei der Befundaufnahme am 21.7.2005 „nur“ eine optische Wahrnehmung erfolgte. Weder Eingriffe in die Konstruktion wurden erbracht noch liegen Angaben hinsichtlich der Statik sowie der genauen Aufbauten vor. Weiters ist darauf zu verweisen, dass detaillierte Erhebungen bei der Bau- und Gewerbebehörde (insbesondere hinsichtlich etwaiger Mängel bzw. Auflagen etc.) nicht durchgeführt wurden.

Betreffend die Bauausführungen, dem jeweiligen Alter der einzelnen Baukörper sowie der fallweise erbrachten Umbauarbeiten ist grundsätzlich auf das Schreiben vom 21.9.2005 einzugehen. Der bauliche Zustand von der Substanz ist der Fotodokumentation zu entnehmen.

Auszug aus dem Fachbuch „Liegenschaftsbewertung“ von Herrn Heimo Kranewitter, 4.

Auflage: Gewöhnliche Lebensdauer:

40-80 Jahre Büro- und Verwaltungsgebäude je nach Bauausführung und Standort

40-60 Jahre Geschäftshäuser, Kaufhäuser je nach Standort

30-50 Jahre Werk- und Lagerhallen, Fabriksgebäude je nach Ausführung und Brancheneignung

10-30 Jahre Betriebsgebäude für besondere Industriezweige

Wirtschaftliche Nutzungsdauer:

Unter der wirtschaftlichen Nutzungsdauer versteht man die Zeitspanne, in der ein Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend seiner Zweckbestimmung allgemein wirtschaftlich nutzbar ist.

Gründe für eine Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sind vor allem:

- Modernen Bedürfnissen nicht entsprechender, unwirtschaftlicher Aufbau (z.B. Grundriss, Geschosshöhe, Raumtiefe, Konstruktion usw.).*
- Zeitbedingte oder persönliche Baugestaltung, die modernen Anforderungen nicht entspricht.*
- Zurückbleiben hinter den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse.*
- Technische und wirtschaftliche Entwicklung von Branchen (z.B. Tankstellen, Kinos).*

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist in der Regel kürzer als die technische Lebensdauer.

Auszug aus dem Fachbuch „Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken“ von den Herren Arch. Franz Wilhelm Ross, Dipl.Ing. Rolf Brachmann und Dipl.Ing. Peter Holzner, 28. Auflage:

Technische Lebensdauer verschiedener Gebäudetypen:

30-40 Jahre SB-Märkte (Stahl), Holzhallen, Lagerschuppen, Garagen

40-60 Jahre Einkaufszentren (Stahlbeton), Betriebsgebäude für Brauereien, Brennereien, landwirtschaftliche Lagerhäuser, Feldscheunen, Fertigteilhäuser (Holzkonstruktionen)

60-70 Jahre Siedlungshäuser (massiv), Steinfachwerkhäuser, Werkstätten, Kaufhäuser (grundlegende Um- und Ausbauten alle 12-15 Jahre)

60-80 Jahre Büro- und Geschäftshäuser, Einfamilienhäuser (normal)

80-100 Jahre Städtische Mietwohnhäuser, Stahlbetonbauten, Bürogebäude (modern), Einfamilienhäuser (gute Bauweise)

Industrie- und Fabrikbauten:

30-40 Jahre Lagerschuppen und Hallen in Holzkonstruktion, Stahlfachwerkhallen mit leichter Außenhaut, Trapez- und Wellblech, Wellasbestzement oder Lichtplatten

40-50 Jahre Stahlfachwerkgebäude und Hallen massiv ausgefacht, Fabrikschornsteine

50-60 Jahre Stahlskelettgebäude (mehrgeschossig) mit Leichtausfachung, Stahldecken; Stahlskelettgebäude (mehrgeschossig) mit massiver Ausfachung, Massivdecken

60-80 Jahre Massiv-, Stahlbeton- und Stahlbetonskelettgebäude

Durchschnittliche wirtschaftliche Nutzungsdauer:

60 Jahre Geschäftshäuser, Bürogebäude

30-40 Jahre Industriebauten, Fabrikshallen (modern)

Weitere 20-30 Jahre nach Modernisierung bzw. grundlegender Renovierung,

Instandhaltungsarbeiten, selbst größeren Umfanges, verlängern die Nutzungsdauer nicht.

Weiters ist im zuvor erwähnten Fachbuch vermerkt:

Aus der Verschiedenartigkeit der Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile ergibt sich, dass von vornherein klar ist, dass die Ausbauteile während der Lebensdauer der Gebäude ein- oder mehrmals erneuert werden müssen (Erneuerungsinvestitionen). Das bedeutet, dass diese Erneuerungsinvestitionen keine Verlängerung der Gesamtlebensdauer bewirken. Sie sind notwendige, turnusmäßig erfolgende Leistungen, die die Gesamtlebensdauer sicherstellen.

Auszug aus dem Fachbuch „Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten“ von den Herren Dipl.Ing. Jürgen Simon und Dipl.Ing. Wolfgang Kleiber, 7. Auflage:

Übliche Gesamtnutzungsdauer:

1. Gebäude für Industrie- oder Handwerksbetriebe, Lagergebäude, Kühlhäuser, Trockenhäuser, Schlachthäuser, Tankstellengebäude, Transformatorengebäude, Hallenbäder, Badehäuser und dgl.

40-50 Jahre Massivschuppen, Stahlfachwerkgebäude mit Plattenverkleidung, Gebäude in leichter Bauart (ausgenommen Skelettbauten und Rahmenbauten), Gebäude aus

Holzfertigteilen

50-60 Jahre Holzgebäude und Holzfachwerkgebäude mit Lehmausfachung oder mit Verschalung, Massivgebäude aus großformatigen Betonplatten in leichter Bauart (z.B. Porenbetonplatten)

60-80 Jahre Massivgebäude und Gebäude in Stahl- oder Stahlbetonskelettkonstruktion (auch Gebäude aus Mauerwerk-, Stahl- Stahlbeton- oder Betonfertigteilen).

Durchschnittliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer (es handelt sich hierbei um die durchschnittliche wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer bei ordnungsgemäßer Instandhaltung (ohne Modernisierung)):

50-70 Jahre Gemischt genutzte Häuser mit einem gewerblichen Mietertragsanteil bis 80 %

50-80 Jahre Verwaltungs- und Bürogebäude

40-60 Jahre Gewerbe- und Industriegebäude

Gemäß der im Schreiben vom 21.9.2005 enthaltenen Fotodokumentation kann angeführt werden, dass an zahlreichen Stellen bauliche Problempunkte gegeben sind. Insbesondere ist in diesem Zusammenhang auf beträchtliche Feuchtigkeitsschäden (Feuchtigkeitseintritte sowohl durch das Dach als auch aufsteigend bzw. seitlich eindringend) zu verweisen.

In Anbetracht des größtenteils hohen Gebäudealters kann angeführt werden, dass die heutigen Anforderungen an Wärme-, Schall-, Feuchtigkeits- und Brandschutz nicht erreicht werden. Ebenso entspricht die Anordnung der Räumlichkeiten nicht den heutigen Anforderungen. Möglicherweise liegen auch bauphysikalische Problemstellen vor.

Bezugnehmend auf die vorstehenden Auszüge aus den Fachbüchern ergibt sich, dass aufgrund der ohnehin schon vor vielen Jahren getätigten Investitionen keine nennenswerten Änderungen hinsichtlich der wirtschaftlichen Nutzungsdauer eingetreten sind, welche die Bestandsdauer der gewerblich genutzten Bausubstanz verlängern würden (insbesondere: Auszug aus dem Fachbuch „Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken“ von den Herren Arch. Franz Wilhelm Ross, Dipl.Ing. Rolf Brachmann und Dipl.Ing. Peter Holzer, 28. Auflage: Instandhaltungsarbeiten, selbst größeren Umfanges, verlängern die Nutzungsdauer nicht).

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen kann (wie bereits im Schreiben vom 21.9.2005 erwähnt) eine wirtschaftliche mittlere Restnutzungsdauer für die Bebauungen mit ca. 15 Jahren genannt werden.

Allgemein ist anzumerken, dass üblicherweise bei Autohäusern auch der architektonische Aspekt der Bauausführung im Vordergrund steht und daher oftmals in kürzeren Zeitabständen

durchgreifende Überarbeitungen der Substanz bzw. aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten ohnehin ein Abbruch und Neubau in Erwägung gezogen werden."

In einem Ersuchen um Ergänzung vom 26. Juni 2007 wurde vom Finanzamt Folgendes abverlangt:

„Laut Aktenlage ist davon auszugehen, dass die K. GmbH, welche unter der Adresse Adr4 geführt wird, die Mieterin der Liegenschaft in der Adr.3 ist? Wo befindet sich der Betrieb nun, da es sich bei der Liegenschaft in der ADR4 um ein Geschäftsgrundstück handelt? Bei den Einkünften aus V+V beträgt der Afa-Satz grundsätzlich 1,5 %; eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer (§ 16 EStG) ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen; im Bereich der V+V ist auch bei Gebäuden in Leichtbauweise eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer stets durch ein Gutachten nachzuweisen. Die Regelung im 2. EStR-Wartungserlass (Gebäude in Leichtbauweise) trifft für die Sonderformen der Afa gem. § 8 Abs. 1 EStG zu. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen; enthält das Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162)."

Dazu führt der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 11. Juli 2007 aus:

„Der Sitz der K. GmbH ist die Adr.4, I . Die K. GmbH hat die Liegenschaft Adr.3 als zusätzlichen Schauraum bzw. als Lagerplatz angemietet.

Hinsichtlich der Abschreibung von Gebäuden in Leichtbauweise ist die Rechtsansicht des Finanzamtes nicht nachvollziehbar. § 16 EStG verweist auf die §§ 7 und 8 EStG, sodass auch im Bereich der V+V die allgemeinen Regeln über die Abschreibung zur Anwendung kommen. Selbst die Einkommensteuerrichtlinien (RZ 4042) verweisen auf die Bestimmungen der RZ 3101ff, sodass auch aufgrund der Verwaltungsanweisung die Bestimmungen der §§ 7 und 8 EStG zur Anwendung kommen.

Hinsichtlich der Beweislast des Steuerpflichtigen sei auf die Ausführungen in der Berufung verwiesen. Das Finanzamt hat sich mit der ergänzenden Stellungnahme des Sachverständigen in keinsten Weise auseinandergesetzt. Ein permanentes Wiederholen eines Judikats des VwGH kann wohl nicht als Auseinandersetzung mit dem Gutachten gewertet werden."

In der abweisenden **Berufungsvorentscheidung** vom 25. Juli 2007 wird Folgendes ausgeführt: *„Die Nutzungsdauer von Gebäuden bzw. die Differenzierung zwischen Gebäuden in Massivbauweise und Leichtbauweise kommt bei betrieblichen Einkünften gem.*

§ 2 Abs. 3 Z 1-3 EStG im Sinne des 2. Wartungserlasses 2006 vom 1.2.2007 ab Anschaffung oder Fertigstellung 2007 (RZ 3139a EStR) zur Anwendung; im Bereich der Einkünfte aus V+V ist auch bei Gebäuden in Leichtbauweise – wie bereits erwähnt – eine kürzere, als die gesetzliche Nutzungsdauer stets durch ein Gutachten nachzuweisen; abgesehen davon, bestehen die vermieteten Flächen (Schauraum und Lager laut Vorhaltsbeantwortung) zumindest zum Teil aus Massivmauerwerk bzw. Stahl (laut Gutachter).

Das Finanzamt hat sich sehr wohl mit der ergänzenden Stellungnahme des Gutachters auseinandergesetzt, dieser allgemeinen Aufzählung von Auszügen aus diversen Fachbüchern über Liegenschaftsbewertung jedoch keine, die gegenständliche Liegenschaft betreffenden, schlüssigen und nachvollziehbaren Feststellungen über den technischen Bauzustand, die Bauausführungen oder konkrete statische Probleme zum Zeitpunkt des Erwerbes entnehmen können. In der „Restnutzungsdauerbekanntgabe“ des Gutachters wird unter Berücksichtigung der aufgezählten Fachbuchauszüge eine wirtschaftliche mittlere Nutzungsdauer von „ca. 15 Jahren“ angenommen bzw. behauptet, wobei lediglich auf Feuchtigkeitsschäden und einen Mangel an Wärme-Schall, Feuchtigkeitsschutz, sowie auf „mögliche“ bauphysikalische Probleme hingewiesen wird; eine konkrete Aussage über den technischen Bauzustand des Gebäudes bzw. Schlussfolgerungen daraus wurden nicht getroffen und somit ist eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzliche – insbesondere im Hinblick darauf, dass die Liegenschaft im Jahr 2004 zur zusätzlichen (vermutlich längeren) Nutzung durch die GmbH erworben wurde – weder nachgewiesen noch nachvollziehbar.

Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (Hinweis E 25.4.2001, 99/13/0221); sie hat im Falle des Abgehens von diesem Gutachten die Gründe dafür darzutun, ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen.

Aus dem Umstand, dass in vor dem Streitjahre liegenden Veranlagungszeiträumen (2004) die Unrichtigkeit der der Afa-Ermittlung zu Grunde gelegten Nutzungsdauer des Gebäudes von der Abgabenbehörde nicht erkannt worden ist, kann für die nunmehr zu beurteilenden Zeiträume nichts gewonnen werden, da sie vielmehr hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet ist, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen (Hinweis u.a. E 29.9.2004, 2001/13/0135)."

Mit Schreiben vom 28. August 2007 wurde ein Antrag auf **Vorlage** der Berufung an die Berufungsbehörde zweiter Instanz eingebracht und eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt.

In der am 13. April 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass im vorliegenden Fall die Kernfrage sei, ob für das Jahr 2005 überhaupt noch ein Gutachten erforderlich sei, zumal im Jahr 2004 die Afa-Bemessungsgrundlagen offengelegt worden seien und das Wahlrecht vom Finanzamt insoweit konsumiert worden sei. Die dazu vom Finanzamt ins Treffen geführte Judikatur betreffe nicht Fälle mit Gebäudeabschreibung, sondern die Abschreibung anderer Wirtschaftsgüter ohne gesetzliche Regelung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist der Afa-Satz bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Zur Klärung dieser strittigen Frage war maßgeblich, ob der Bw. mit dem vorgelegten Gutachten (samt Ergänzung) den Nachweis für eine kürzere (15 Jahre) als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer (66,7 Jahre) erbracht hat.

Es wird vom Vorliegen folgenden Sachverhaltes ausgegangen:

Der Bw. hat im August 2004 die Liegenschaft in I, Adr.3, bestehend aus einem Betriebsgebäude mit Ausstellungshalle samt seitlich angrenzendem Abstellraum und Büro (ca. 163 m²), einer Werkstätte samt kleinem Einbau (ca. 286 m²), einem Büro-, Lager- und Sozialtrakt (ca. 165 m²) und einer Waschhalle samt Abstell- und Altölraum sowie Öllageraum (ca. 72 m²) zum Zwecke einer Vermietung gekauft. Der Bw. hat laut eigenen Angaben (Schreiben vom 19. Jänner 2007, Akt S 22/2005) die Liegenschaft mit dem Mieter – der K. GmbH – erworben. Der Bw. ist an der K. GmbH beteiligt und deren Geschäftsführer. Eine Beschreibung der Gebäude – bestehend aus Angabe der verbauten Fläche, dem jeweiligen Gebäudeflächenausmaß sowie dem ursprungsbezogenen Gebäudealter – ist dem Gutachten zur Restnutzungsdauerbekanntgabe vom 21. September 2005 (Akt S 23ff/2005) mit Besichtigungszeitpunkt 21. Juli 2005 zu entnehmen. Dem letzten Satz des Schreibens vom 21. September 2005 zufolge kann laut Gutachter „unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen eine wirtschaftliche mittlere Restnutzungsdauer für die Bebauungen mit ca. 15 Jahren genannt werden.“

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

Voraussetzung für einen höheren Betrag an Afa ist nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, dass ein Nachweis über eine abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer von 67 Jahren erbracht wird. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastverteilung hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen; die Beweislast trifft den, der die kürzere Nutzungsdauer behauptet. Eine Aufforderung durch die Abgabenbehörde zur Erbringung eines solchen Nachweises bedarf es hierbei nicht (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH 8.8.1996, 92/14/0052; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; siehe auch Doralt⁴ EStG 1988, Tz. 159 zu § 16). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich jeweils aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Diese Regeln gelten auch für gebraucht angeschaffte Gebäude (vgl. Doralt⁴, EStG 1988, Tz. 159 zu § 16; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132). Maßgeblich ist somit in der Regel die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer (VwGH 8.8.1996, 92/14/0052).

Die Afa für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs. 1 Z 8 geregelt. Die Gebäude-Afa-Sätze des § 8 Abs. 1 kommen dabei niemals in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betreffende Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Steuersystematisch sind die unterschiedlichen Afa-Sätze damit zu begründen, dass die stillen Reserven eines Gebäudes bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen steuerhängig bleiben. Dies ist bei Gebäuden im Privatvermögen mangels Besteuerung der Einkunftsquelle nicht der Fall (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz. 38).

Grundsätzlich gelten für die Afa außerbetrieblich genutzter Wirtschaftsgüter die Prinzipien und Bestimmungen des § 7, soweit nicht § 16 Abs. 1 Z 8 Sonderregelungen trifft.

Eine derartige eigenständige Regelung ist etwa der gesetzliche Afa-Satz von 1,5 %.

Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt – wie jedes andere Beweismittel – der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Sie hat im Falle des Abgehens von diesem Gutachten die Gründe dafür in ihrer Entscheidung darzutun, sie ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen.

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Gebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab. Hierbei ist zu beachten, dass der Bauzustand nicht nur von der ursprünglich gewählten Bauweise, sondern auch von erst in späteren Jahren eingetretenen oder hervorgekommenen Beeinträchtigungen aus

verschiedensten Ursachen (z.B. starke Erschütterungen, schlecht tragender Untergrund oder Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten) abhängen kann. Als Umstände, aufgrund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besonders statische Probleme in Betracht (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Sowohl die Gesamtnutzungsdauer als auch die Restnutzungsdauer eines Gebäudes hängen von seiner Beschaffenheit ab. Da die Beschaffenheit von Gebäuden sehr unterschiedlich sein kann, kann auch die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) bei Gebäuden stark voneinander abweichen. Es entscheidet nicht das Alter, sondern der Bauzustand eines Gebäudes. Finden sich in einem Gutachten keine ausreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingbefalls, ist es nicht geeignet, einen niedrigeren Afa-Satz zu stützen (Doralt⁴, EStG 1988, § 16 Tz. 159 und die dort zitierte Judikatur).

Im Rahmen der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurde ein mit 21. September 2005 datiertes Gutachten über die „Restnutzungsdauerbekanntgabe“ für die strittige Liegenschaft und ein Ergänzungsschreiben vom 24. April 2007 mit Befundaufnahme am 21. Juli 2005 vorgelegt. Unter Berücksichtigung des ursprungsbezogenen Gebäudealters der verschiedenen Gebäudeteile (Ausstellungshalle, Werkstätte, Büro-, Lager- und Sozialtrakt, Waschhalle) wird eine wirtschaftliche mittlere Restnutzungsdauer mit ca. 15 Jahren genannt.

Mit dem Begriff „Nutzungsdauer“ in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ist laut VwGH-Erkenntnis vom 18.7.2001, 98/13/0003 nicht nur die Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes angesprochen, sondern auch die Restnutzungsdauer. Es wäre nämlich für jedes Gebäude entsprechend seinem jeweiligen tatsächlichen Alter ein anderer und nur in Ausnahmefällen – nämlich bei Neubauten – der im Gesetz normierte Prozentsatz zur Anwendung zu bringen. Dies widerspreche dem klaren Wortlaut des Gesetzes, welcher einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden Prozentsatz von 1,5 normiert, was einer Nutzungsdauer von 67 Jahren entspricht.

Im vorliegenden Fall stellt der Sachverständige konkret keinen Bezug zum bewerteten Objekt her. Er beschreibt lediglich das Gebäude und dessen Konstruktion (Stahlkonstruktion, Massivmauerwerk sowie Holzfachbinderkonstruktion usw.). Er betont in seinem Schreiben vom 24. April 2007, dass bei der am 21. Juli 2005 erfolgten Befundaufnahme „nur“ eine optische Wahrnehmung vorgenommen wurde. Auch detaillierte Erhebungen bei der Bau- und Gewerbebehörde (insbesondere hinsichtlich etwaiger Mängel) wurden seinen Ausführungen

zufolge nicht durchgeführt. Die weiteren Ausführungen des Sachverständigen beschränken sich auf folgenden Hinweis: „Betreffend der Bauausführung, dem jeweiligen Alter der einzelnen Baukörper sowie der fallweise erbrachten Umbauarbeiten ist grundsätzlich auf das Schreiben vom 21. September 2005 einzugehen. Der bauliche Zustand von der Substanz ist der Fotodokumentation zu entnehmen.“

Der Gutachter führt zum Gebäudealter aus, dass in Anbetracht des größtenteils hohen Alters (wie ca. 18 Jahre, ca. 68 Jahre, ca. 45 Jahre, ca. 19 Jahre) die heutigen Anforderungen an Wärme-, Schall-, Feuchtigkeits- und Brandschutz nicht erreicht werden. Auf den konkreten Bauzustand geht der Gutachter nicht ein, es werden auch keine Baumängel, wie Baurisse oder statische Probleme festgestellt. Er verweist lediglich auf „möglicherweise“ vorliegende bauphysikalische Problemstellen, ohne konkret welche anzuführen.

Es wird zwar in der mit Schreiben vom 21. September 2005 enthaltenen – 23 Seiten umfassenden - Fotodokumentation auf an zahlreichen Stellen gegebene Problempunkte hingewiesen und auf Feuchtigkeitsschäden (Feuchtigkeitseintritte sowohl durch das Dach als auch aufsteigend bzw. seitlich eindringend) verwiesen, was die vorliegenden Fotos auch bestätigen (Akt S 45ff: Seite 5 unten, Seite 6 oben Seite 6 bis 9, Seite 21). Welche konkreten Auswirkungen diese Schäden auf die Bausubstanz haben, wird aber nicht ausgeführt. Eine gleichzeitige negative Auswirkung auf die Bausubstanz wird dadurch nicht dokumentiert.

Das vom Bw. vorgelegte Gutachten vom 21. September 2005 und das Ergänzungsschreiben vom 24. April 2007 enthalten jedenfalls keine exakten, detaillierten Tatsachenfeststellungen über den tatsächlichen Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes (insbesondere bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile, wie Mauern und Decken) bzw. keine exakt nachvollziehbaren Ausführungen hinsichtlich

- der die Lebensdauer des Gebäudes beeinflussenden Faktoren, wie z.B. die Wahl der Baustoffe und die Güte der Ausführungen bzw. die Dauerhaftigkeit des Rohbaues, die Qualität der Planung, der Statik und der Bauausführung,
- der allfällig bereits bestehenden Schäden (insbesondere bezogen auf die tragenden Bauteile des Gebäudes), die laufende Unterhaltung und die äußeren Einflüsse (vgl. Ross-Brachmann-Holzner²⁸, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, Seiten 255 und 261),
- und auch im Anschluss keine entsprechende genaue Dokumentation der Auswirkung bzw. Wertung solcher Befundergebnisse auf die Restnutzungsdauer.

Der bloße Hinweis auf die „Fotodokumentation“ reicht nicht aus bzw. ist nach Ansicht des Berufungssenates nicht geeignet, ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand zu ersetzen.

Die Ausführungen des Sachverständigen sind insgesamt gesehen zu allgemein gehalten. Soll tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, wäre ein genaues Eingehen des Gutachters auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere auf dessen tragenden Teile unumgänglich gewesen. So könnten Feuchtigkeitsschäden im Sinne einer starken Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei aber zu berücksichtigen wäre, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar wären. Der Gutachter hat zwar Feuchtigkeitsschäden dokumentiert (Fotodokumentation), deren Auswirkungen auf den Bauzustand allerdings überhaupt nicht erörtert bzw. näher dargelegt, inwieweit diese Schäden sich auf die Restnutzungsdauer auswirken. Angaben zur Nutzungsdauer von Industriebauten in Literatur oder Fachunterlagen sind lediglich nur abstrakte Ausführungen ohne Bezug auf das streitgegenständliche Gebäude.

Der Berufungssenat kommt deshalb zum Schluss, dass mangels jeglicher Anhaltspunkte für eine besondere Auffälligkeit des Gebäudes (wie schlechter Bauzustand oder statische Probleme) bzw. schon eingetretener Gebäudeschäden die Restnutzungsdauer nicht kürzer als im Regelfall zu schätzen ist und von der gesetzlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren nicht abgegangen werden kann.

Das vom Bw. vorgelegte Gutachten (samt Ergänzung) ist nach Ansicht des Berufungssenates nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahren zu führen.

Wenn der Bw. in der Vorgangsweise des Finanzamtes Gleichheitswidrigkeit unterstellen möchte, weil es von der für das Jahr 2004 zunächst anerkannten Afa im Streitjahr 2005 abgewichen ist, so ist der Bw. zunächst darauf zu verweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit schützt (vgl. zB VwGH 18.12.1996, 94/14/0151; 19.11.1998, 98/15/0150; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar³, § 114 Tz. 9ff). Der Abgabepflichtige kann aus dem Umstand, dass die Abgabenbehörde in früheren Jahren seine Afa-Berechnung tolerierte, keinen Rechtsanspruch auf die Beibehaltung dieser Berechnung für spätere Veranlagungen ableiten. Eine andere Betrachtung mag allenfalls aus der Sicht des Grundsatzes von Treu und Glauben dann gerechtfertigt sein, wenn die Abgabenbehörde selbst von der Afa-Berechnung des Abgabepflichtigen abwich und so den Ansatz der Afa nach einer von ihr selbst für das betreffende Wirtschaftsgut bestimmten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer veranlasste (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162).

Zusammenfassend ist zu sagen, dass das vorgelegte Gutachten samt Ergänzung, das zur Schätzung der Restnutzungsdauer zum 21. Juli 2005 nicht zum Bauzustand im Erwerbszeitpunkt August 2004 erstattet wurde, die Nutzungsdauer lediglich annimmt, den

Bauzustand aber nicht detailliert beschreibt, kein taugliches Beweismittel für eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer von 67 Jahren sein kann.

Der Berufungssenat ist in seinen Entscheidungen ausschließlich an ordnungsgemäß kundgemachte, generelle Normen gebunden. Die EStR stellen keine verbindliche Rechtsquelle dar. Auf deren Regelungen war daher nicht weiter einzugehen.

Wien, am 27. April 2010