



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Bw über die Jahre 2001 bis 2003 durchgeführten Außenprüfung wurde ua. folgende Feststellung getroffen:

TZ. 4 AfA-Satz Liegenschaft in A

Im Zuge der Einbringung der Einzelfirma des Bw in die Fa. P per 31.3.2001 sei die Liegenschaft in A (Lagerhalle und LKW-Garage) ins Privatvermögen übernommen und an die Fa. P vermietet worden. Der Entnahmewert sei mittels Verkehrswertschätzung des ger. beeideten Bausachverständigen Arch.Dipl.Ing.Dr.techn. R ermittelt worden. Bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung betrage der AfA-Satz bei Gebäuden grundsätzlich bis zu 1,5 %. Nicht maßgeblich sei die Nutzungsart durch den Mieter; der AfA-Satz betrage daher auch dann bis zu 1,5 %, wenn der Mieter sein Mietobjekt zu gewerblichen Zwecken nützt. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988, der einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden AfA-Satz von 1,5 % normiere, ändere es an der Höhe des AfA-Satzes nichts, wenn das vermietete Gebäude schon vor dem Eigentumsübergang in Nutzung gestanden sei. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer sei grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar

darzulegen. Das Gutachten unterliege der freien Beweiswürdigung der Behörde. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setze ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Da kein Gutachten über den konkreten Bauzustand vorliege, dass den Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer als die gesetzliche rechtfertige, sondern nur ein Gutachten für die Verkehrswertschätzung erstellt worden sei, könne bei dem vermieteten Objekt nur ein AfA-Satz von 1,5 % (statt bisher 5 % AfA) angesetzt werden.

Aufgrund der Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung ist es zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2001 bis 2003 gekommen und es wurden neue Sachbescheide erlassen. Weiters haben diese Feststellungen auch in der Veranlagung zur Einkommensteuer 2004 Berücksichtigung gefunden.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 hat der Bw mit nachstehender Begründung (hinsichtlich des noch strittigen Punktes) Berufung eingebracht:

Ausgangspunkt für den Ansatz eines AfA-Satzes von 5 % sei das Gutachten GZ 13/01 des Prof.Dr. R , gerichtlich beeideter Bausachverständiger, gewesen. Darin habe der Gutachter eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren ermittelt. Diesen Standpunkt vertrete er auch in seinem Ergänzungsschreiben vom 24.2.2006. Die Ansicht des Finanzamtes, das Gutachten habe sich nicht mit dem konkreten Bauzustand des Gebäudes beschäftigt, sei unrichtig, da sich der Gutachter ausgehend von der einschlägigen Fachliteratur sehr wohl mit der Lebensdauer beschäftige. Diese Lebensdauer (Nutzungsdauer) ergebe sich aber logischerweise immer aus dem Bauzustand von Gebäuden gleicher Art. Deshalb komme auch die Fachliteratur bei Hallen in leichter Bauart auf eine Lebensdauer von 30 bis 40 Jahren und bei Hallen in schwerer Bauart von 40 bis 50 Jahren. Der Gutachter setze sich weiters mit der Nutzungsmöglichkeit auseinander, die er als wenig flexibel bezeichne, wodurch er eine maximale Lebensdauer von 40 Jahren festlege. Die festgestellte Restnutzungsdauer von 20 Jahre ergebe sich laut Gutachten auch dadurch, dass die älteren Gebäudeteile bereits aus dem Jahr 1976 stammen würden und dies sich mindernd auf die Nutzungsdauer des gesamten Gebäudes auswirken würde. Die Behauptung, es läge nur ein Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes vor, sei daher verfehlt.

Diese Berufung wurde – mittels Berufungsvorentscheidung - in diesem Streitpunkt als unbegründet abgewiesen. Da kein "Nutzungsdauer-Gutachten" vorliege, welches der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliege, könne vom gesetzlich festgelegten AfA-Satz von 1,5 % nicht abgewichen werden. Das Gutachten vom 18.7.2001 sei zur Schätzung des

Verkehrswertes und nicht zum Bauzustand bzw. zur Lebensdauer erstattet worden. Ebenso sei in der vorgelegten Gutachtensergänzung vom 24.2.2006 nur zur gewöhnlichen Lebensdauer bei der Verkehrswertermittlung und nicht zum Bauzustand Stellung genommen worden.

Der Bw hat daraufhin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend Folgendes ausgeführt:

Das Finanzamt übersehe die in der Berufung in Pkt. 2.3. und 4. Absatz gemachte Angaben zur Lebensdauer von Hallen. Deshalb werde nochmals auf die einschlägige Fachliteratur (zB Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung), die bei Hallen eine Lebensdauer von 30 bis 50 Jahren, je nach Bauart ermitteln würden. Diese Lebensdauer ergebe sich dabei aus Erfahrungswerten von vielen gleichartigen Objekten und stehe außer Streit. Die Gesamtlebensdauer von 40 Jahren habe daher vom Gutachter als gegeben angenommen werden können und führe unter Berücksichtigung der ältern Gebäudeteile zu einer Restnutzungsdauer von 20 Jahren für das gesamte Gebäude. Es könne daher das behauptete Nichtvorliegen eines Nutzungsdauer-Gutachtens nicht dazu führen, die anerkannte Fachliteratur und die daraus hervorgehenden Erkenntnisse zu negieren.

Hiezu wurde erwogen:

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

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.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, rund 67 Jahre und nicht weniger beträgt. Voraussetzung für einen höheren AfA-Satz ist, dass ein Nachweis über eine kürzere Nutzungsdauer erbracht wird. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist. Der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 ist somit eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen; die Beweislast trifft den, der die kürzere Nutzungsdauer behauptet. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden. (Vgl. z.B. VwGH vom 29.9.2002, 97/13/098, vom 17.12.2003, 2001/13/0277, vom 9.9.2004, 2002/15/0192, und vom 28.1.2005, 2000/15/0074, sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 159 zu § 16).

Der AfA-Satz von 1,5 % ändert sich auch nicht, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer länger als 67 Jahre ist; ebenso ändert sich der AfA-Satz auch dann nicht, wenn das Gebäude bereits länger bestanden hat, und sich unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer eine längere Gesamtnutzungsdauer als 67 Jahre ergibt. (Vgl. VwGH vom 18.7.2001, 98/13/003, sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 159/2 zu § 16).

Im gegenständlichen Fall wurde im Zuge der Einbringung der Einzelfirma des Bw in die Fa. P per 31.3.2001 die Liegenschaft in A, ins Privatvermögen übernommen und an die P vermietet; der Mietvertrag wurde am 20.11.2001 von den Vertragsparteien unterfertigt, das Mietverhältnis hat am 1.12.2001 begonnen. Es liegt eine Verkehrswertschätzung des Architekten Prof.Dipl.Ing.Dr. R über die Liegenschaft A vom 18.7.2001 vor, in welcher der Verkehrswert per 1.7.2001 mit S 2.100.000,-- geschätzt wurde.

Laut Befund ist die Liegenschaft mit einer Lager- und Betriebshalle bebaut. Das Objekt besteht aus einem 1973 errichteten und im Zuge der Erweiterung 1993 umgebauten Altteil und dem 1993 errichteten Neuteil. Der Altteil besteht aus einer eingeschossigen Lagerhalle, nördlicher LKW-Garage und 2 Personalräumen mit Dusche/WC und Vorraum. Er ist satteldachgedeckt und besitzt einen Tankkeller zur Betriebstankstelle. Eine Leitertreppe in der Garage führt zu einem für Lagerzwecke bedingt nutzbaren Oberboden über den Personalräumen. Der Neuteil umfasst eine bergseitige, auch die Zufahrt zur LKW-Garage einschließende eingeschossige Wasch- und Einstellhalle und straßenseitig eine teilverglaste Holzskelettkonstruktion. Es folgt eine stichwortartige Baubeschreibung des Fundamentes (zB.: Fundamente: Fundamentplatten, Streifen- und Stützenfundamente in Stahlbeton), der Kellerwände und der Kellerdecke, der Hallentragkonstruktion, Dachkonstruktion, der Außenwände, Innenwände, Bodenbelag, der Türen, Tore, Fenster, Sanitäranlage, Elektroanlage und Außenanlagen.

Dem Begutachtungsteil ist zu entnehmen, dass sich der Verkehrswert aus Sachwert, Ertragswert und Marktanpassungsfaktor ergibt, der Sachwert aus Bodenwert und Bauwert, der Bauwert hier aus dem Neubauwert abzüglich der Alterwertminderung. Der Ertragswert ergibt sich aus dem kapitalisierten Jahresreinertrag bei Einbindung des Bodenwertes. Konkret wird der Bauwert im Gutachten wie folgt dargestellt:

Neubauwert: Gebäude 4472m ³ x 1500,--	ca. 6,708.000
Zuschlag: Holzskelett	ca. 92.000,--
Außenanlagen ca. 1600m ² x 250,--	ca. 400.000,--

Neubauwert	ca. 7,200.000,--
Wertminderung:	
Technische Lebensdauer: 40 Jahre, Bestanddauer: 20 Jahre	
Wertminderung durch Alter: linear ($20/40=$) 50 %	- 3,600.000,--
Summe Bauwert	3,600.000,--

In Ergänzung dieses Schätzungsgutachtens hat Architekt Prof.Dipl.Ing.Dr. R mit Schriftsatz vom 24.2.2006 weiters mitgeteilt, dass nach dem Stand der Schätzwissenschaften die Begriffe "Technische Lebensdauer" und "Nutzdauer" durch den Begriff "gewöhnliche Lebensdauer" ersetzt wurde. Sowohl im Sach- als auch im Ertragswertverfahren sei daher vom selben Wert auszugehen. Die gewöhnliche Lebensdauer (im Gutachten als technische Lebensdauer bezeichnet) bei Gewerbebauten wie hier sei mit 40 Jahren angesetzt worden. Dies entspreche auch der maßgeblichen österreichischen Fachliteratur (Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung). Laut beiliegendem Auszug sei die Lebensdauer von Hallen in moderner leichter Bauart mit 30 bis 40 Jahren, und Hallen in schwererer Bauart mit 40 bis 50 Jahren anzusetzen. Durch die verschiedenen Baualter und die wenig flexiblen Nutzungsmöglichkeiten der Hallen entspreche eine Lebensdauer von 40 Jahren dem derzeitigen Stand der Schätzwissenschaft. Gleiches gelte für die Restnutzungsdauer von 20 Jahren, wenn man das Baualter des älteren etwa 1976 errichteten Teils berücksichtige.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Verkehrswertschätzung des Architekten Prof.Dipl.Ing. R samt dem Ergänzungsschriftsatz einen geeigneten Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer von 20 Jahren (AfA-Satz 5%) im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 bietet; maßgeblich ist dabei – wie bereits erwähnt - die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 8. August 1996, 92/14/0052, ausgesprochen hat, ist unter technischer Abnutzung der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes, somit sein Substanzverzehr, unter wirtschaftlicher Abnutzung hingegen die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen.

Zweck des Gutachtens von Architekt Prof.Dipl.Ing.Dr. R ist die Verkehrswertschätzung der Liegenschaft in A. Während § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 als Beweisthema die Nutzungsdauer vorgibt, hat also das vom Bw vorgelegte Gutachten die Verkehrswertermittlung zum Inhalt.

Für ein schlüssiges Gutachten ist es erforderlich, dass die zu begutachtenden Tatsachen genannt werden. Diese erforderlichen Tatsachen und die Befundaufnahme sind bei Verkehrswertschätzungen und Gutachten zum Nachweis der kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer nicht ident. Bei Verkehrswertschätzungen bildet die Restnutzungsdauer im Gegensatz zu Gutachten betreffend die Restnutzungsdauer lediglich einen mitbestimmenden Wertfaktor. Bei Verkehrswertschätzungen werden Restnutzungsdauern von Sachverständigen in der Regel angenommen. Bei einem Gutachten zum Nachweis der kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer sind hingegen ziffernmäßige Berechnungen vorzunehmen. Diese Berechnungen müssen, um als schlüssig und nachvollziehbar zu gelten, die ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden darstellen. Bei einem Gutachten zum Nachweis der kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ist es unzulässig, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaften einzugehen. (Vgl. Dr. Lenneis, ÖStZ 1998, 572 ff, Lochmann, SWK 2004, 441 ff).

Die technische Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes hängt vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigungen der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung, oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen niedrigeren AfA-Satz zu stützen. (Vgl. VwGH vom 28.1.2005, 2000/15/0074, sowie Doralt, Einkommensteuergesetz, TZ. 159 zu § 16,).

Im Rahmen der gegenständlichen Verkehrswertschätzung wird im Gutachten bei der Bauwertermittlung von einer technischen Lebensdauer von 40 Jahren ausgegangen, ohne mit einem Wort zu begründen, anhand welcher Befunde die Lebensdauer ermittelt wurde. In der gegenständlichen Verkehrswertschätzung fehlt – wie meist bei Verkehrswertschätzungen – eine detaillierte Befundaufnahme über den Bauzustand und eine Dokumentation der Auswirkung bzw. Wertung solcher Befundergebnisse auf die Restnutzungsdauer im Begutachtungsteil. So wird beispielsweise in der Verkehrswertschätzung ein ältester Gebäudeteil aus 1976 (vgl. Ergänzungsschriftsatz vom 24.2.2006) nicht einmal erwähnt; die Auswirkungen des Umbaus und der Bauerweiterungen im Jahr 1993 auf die Restnutzungsdauer der Liegenschaft werden nicht abgehandelt; ebenso wenig finden sich

irgendwelche Hinweise auf das Vorhandensein oder Nichtvorhandensein von Schäden, negativen äußeren Einflüssen etc..

Es ist im Rahmen der Begutachtung der Nutzungsdauer – wie bereits ausgeführt - unzulässig, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaften einzugehen. Es ist daher auch im konkreten Fall nicht zulässig, die Restnutzungsdauer von 20 Jahren in der Weise zu ermitteln, dass die Gesamtnutzungsdauer unter Hinweis auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S 187, (siehe Ergänzungsschriftsatz vom 24.2.2006) mit 40 Jahren angenommen und (lediglich) die Zeitspanne zwischen Errichtungsdatum (lt. Ergänzungsschriftsatz unter Berücksichtigung des älteren etwa 1976 errichteten Teils) und Gutachtenerstellungsdatum abgezogen wird. Es kann nicht allein aus dem (im gegenständlichen Fall nicht einmal gesicherten und auch nicht einheitlichen) Baujahr auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werden. Es entscheidet grundsätzlich nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes. Da die Beschaffenheit von Gebäuden sehr unterschiedlich sein kann, kann auch die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) sehr unterschiedlich sein. Für die Anerkennung einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ist somit ein Gutachten zum Bauzustand bzw. zur Lebensdauer unerlässlich.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass das gegenständliche Gutachten (samt Ergänzung) zur Schätzung des Verkehrswertes und nicht zum Bauzustand erstattet wurde, die Nutzungsdauer ohne Begründung bzw. lediglich unter Hinweis auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 187, annimmt, und den tatsächlichen Bauzustand im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung nicht detailliert beschreibt sowie Hinweise für eine Verkürzung der Nutzungsdauer des konkreten Gebäudes gegenüber der gesetzlich festgelegten nicht bietet. Dieses Gutachten ist damit kein taugliches Beweismittel für eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 ist daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 9. Oktober 2006