



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerber, vom 28. Februar 2002 gegen den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen vom 10. Jänner 2002 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Feststellungen des angefochtenen Bescheides bleiben unverändert.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erklärt.

### Entscheidungsgründe

Die beiden Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) sind Ehegatten und erwarben mit **Kaufvertrag** vom **13. Juli 1999** um 3,100.000,00 S die Liegenschaft EZ 569 Grundbuch Lageort im Ausmaß von 3.361 m<sup>2</sup> samt dem darauf befindlichen Haus Adresse samt Betriebsgebäude und Schauraum, wobei die Gebäude auf beiden Seiten der Bezirksstraße situiert sind (in der Folge kurz Mietobjekt 2). Das Inventar und der im Vertragsobjekt situierte KFZ-Betrieb, der mit 1. Juli 1994 eingestellt worden war, wurden ausdrücklich von diesem Kaufvertrag ausgenommen.

Als Übergabszeitpunkt des Kaufobjektes wurde der 1. August 1999 vereinbart.

**Für das Jahr 1999** erklärten die Bw. als Miteigentümer einen Werbungskostenüberschuss von 62.471,00 S, den sie in der Beilage wie folgt ermittelten.

a) Miete Mietobjekt1, 1-12/98 netto		71.666,67
-------------------------------------	--	-----------

b) Kauf des (streitgegenständlichen) Mietobjektes 2: Übergabe 1. August 1999		
Anschaffungskosten:		
Kaufpreis	3,100.000,00	
Grunderwerbsteuer	54.250,00	
Grundbuchseintragung	<u>15.500,00</u>	
gesamt	3,169.750,00	
Aufteilung Grund – Gebäude: 30% Grund 70% Gebäude	950.925,00 2,218.825,00	
Anschaffungskosten Gebäude: 2,218.825,00 Restnutzungsdauer 30 Jahre: AfA für 1 Jahr 73.960,00 AfA für 1999: ½ Jahr		- 36.980,00
Sonstige Ausgaben im Jahr 1999:		
Reparaturarbeiten Tischlerei	55.000,00	
Notarskosten, Gerichtskosten und Stempelmarken	38.230,00	
Grundsteuer für 3.+4. Quartal 1999	<u>3.927,50</u>	
		- <u>97.157,50</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1999		- 62.470,83

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen **Feststellungsbescheid** gemäß **§ 188 BAO** für das Jahr **1999** vom 9. Oktober 2001 erhöhte das Finanzamt den erklärten

Werbungskostenüberschuss auf – 75.769,00 S und begründete dies unter Verweis auf eine Beilage betreffend die Berechnung damit, dass die als sonstige Ausgaben abgesetzten Kosten für Notar, Gericht und Stempelmarken anteilmäßig mit dem Kaufpreis zu aktivieren seien.

Mangels Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer sei der AfA-Berechnung eine Nutzungsdauer von 67 Jahren zu Grunde gelegt worden. Der AfA-Satz betrage somit 1,5%.

Die genannte Beilage bietet betreffend das strittige Mietobjekt 2 im Wesentlichen folgendes Bild:

Mieteinnahmen netto		0,00
Kauf des (streitgegenständlichen) Mietobjektes: Übergabe 1. August 1999		
Anschaffungskosten:		

Kaufpreis	3,100.000,00	
Grunderwerbsteuer	54.250,00	
Grundbuchseintragung	15.500,00	
Notarskosten, Gerichtskosten und Stempelmarken	<u>38.230,00</u>	
gesamt	3,207.980,00	
Aufteilung Grund – Gebäude: 30% Grund 70% Gebäude	962.394,00 2,245.586,00	
Anschaffungskosten Gebäude: 2,245.586,00 Restnutzungsdauer 67 Jahre: AfA 1,5% für 1 Jahr 33.684 AfA für 1999: ½ Jahr		- 16.842,00
Sonstige Ausgaben im Jahr 1999: Reparaturarbeiten Tischlerei Grundsteuer für 3.+4. Quartal 1999	55.000,00 <u>3.927,50</u>	- <u>58.927,50</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1999		- 75.769,50

Mit Schriftsatz vom 13. November 2001 beantragte der Vertreter der Bw. die Verlängerung der Frist bis 31. Dezember 2001 für die Berufung gegen den am 16. Oktober 2001 zugestellten vorläufigen Bescheid vom 9. Oktober 2001 gemäß § 188 BAO für das Jahr 1999, weil erforderliche Unterlagen noch nicht eingelangt seien. Mit Schriftsatz vom 20. Dezember 2001 beantragte der Vertreter der Bw. eine weitere Fristerstreckung bis 28. Februar 2002. Mit Bescheid vom 28. Dezember 2001 gab das Finanzamt dem Ersuchen vom 20. Dezember 2001 durch Verlängerung der Frist bis 31. Jänner 2002 teilweise statt. Mit Schriftsatz vom 15. Februar 2002 teilte der Vertreter der Bw. dem Finanzamt mit, erst über telefonische Anfrage von Frau Obersteiner Kenntnis von der teilweisen Ablehnung des Fristverlängerungsansuchens Kenntnis erlangt zu haben. Da dem zustellbevollmächtigten Bw. dieser Bescheid nicht zugekommen sei, werde um nochmalige Zustellung dieses Bescheides ersucht (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: Den Bescheid vom 28. Dezember 2001 betreffend die Verlängerung der Frist für die Berufung gegen den Bescheid für das Jahr 1999 bis 31. Jänner 2002 hat am 28. Februar 2002 ein Arbeitnehmer des Bw. übernommen, Bl. 9/2000).

Am 2. November 2001 brachten die Bw. die **Erklärung der Einkünfte** ihrer **Miteigentümergeinschaft für das streitgegenständliche Jahr 2000** beim Finanzamt ein, in dem sie Einkünfte aus Vermietung des gegenständlichen Mietobjektes in Höhe von 76.040,00 (je 38.020,00 S) erklärten, die sie in Beilage im Wesentlichen wie folgt ermittelten:

Miete 1-12/99 netto		150.000,00
Kauf des (streitgegenständlichen) Mietobjektes 2: Übergabe 1. August 1999		
Anschaffungskosten: Kaufpreis Grunderwerbsteuer Grundbuchseintragung gesamt	3,100.000,00 54.250,00 <u>15.500,00</u> 3,169.750,00	
Aufteilung Grund – Gebäude: 30% Grund 70% Gebäude	950.925,00 2,218.825,00	
Anschaffungskosten Gebäude: 2,218.825,00 Restnutzungsdauer 30 Jahre: AfA für 1 Jahr		<u>- 73.960,00</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2000		76.040,00

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufigem Bescheid** vom **10. Jänner 2002** stellte das Finanzamt gemäß § 188 BAO für das **streitgegenständliche Jahr 2000** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 116.316,00 S (je 58.158,00 S) fest und verwies hinsichtlich der Abweichungen von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides. Das Finanzamt hat die Einkünfte für das Jahr 2000 im Wesentlichen wie folgt ermittelt:

Mieteinnahmen netto		150.000,00
Kauf des (streitgegenständlichen) Mietobjektes: Übergabe 1. August 1999		
Anschaffungskosten: Kaufpreis Grunderwerbsteuer Grundbuchseintragung Notarskosten, Gerichtskosten und Stempelmarken gesamt	3,100.000,00 54.250,00 15.500,00 <u>38.230,00</u> 3,207.980,00	
Aufteilung Grund – Gebäude: 30% Grund 70% Gebäude	962.394,00 2,245.586,00	

Anschaffungskosten Gebäude: 2,245.586,00		
Restnutzungsdauer 67 Jahre: AfA 1,5% für 1 Jahr		- 33.684,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2000		116.316,00

Mit Schriftsatz vom 8. Feber 2002 beantragte der Vertreter der Bw. die Frist für die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2000 und 1999 bis 28. Feber 2002 zu verlängern.

Mit am selben Tag zur Post gegebenen Schriftsatz vom **28. Feber 2002** erhoben die Ehegatten **Berufung** gegen den Feststellungsbescheid vom 10. Jänner 2002 für das Jahr 2000, beantragten die Nutzungsdauer des Gebäudes mit 30 Jahren und daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 75.150,00 S festzusetzen und begründeten dies damit, dass aus dem angeschlossenen Bewertungsgutachten hervorgehe, dass das Gebäude im Jahr 1960 gebaut und in sehr vernachlässigtem Zustand sei, weshalb nur noch von einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren ausgegangen werde. Die Einkünfte 2000 seien daher wie folgt zu ermitteln:

Mieteinnahmen netto		150.000,00
Kauf des (streitgegenständlichen) Mietobjektes: Übergabe 1. August 1999		
Anschaffungskosten:		
Kaufpreis	3,100.000,00	
Grunderwerbsteuer	54.250,00	
Grundbuchseintragung	15.500,00	
Notarskosten, Gerichtskosten und Stempelmarken	<u>38.230,00</u>	
gesamt	3,207.980,00	
Aufteilung Grund – Gebäude: 30% Grund	962.394,00	
70% Gebäude	2,245.586,00	
Anschaffungskosten Gebäude: 2,245.586,00		
Restnutzungsdauer 30 Jahre: AfA für 1 Jahr		- 74.850,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2000		75.150,00

Das vom allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Gutachter zum Stichtag 18. Dezember 2001 (Datum des Ortsaugenscheins bzw. der Befundaufnahme durch den Gutachter) über Auftrag des Bw. erstellte Gutachten vom 15. Jänner 2002 betrifft den

streitgegenständlichen Mietkomplex, bestehend aus einem nicht unterkellertem, teilweise zweigeschossigem (Wohnteil) Wohn- und Werkstättengebäude sowie auf der gegenüberliegenden Straßenseite eine nicht unterkellerte, eingeschossige Ausstellungshalle.

Diese Baulichkeiten werden im **Gutachten vom 15. Jänner 2002** wie folgt beschrieben:

#### Erdgeschoss:

Von der nordöstlich gelegenen Bezirksstraße gelangt man unter dem vorgelagerten Flugdach in die Annahme, Büro mit Kochnische und Heizraum sowie Kleinteilelager. Links vom Eingang zur Annahme liegt in der südöstlichen Verlängerung des Flugdaches der kleine Schauraum mit E-Teile und Abstellraum. Unter dem Flugdach, nordwestlich der Annahme gelangt man durch zwei Tore in die Werkstätte mit Montagegrube sowie in die dahinter liegende Spenglerei mit Lackierkabine und Waschbühne mit Tor an der Nordwestseite.

Ebenfalls unter dem Flugdach gelangt man noch über eine Rampe zur Unterflurservicestation für 2 PKW. Dahinter liegt der Öltankraum hinter Spenglerei, Lagerraum und offener Loggia.

Nordöstlich der Bezirksstraße befinden sich die Ausstellungshallen.

#### Obergeschoss:

Über der Annahme, Büro und Kleinteilelager mit Eingang auf der Südwestseite gelangt man über die zweiarmige Massivtreppe in die Wohnung im Obergeschoss. Sie besteht aus Küche mit Balkon, Wohnzimmer, Schlafzimmer, WC und Bad.

Unter dem Punkt Technische Einzelheiten führt der Gutachter Folgendes aus:

Fundamente:	Stampfbetonstreifenfundamente
EG und OG:	Außenmauerwerk und tragende Mittelmauer: 25 cm starkes Ziegelhohlsteinmauerwerk, Trennwände: 12 cm starkes Ziegelmauerwerk und Leichtwandsteine
Kamin:	Vollziegelmauerwerk, über Dach geführt mit Klinkerkaminkopf
Decken:	EG und OG (Wohnteil), Heizraum, Öltankraum: Fertigteilmassivdecken, Werkstättentrakt: Holzbrettbinder und Heraklithverkleidung
Dachstuhl:	Hölzernes Sparrendach mit Mittelpfetten und Zangen, Satteldach
Dachdeckung:	Über kleinem Schauraum, Flugdach, Lager und Loggia: Welleternitdach Wohntrakt: Falzziegeldeckung; über Werkstätten- und Spenglereitrakt: Welleternitdeckung; über Ausstellungshallen: Trapezblechflachdach
Dachentwässerung:	Verzinkte Hängerinnen und Abfallrohre

Fassadenflächen:	Grob und fein verputzt und geweißt, Südwestseiten: Eternitverkleidung
Türen und Tore:	Hauseingang: Holzrahmentür mit Brettverkleidung; Eingang Annahme, kleiner Schauraum und Ausstellungshallen: Stahlprofilüren mit einfacher Glasfüllung; Innentüren: glatte Vollbautüren Tore: Stahlprofilflügeltore, Schiebetore mit einfacher Glasfüllung und Stahlblechkiptore
Fenster:	Holzfenster und Kunststofffenster mit Isolierverglasung, im Werkstätten- und Spenglereitrakt: Profilverglasung, im kleinen Schauraum und in den Ausstellungshallen: Stahlprofilrahmen mit Einfachverglasung, teilweise Schiebeelemente
Fußböden:	Werkstätten-, Spenglereitrakt, kleiner Schauraum und Ausstellungshallen: Betonestrich mit teilweise Terrazzobelag und PVC Feuchträume: Fliesenbelag; Wohnung: Holzschiffböden und PVC-Belag
Wand- und Decke:	Grob und fein verputzt und geweißt; im BAD und WC: Wände verflies; Decken teilweise Profilholzverkleidung
Installation:	Einfache, normale elektrische Lichtinstallation; Sanitär: im Bad: Wanne, Handwaschbecken; WC: Muschel mit Niederspülkasten Verrohrungen sind unter Putz verlegt
Stiege:	Gerade zweiarmige Massivstiege mit Holzbelag
Heizung:	Wohntrakt: Öl-Zentralheizung mit Stahlblechradiatoren; Werkstätten- und Spenglereitrakt: Öl-Warmflurheizung; in Ausstellungshallen: keine Heizung und keine sanitären Installationen

In der Folge gibt der Gutachter das Baujahr des Objektes mit 1960 an und bezeichnet den Bau- und Erhaltungszustand als sehr vernachlässigt, ohne dies näher zu begründen.

Der Gutachter ermittelte den Bauwert aus dem Neubauwert (= fiktive Herstellungskosten) mit einem Abschlag für die technisch-wirtschaftliche Abnutzung während der bisherigen Bestandsdauer. Zur Ermittlung des Neubauwertes setzte der Gutachter die Baukosten je nach m<sup>2</sup> Nutzfläche in Anlehnung an die angemessenen Gesamtbaukosten laut Wohnbauförderung in Oberösterreich bzw. aus dem Richtwert vom Baukostenindex der Bundesinnung der Baugewerbe zum Stichtag 2000 an.

Für die Baulichkeit errechnete der Gutachter folgenden Zeitwert:

EG Betrieb 537,44 m <sup>2</sup>	a ´ 6,200,00 S	3,332.128,00 S
Flugdach und Loggia 142,00 m <sup>2</sup>	a ´ 4.100,00 S	582.200,00 S
Ausstellungshallen 222,00 m <sup>2</sup>	a ´ 4.600,00 S	1,012.000,00 S
OG Wohnung 67,40 m <sup>2</sup>	a ´ 14.500,00 S	977.300,00 S
Balkon 4,80 m <sup>2</sup>	a ´ 3.800,00 S	<u>18.240,00 S</u>
		5,921.868,00 S

Für „Abminderung infolge Baualters, des Bau und Erhaltungszustandes; Baujahr 1960, 41 Jahre bei sehr vernachlässigter Instandhaltung“ nahm der Gutachter einen Abschlag von 68% vor:

Neubauwert	5,921.868,00 S
Abschlag 68%	<u>- 4,026.870,00 S</u>
Zeitwert gerundet	1, 895.000,00 S

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **19. September 2002** wies das Finanzamt die Berufung gegen den Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 ab und begründete dies wie folgt:

Werde ein niedriger (Zusatz der Berufungsbehörde: gemeint wohl höherer) als der im Rahmen der Vermietung und Verpachtung im Gesetz vorgesehene AfA-Satz von 1,5% begehrt, so treffe die Beweislast hinsichtlich der kürzeren Nutzungsdauer den Abgabepflichtigen.

In dem im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegten Gutachten würden jedoch keinerlei Aussagen bezüglich der Restnutzungsdauer des Gebäudes getroffen. Die Berufung sei daher abzuweisen.

Die Bw. stellten dagegen mit Schriftsatz vom **16. Oktober 2002** einen **Vorlageantrag** und begründeten diesen wie folgt:

In der Berufungsvorentscheidung sei davon ausgegangen worden, dass aus dem vorgelegten Gebäudegutachten keine Angabe über die Nutzungsdauer hervorgehe.



Aus dem Gutachten sei jedoch ersichtlich, dass der Gutachter von einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren ausgegangen sei, da das Gebäude im Jahr 1960 gebaut und in sehr vernachlässigtem Zustand sei. Bei Annahme einer Nutzungsdauer von 67 Jahren durch die Finanz bleibe somit eine ca. 30-jährige Restnutzungsdauer übrig. Dies werde im beiliegenden **Ergänzungsschreiben des Gutachters** nochmals verdeutlicht.

Der oben genannte Sachverständige ergänzte sein neuerlich vorgelegtes Gutachten vom 15. Jänner 2002 mit Schreiben **vom 10. Oktober 2002** wie folgt:

„Infolge des Baualters, des Bau- und Erhaltungszustandes und der sehr vernachlässigten Instandhaltung des Gebäudes ergibt sich bei einer technischen Lebensdauer von max. 45 Jahren eine Restnutzungsdauer der Gebäude von 4 Jahren.

Da das Finanzamt mit einer Nutzungsdauer von 67 Jahren ausgeht, ist aus steuerlicher Sicht eine Restnutzungsdauer von 26 Jahren anzunehmen.“

Aus den vorgelegten **Bewertungsakten** der streitgegenständlichen Liegenschaften sind aus den enthaltenen Erklärungen zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke sowie den Anmerkungen der Sachbearbeiter dazu folgende **Baujahre der Gebäudeteile** ersichtlich:

Gebäudeteil	Baujahr	Erklärung zum Stichtag
Wohnung alt	1959	1.1.1973
Werkstätte	teils 1959, teils 1970	1.1.1973
Geschäftslokal	1959	1.1.1973
Wohntrakt neu	1965	1.1.1973
Schauraum	1970	1.1.1973
Lagerraum	1975	1.1.1977
Flugdach	1977	1.1.1978
andere Straßenseite:		
Schauraum	1977	1.1.1978

Auch für die aktenkundigen Folgejahre 2001 (Einnahmenüberschuss 266.316,00) bis 2005, mit durchwegs positiven Ergebnissen, wurden die Feststellungsbescheide nach § 188 BAO im Hinblick auf eventuelle Liebhaberei gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.

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

Die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8) sind in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, idF BGBl. I Nr. 106/1999 wie folgt geregelt:

*8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:*

*a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.*

*b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.*

*c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.*

*d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.*

*e) 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.*

Zur hier einschlägigen Bestimmung der lit. e ist der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006) Folgendes zu entnehmen:

Mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132, mwN).

Unter Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Sie ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab, wobei auf Beeinträchtigung aus verschiedenen Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen ist (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112, mwN). Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die

durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074).

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist nicht vorrangig, entscheidend sind vielmehr der konkrete Bauzustand oder Baumängel der in Rede stehenden Gebäude. Sollte vor dem Ende der technischen Nutzungsdauer die wirtschaftliche Nutzbarkeit der Gebäude nicht mehr gegeben sein, käme auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung (§ 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 8 Abs. 4 EStG 1988) in Betracht (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0192).

Vor dem Hintergrund dieser vom Verwaltungsgerichtshof in seiner Judikatur herausgearbeiteten Rechtslage vermag es die Berufungsbehörde für nicht rechtswidrig zu befinden, dass das Finanzamt im gegenständlichen Fall den Nachweis einer kürzeren als der in § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 festgelegten durchschnittlichen Restnutzungsdauer als nicht erbracht angesehen hat, weil weder das Gutachten vom 15. Jänner 2002 noch dessen Ergänzung durch Schreiben des Gutachters vom 10. Oktober 2002 hinreichend konkret auf den Bauzustand oder sonstige Baumängel der in Rede stehenden Gebäude eingeht.

Das Gutachten enthält diesbezüglich neben der Behauptung „Das Baujahr des Objektes ist 1960.“ nur die pauschale Aussage „Der Bau- und Erhaltungszustand ist sehr vernachlässigt.“

In Ansehung der oben dargestellten Bauentwicklung des streitgegenständlichen Gebäudekomplexes, aus der hervorgeht, dass wesentliche Teile in den Jahren 1959, 1970, 1975 und 1977 errichtet worden sind, muss die lapidare Nennung von 1960 als Baujahr als viel zu unpräzise, wenn nicht gar als falsch bezeichnet werden.

Zur Frage des Nachweises nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ergibt sich aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074) Folgendes:

Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden (VwGH 09.09.2004, 2002/15/0192, mwN, sowie VwGH 26.11.1991, 91/14/0169, in welchem der Gerichtshof auch ausgesprochen hat, dass Bedenken an der Vereinbarkeit dieser Rechtslage mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht bestehen). Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221). 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 Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müssten, kämen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 27.01.1994, 92/15/0127, mwN).

Obwohl das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 19. September 2002 ausdrücklich beanstandet hat, dass das vorgelegte Gutachten keinerlei Aussagen bezüglich der Restnutzungsdauer des Gebäudes gemacht habe, beschränkt sich die von den Bw. dem Vorlageantrag angeschlossene Ergänzung des Gutachtachters vom 10. Oktober 2002 auf folgende Behauptung:

„Infolge des Baualters, des Bau- und Erhaltungszustandes und der sehr vernachlässigten Instandhaltung des Gebäudes ergibt sich bei einer technischen Lebensdauer von max. 45 Jahren eine Restnutzungsdauer der Gebäude von 4 Jahren.

Da das Finanzamt mit einer Nutzungsdauer von 67 Jahren ausgeht, ist aus steuerlicher Sicht eine Restnutzungsdauer von 26 Jahren anzunehmen.“

Das von den Bw. beigebrachte Sachverständigengutachten konstatiert lediglich eine sehr vernachlässigte Instandhaltung ohne dies zu präzisieren. Zur Qualität der Bauausführung, allfälligen bereits bestehenden Schäden (etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder Schädlingsbefall betreffend Holzteile uä.) finden sich im Gutachten keine Feststellungen. An Hand welcher Befunde die Restlebensdauer der einzelnen Gebäudeteile ermittelt wurde, wird nicht begründet. Es ist daher dem Finanzamt beizupflichten, wenn es das Gutachten als nicht nachvollziehbar beurteilt hat.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Gesamtnutzungsdauer eines Wohngebäudes üblicherweise mit 75 bis 100 Jahren anzusetzen (VwGH 08.11.1972, 2364/71). Bei entsprechend solider Bauweise des Gebäudes kann jedoch auch die Annahme einer wesentlich höheren Gesamtnutzungsdauer gerechtfertigt sein (VwGH 26.06.1984, 84/14/0001), die 120 Jahre (VwGH 18.03.1980, 3133/79) und in besonderen Fällen sogar 200 und mehr Jahre (VwGH 10.12.1985, 85/14/0082) betragen kann. Auch die Untergrenze der aufgezeigten Bandbreite ist wesentlich höher als die vom Sachverständigen für das streitgegenständliche Objekt bloß behauptete aber nicht näher begründete „technische Lebensdauer von maximal 45 Jahren“. Dazu kommt noch, dass der Sachverständige wie oben

aufgezeigt fälschlicher Weise undifferenziert von einem Baujahr 1960 ausgeht, während wesentliche Gebäudeteile erst in den Jahren 1970, 1975 und 1977 errichtet worden sind.

Die Feststellung des Finanzamtes, dass das vorgelegte Gutachten für den Nachweis einer (kürzeren) Nutzungsdauer ungeeignet ist, kann somit nicht als unschlüssig erachtet werden.

Außerdem hat der von den Bw. beauftragte Sachverständige als Bewertungsstichtag, das Datum seines Ortsaugenscheins, den 18. Dezember 2001, herangezogen und damit einen Stichtag gewählt, der mehr als zwei Jahre nach der Übergabe des Mietobjektes am 1. August 1999 und auch nach dem Berufungszeitraum liegt. Für einen Nachweis iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 sind nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes jedoch Gutachten ungeeignet, die neben dem Baujahr von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens – und somit einem Zeitpunkt, der für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt unmaßgeblich sind, ausgehen (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221, und 22.06.2001, 2000/13/0175).

Aus all diesen Gründen konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Die Abgabenbehörde ist hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen (VwGH 29.09.2004, 2001/13/0135, mwN, und 25.04.2001, 99/13/0221). Auch der Umstand, dass in vor oder nach dem Streitjahr liegenden Veranlagungszeiträumen die Unrichtigkeit der der AfA-Ermittlung zu Grunde gelegten Nutzungsdauer des Gebäudes von der Abgabenbehörde nicht erkannt worden wäre, würde für den im Rahmen der Berufungsentscheidung zu beurteilenden Zeitraum nichts ändern.

Nach § 200 Abs. 1 und 2 BAO iVm § 190 Abs. 1 BAO gilt für die **Vorläufigkeit** von Feststellungsbescheiden nach § 188 BAO Folgendes:

*§ 190. (1) Auf Feststellungen gemäß §§ 185 bis 189 finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung. Die für die vorgenannten Feststellungen geltenden Vorschriften sind sinngemäß für Bescheide anzuwenden, mit denen ausgesprochen wird, dass solche Feststellungen zu unterbleiben haben.*

*§ 200. (1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.*

*(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.*

Der endgültig erklärende Bescheid muss nicht von derselben Behörde wie der vorläufige Bescheid – kann daher auch von der Berufungsbehörde erlassen werden (vgl. VwGH 23.02.1987, 85/15/0131).

Da im Hinblick auf obige Ausführungen (Werbungskostenüberschuss des ersten Jahres 1999 wird von den laufenden Einnahmenüberschüssen der Folgejahre bereits 2001 zum Totalüberschuss gedreht) hinsichtlich des bislang gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen streitgegenständlichen Bescheides gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 keine Ungewissheit mehr betreffend das Vorliegen steuerlich beachtlicher Einkünfte besteht, war der angefochtene Bescheid gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig zu erklären.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. April 2008