

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Vert., vom 28. Februar 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn vom 4. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 beträgt umgerechnet €397,88 (S 5.475,00).

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Ermittlung der Restnutzungsdauer eines der Vermietung dienenden Gebäudes an Hand eines Gutachtens.

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte erstmals für das Jahr 2001 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In einem "Antrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b" (Akt 2001 Seite 2) gab die Bw. an, das Gebäude sei am 1. Dezember 2000 unentgeltlich erworben worden. Die fiktiven Anschaffungskosten würden im damaligen Zeitpunkt laut einem Bewertungsgutachten S 1.281.800,00 betragen. Die Restnutzungsdauer betrage 35 Jahre, die jährliche Afa S 36.623,00.

Das zuständige Finanzamt Hollabrunn (FA) wich von der Erklärung der Bw. ab und ging im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 4. Februar 2003 von einem Afa-Satz 1,5% und einer

Jahres-Afa von S 19.215,00 aus. In der schriftlichen Bescheidbegründung führte das FA aus, mangels Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer seien die Afa-Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 herangezogen worden.

Dagegen erhob die Bw. mit Schreiben vom 28. Februar 2003 Berufung und brachte vor, in einem bereits vorgelegten Bewertungsgutachten sei der Zustand des Gebäudes ausführlich beschrieben und auf Grund der bisherigen Bestandsdauer von ca. 70 Jahren die technische Restnutzungsdauer mit 35 Jahren festgelegt worden. Es werde daher beantragt, die Afa mit S 36.623,00 laut Bewertungsgutachten anzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Mai 2003 wies das FA die Berufung mit der Begründung ab, in der Einkommensteuererklärung sei die Afa mit 3% angesetzt worden, was einer Restnutzungsdauer von 35 Jahren entspreche. Bei [vermieteten] Gebäuden betrage die Afa grundsätzlich 1,5% bei einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren. Ein höherer Afa-Satz und damit eine kürzere Nutzungsdauer komme auch bei im gebrauchten Zustand angeschafften Gebäuden nur in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen sei. Die kürzere Nutzungsdauer sei grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Das Gutachten selbst 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 (Hinweis auf EStRL § 28, Rz 6443ff). Der Behörde sei ein Gutachten über den Verkehrswert zum Stichtag 1.12.2000 vorgelegt worden. Laut Gutachten seien Baubewilligung und Fertigstellung 1931 erfolgt. Das Gutachten selbst enthalte eine ausführliche technische Beschreibung der konstruktiven Ausführung des Wohn- und Geschäftshauses. Der Bau- und Erhaltungszustand sei beim Wohn- und Geschäftshaus als sehr gut und bei der ehemaligen Spenglerei-Werkstätte als mittelmäßig dargestan worden. Dies deshalb, weil die laufenden Bau- und Erhaltungsarbeiten augenscheinlich immer zeitgerecht durchgeführt worden seien. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer sei im Mittel mit 85 Jahren geschätzt und die bisherige Bestandsdauer mit 70 Jahren worden. Auf Grund der laufend durchgeführten Erhaltungsarbeiten werde die wirtschaftliche Restlebens-Restnutzungsdauer noch etwa 35 Jahre betragen. Datiert mit 28. Februar 2003 sei dem FA eine Ergänzung des Gutachtens vom 18. Mai 2002 übermittelt worden. In dieser Ergänzung werde die wirtschaftliche mit der technischen Nutzungsdauer gleichgesetzt und neuerlich die verwendeten Materialien bzw. Bauausführung (Bauweise) beschrieben. Außergewöhnliche Schäden seien weder im Gutachten selbst noch in dessen Ergänzung ins Treffen geführt worden. Vielmehr sei festzuhalten, dass im Gutachten der Bauzustand des Wohn- und Geschäftshauses als sehr gut, bedingt durch die laufenden Bau- und Erhaltungsarbeiten, und der Spenglerei als mittelmäßig festgestellt worden seien. Auch in der Ergänzung zum Gutachten werde zum

Bauzustand des Gebäudes keine Aussage getroffen. Das Gutachten beschränke sich auf die Feststellung, dass die wirtschaftliche Lebensdauer solcher Gebäude im Mittel mit 85 Jahren zu schätzen sei. Irgendwelche außergewöhnliche Schäden am Haus seien offenbar bis jetzt nicht aufgetreten und auch nicht behauptet worden. Mit diesen Ausführungen sei aber nicht dargetan, dass der Bauzustand des in massiver Bauweise errichteten Gebäudes ein Abweichen von den üblichen Erfahrungswerten betreffend die Nutzungsdauer von Gebäuden rechtfertigen würde. Die allgemein gehaltene Aussage, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Hauses Baujahr 1931 in dieser Bauweise nach heutigen Maßstäben im Mittel mit 85 Jahren anzusetzen wäre, sei nicht geeignet gewesen, Beweis für das Vorliegen besonderer Umstände zu erbringen, die gegen die von der Behörde angenommene Gesamtnutzungsdauer gesprochen hätten. Vielmehr werde der gute Bauzustand unterstrichen durch die Aufteilung des Verkehrswertes auf Grund und Boden (12,92% zu 87,08%). Es sei nämlich durchaus vertretbar, so die Lehre und Judikatur, eine Korrelation zwischen Grund und Boden und Restnutzungsdauer herzustellen. Bei geringer Restnutzungsdauer würde der Grund und Boden in kurzer Zeit frei werden, die Anschaffungskosten würden daher zum Großteil darauf entfallen. Bei langer Restnutzungsdauer werde das Gegenteil der Fall sein. So würde etwa der Grund- und Bodenanteil bei 35 jähriger Restnutzungsdauer 58% betragen, ausgehend von der Prämisse, dass der Anteil Grund und Boden bei einem Miethaus mit einer Restnutzungsdauer von 66,66 Jahren 20% und bei einem Abbruchhaus 100% betrage. Im gegenständlichen Fall sei der Grund und Boden lediglich mit 12,92% ausgeschieden worden.

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend sei, hänge die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs ab. Hierbei sei auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedenen Ursachen Bedacht zu nehmen. Solle also tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, sei ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des jeweiligen Gebäudes, insbesondere der tragenden Teile, unumgänglich. So könnten etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtungen die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen sei, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar seien. Im Gutachten selbst sei der Bau- und Erhaltungszustand beim Wohn- und Geschäftshaus als sehr gut festgestellt worden. Lediglich im straßenseitigen Zimmer des Obergeschosses sei der PVC-Belag schadhaft. Nur der Bau- und Erhaltungszustand der ehemaligen Spenglerei-Werkstätte und des Lagerraums, welche nunmehr vorwiegend als Abstellplätze dienten, sei als mittelmäßig bezeichnet worden. Amtsbekannt seien Gebäude, welche in gleicher Bauweise errichtet worden seien und sehr wohl Setzungsrisse, Mauerdurchfeuchtungen etc. aufweisen würden und eine gelebte weit über hundert Jahre hinausgehende technische Nutzbarkeit hätten. Insbesondere aber sei festzuhalten, dass die Bw. keine namhaften Gründe ins Treffen geführt hätte, die der Behörde ein Abgehen von der gesetzlichen Nutzungsdauer ermöglicht hätten.

Mit Schreiben vom 23. Juni 2003 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte vor, ihrer Ansicht nach sei der derzeitige Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar dargelegt worden. Die Ausführungen des Sachverständigen seien in der Berufungsvorentscheidung nicht berücksichtigt worden. Dabei sei als wesentlich festgehalten worden, dass die technische Nutzungsdauer von den verwendeten Baustoffen der tragenden Konstruktion abhänge, wie zB von den Mauern, Decken und weiters von den Feuchtigkeits- und Schallisolierungen. Eine Erneuerung dieser Bauteile sei unwirtschaftlich und aus technischer Sicht in Frage zu stellen. Die durchfeuchteten Mauer- und Verputzflächen seien im Gutachten nicht angeführt, da vor 70 Jahren keine Isolierung erfolgt und die vorhandenen Durchfeuchtungen daher selbstverständlich seien. Es werde daher eine zweite Ergänzung des Gutachtens vom 18. Mai 2002 übersendet. Eine Trockenlegung des Bauwerkes sei auf Grund der bestehenden Anrainerbauten nicht möglich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Laut offenem Grundbuch erhielt die Bw. mit Übergabsvertrag vom 13. November 2000 das Eigentumsrecht an der berufungsgegenständlichen Liegenschaft. Mit schriftlicher Ergänzung vom 6. März 2001 trat die Bw. als alleinige Vermieterin in den bereits bestehenden Mietvertrag vom 7. März 1997 betreffend das Gebäude bestehend aus Geschäftslokal und Wohnung im ersten Stock ein. Das Mietverhältnis soll am 31. März 2006 enden (Dauerbelege Seite 21 bis 28).

Die Bw. bezieht aus der berufungsgegenständlichen Tätigkeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der fiktiven Anschaffungskosten (lit. c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Dies entspricht einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren.

Eine kürzere Nutzungsdauer ist vom Abgabepflichtigen nachzuweisen, dem diesbezüglich die Beweislast obliegt. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden. Für die Behörde besteht zwar keine Bindung an ein Gutachten, dennoch hat es sich mit diesem auseinanderzusetzen (vgl. Doralt, Kommentar EStG, 4. Auflage, § 16 Tz 159 unter Hinweis auf die Rechtsprechung).

Im Erkenntnis vom 17.12.2003, 2001/13/0277, stellte der VwGH unter Hinweis auf die ständige Judikatur fest, dass ein Gutachten nicht als nachvollziehbar zu beurteilen ist, das zur Qualität der Bauausführung oder allfälligen bereits bestehenden Schäden keine Feststellungen enthält und auch nicht begründet, an Hand welcher Befunde die Nutzungsdauer der einzelnen Gebäudeteile ermittelt wurde.

Im Bewertungsgutachten vom 18. Mai 2002 betreffend Verkehrswert zum Stichtag 1. Dezember 2000 (Dauerbelege Seite 1 bis 11) wird der Bau- und Erhaltungszustand als sehr gut angegeben, da die laufenden Erhaltungsarbeiten zeitgerecht durchgeführt wurden. Die wirtschaftlichen Nutzungsdauer gab der Gutachter auf Grund der gewählten Baustoffe und Ausführungsart (Stampfbetonstreifenfundamente, Ziegelmauerwerk) mit 85 Jahren an. Das Gutachten enthält eine ausführliche Beschreibung der baulichen Ausführung und der verwendeten Materialien. Die bisherige Bestandsdauer sei etwa 70 Jahre, da das Gebäude 1931 errichtet wurde. Auf Grund der laufend durchgeführten Bau- und Erhaltungsarbeiten sei davon auszugehen, dass die wirtschaftliche Restlebens-bzw. Restnutzungsdauer noch etwa 35 Jahren betragen werde.

Im Schreiben vom 28. Februar 2003 (Dauerbelege Seite 16f) ergänzte der Sachverständige seine Schätzung der Nutzungsdauer mit 35 Jahren, obwohl Bau- und Erhaltungszustand im Gutachten mit gut eingestuft wurde, damit, dass die technische Nutzungsdauer auch wesentlich von den verwendeten Baustoffen abzuleiten sei. Dem technischen Bericht [des Gutachtens] sei zu entnehmen, dass das Kellermauerwerk mit Ziegeln und nicht mit Dichtbeton oder entsprechender Vertikalisierung ausgeführt wurde. Im Zeitpunkt der Hauserrichtung sei eine Vertikalisierung und auch eine vollflächige Horizontalisierung nicht üblich gewesen. Eine Durchfeuchtung des Kellergeschosses, die je nach Bodenbeschaffenheit auftrete, sei damals in Kauf genommen worden. Dies sei unverständlich, aber zum damaligen Zeitpunkt seien außer über den Kellergeschossen keine Massivdecken verlegt worden. Im gegenständlichen Gebäude befinden sich Holztramdecken, die bei weitem nicht die technische Nutzungsdauer von Massivdecken besitzen würden. Aus Ersparnisgründen seien die Deckenträme über dem Obergeschoss gleichzeitig als Bundträme für die Dachkonstruktion genutzt worden. Eine Trennung der Dachkonstruktion von der Obergeschossdecke sei somit nicht gegeben. Der NÖ Bauordnung gemäß müsse die oberste Geschossdecke die Trümmerlast des Daches tragen, was im vorliegenden Fall nicht zur Gänze gegeben sei. Die Holztramdecken besitzen keine ausreichende Schallisierung, unter dem Fußbodenbelag wurde nur Schlacke eingebracht. Aus heutiger Sicht würde kein Bauwerber Stufen aus Beton verlegen, die rasch ausgetreten würden und eine sehr verkürzte Nutzungsdauer hätten. Eine Verlängerung der technischen Nutzungsdauer hänge sehr wesentlich von den verwendeten Baustoffen der tragenden Konstruktion ab und vom Feuchtigkeits- und Schallisierungen. Eine Erneuerung dieser Bauteile sei wirtschaftlich unvorstellbar, da die Nebenkosten weitaus höher wären, als die Kosten der Erneuerung.

Im weiteren Schreiben vom 10. Juni 2003 (Dauerbelege Seite 18f) gab der Sachverständige zum Vorhalt, warum er im Gutachten nicht erwähnt habe, dass das Wohn- und Geschäftshaus durchfeuchtete Mauern und Verputzflächen habe, an: Es sei allgemein bekannt, dass Bauwerke erst ab etwa 1960 mit einer Vertikalisierung versehen wurden. Aufgehende Mauern seien erst unterhalb und zum Teil erst über der Erdgeschossdecke mit einer Horizontaliso-

lierung versehen worden. Auch seien unterhalb der Kellerfußböden keine vollflächigen Horizontalisolierungen eingebracht worden. Es sei damals nicht üblich gewesen, unterhalb des Kellerfußbodens eine Rollschotterlage mit einem bewehrten Unterlagsbeton aufzubringen. Erst durch einen solchen Unterlagsbeton werde eine vollständige Horizontalisolierung aufgebracht. Dass durch das Fehlen dieser Isolierungsmaßnahmen Durchfeuchtungsschäden entstehen und vorhanden seien, wäre für den Sachverständigen keine neue Erkenntnis gewesen und von ihm vorausgesetzt, dass dies der Bw. bekannt gewesen sei.

Der nahe gelegene Bach sei 1972 bis 1974 reguliert und dabei das Bachbett um etwa 2,5 m vertieft worden. Erst dadurch habe sich der Grundwasserspiegel gesenkt, was jedoch auf die Durchfeuchtungsschäden kaum einen Einfluss gehabt hätte. Eine vollständige Trockenlegung des Bauwerkes sei nur mit sehr hohen Kosten möglich. Würde eine Vertikalisierung der Außenmauern erfolgen, müsste der Gehsteig und die Rückseite um das Bauwerk aufgegraben und die Isolierung angebracht werden. Durch diese Maßnahme sei ein Abdampfen nach Außen nicht mehr möglich. Die Feuchtigkeit würde noch mehr in das Gebäudeinnere eindringen, eine Trockenlegung der beiden seitlichen Mauern sei wegen bestehender Anrainerbauten nicht möglich. Am 5. Dezember 1974 sei eine Stützmaurer auf einer Länge von etwa 75 m in das Bachbett gestürzt und habe erneuert werden müssen. Dadurch sei es zu einem plötzlichen Absinken des aufgestauten Grundwasserspiegels gekommen.

Bei der Aussage im Gutachten, dass der Bau- und Erhaltungszustand sehr gut sei, sei die bisherige Bestandsdauer von 70 Jahren zu Grunde gelegen und nicht jene eines Neubaus. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Nutzungsdauer noch 50 Jahre betragen werde, sondern nach obigen Überlegungen noch etwa 35 Jahre.

Die Bw. legte somit im Berufungsverfahren vor dem FA mit dem Gutachten vom 18. Mai 2002 und den beiden Ergänzungen des Sachverständigen vom 28. Februar und 10. Juni 2003 Feststellungen zur Qualität der Bauausführung (Fehlen entsprechender Feuchtigkeitsisolierung) und bereits bestehenden Feuchtigkeitsschäden vor. In der Berufungsvorentscheidung erstattete das FA allgemeine Rechtsausführungen und vermisste konkrete Schadensfeststellungen des Sachverständigen. Den daraufhin in der zweiten Ergänzung vom 10. Juni 2003 gemachten Sachverhaltsangaben, wonach sich der Grundwasserspiegel erst 1972 bis 1974 gesenkt habe, jedoch die bestehenden Feuchtigkeitsschäden wegen der Nachbarbauten nicht zu beseitigen sei, ist das FA nicht entgegen getreten.

Im Vorlagebericht an die Abgabenbehörde II. Instanz gab das FA lediglich an: "Strittig ist die Restnutzungsdauer des Gebäudes, welches zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient. Vorgelegt wurde ein Gutachten über den Verkehrswert des Gebäudes und letztlich zwei Ergänzungen hiezu. In Ansehung der Randzahlen 6443 ff der EStR ist das vorgelegte Gutachten nicht geeignet, der Behörde ein Abgehen von der gesetzl. Nutzungs-

dauer zu ermöglichen." Das FA stellte somit den im zweiten Ergänzungsschreiben vom 10. Juni 2003 dargelegten Sachverhalt nicht in Abrede.

Da somit die Bw. im Sinne der Rechtsprechung (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277, mit Zitaten der Vorjudikatur) zusammen mit den beiden Ergänzungen – insbesondere jene vom 10. Juni 2003 - ein Gutachten mit Feststellungen über die konkrete Bauausführung, bestehende Bauschäden und Hindernisse für deren Beseitigung vorlegte, denen vom FA in sachverhaltsmäßiger Weise nicht entgegengetreten wurde, war der Berufung statt zu gegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 16. August 2004