



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 25. Oktober 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaehr, vertreten durch Amtspartei, vom 26. September 2007 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft.

Für das Berufungsjahr (Beginn der Vermietung) wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.039,75 € erklärt.

Aus dem **Anlageverzeichnis** geht unter Anderem Folgendes hervor:

#### Tabelle

|                          |                 |
|--------------------------|-----------------|
| <b>Anschaffungsdatum</b> | 1. Februar 2004 |
| <b>Bezeichnung</b>       | Mietobjekt      |
| <b>Anschaffungswert</b>  | 75.000,00 €     |

|                      |            |
|----------------------|------------|
| <b>Abschreibung</b>  | 3.750,00 € |
| <b>Nutzungsdauer</b> | 20 Jahre   |

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 3. April 2007** wurden unter Anderem folgende Fragen an den Berufungswerber gerichtet:

Er werde ersucht, folgende Unterlagen vorzulegen:

a

Nachweis über die Anschaffungskosten für das Mietobjekt, das Einfahrtstor und den Computer.

b

Nachweis über die Nutzungsdauer des vermieteten Objektes (20 Jahre).

Mit **Schreiben vom 1. Juni 2007** wurde wie folgt geantwortet:

a

Anschaffungswert sei geschätzt worden mit 75.000,00 €, da keine Belege von der Errichtung bzw. vom Umbau mehr vorhanden seien;

b

Aus dem Archiv des Magistrat Linz gebe es einen Hinweis auf den Umbau des Mietobjektes im Jahr 1973;

c

Dies seien bereits 32 Jahre. Das Mietobjekt wäre offensichtlich schon vorher vorhanden gewesen, daher sei die geschätzte Nutzungsdauer von 20 Jahren angenommen worden.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2004 vom 26. September 2007** wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 12.210,21 € festgesetzt und wie folgt begründet: Die Einnahmen seien laut der Nachschau vom 28. August 2007 um 2.945,07 € erhöht worden. Die Absetzung für Abnutzung des vermieteten Objektes sei mangels eines geeigneten Nachweises mit einer Nutzungsdauer von 67 berechnet worden. Jährliche Absetzung für Abnutzung daher 1.125,00 €.

Mit Schreiben vom 25. Oktober 2007 wurde **Berufung** gegen obigen Bescheid eingereicht. Es sei die Nutzungsdauer des Mietobjektes auf 67 Jahre erhöht worden, obwohl aus einem Gutachten eine wesentlich geringere Nutzungsdauer hervorgehe. Es werde im Bescheid darauf hingewiesen, dass mangels eines geeigneten Nachweises die Nutzungsdauer auf 67 Jahre erhöht worden sei, obwohl keine Anforderungen dieses Nachweises von Seiten der Amtspartei erfolgt wären. Auch die Anfrage des Berufungswerbers, ob ein solcher Nachweis notwendig sei, sei negativ beantwortet worden.

Das Gutachten werde eingereicht.

Mit **Schreiben vom 14. November 2007** wurde der Berufungswerber aufgefordert, das in der Berufung angeführte Gutachten nachzureichen.

Daraufhin wurde ein **Gutachten** des Sachverständigen SV betreffend Verkehrswert der gegenständlichen Gebäude zum Stichtag 17. Oktober 2007 eingereicht. Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

*„Bürogebäude*

*Dieses Gebäude wurde auf Grund einer Bewilligung vom 20. Mai 1949 errichtet. Es handelt sich um einen eingeschossigen, nicht unterkellerten Bau.*

*Werkstattengebäude*

*Dieses Gebäude ist auf Grund einer Bewilligung vom 6. Dezember 1956 errichtet und ein Zu- und Umbau mit Bescheid vom 22. Dezember 1971 bewilligt worden.*

*Überdachte Lagerfläche*

*Diese wurde an der Nordseite zugemauert, besitzt einen Estrichboden, gestrichen, sowie ein Kunststoff-Sektionaltor und wird ebenfalls als Lagerraum genutzt.*

**Sämtliche Baulichkeiten weisen einen durchschnittlichen Bau- und Erhaltungszustand auf.** Wertmindernd zu berücksichtigen sind die Schäden durch eindringende Feuchtigkeit im Bürogebäude als Folge unterlassener Feuchtigkeitsisolierung. Im gegenständlichen Fall empfiehlt es sich, wegen der Nutzung für gewerbliche Zwecke den Verkehrswert der Liegenschaft allein vom Sachwert abzuleiten und zwar derart, dass vom Sachwert ein Marktanpassungsabschlag in Abzug gebracht wird.

*Bürogebäude:*

*Der Gebäudenormalherstellungswert errechnet sich wie folgt:*

**Tabelle**

|  |                    |
|--|--------------------|
| <b>56,60 x 1.250</b>   | <b>70.750,00 €</b> |
| - 10% wegen Feuchtigkeitsschäden   | 63.675,00 €        |
| - 64% Wertminderung wegen Alters, Wertminderung nach ROSS<br>(Gebäudealter 59 Jahre, angenommene Lebensdauer 80 Jahre) ergibt Gebäudesachwert (gerundet) | 22.900,00 €        |

*Werkstattengebäude:*

*Mannschaftsraum*

**Tabelle**

|   |                    |
|---|--------------------|
| <b>18,20 x 1.250</b>  | <b>22.750,00 €</b> |
| <i>- 71% Wertminderung wegen Alters wie vorher (Gebäudealter 50 Jahre, angenommene Lebensdauer 70 Jahre) ergibt Sachwert Mannschaftsraum (gerundet)</i> | 6.600,00 €         |

### *Überdachte Lagerfläche*

#### **Tabelle**

|   |                    |
|---|--------------------|
| <b>110,40 x 450</b>   | <b>49.680,00 €</b> |
| <i>Wegen Errichtung der beschriebenen Mauer an der Nordseite des Gebäudes wird dieselbe Lebensdauer angenommen wie beim Werkstattegebäude</i> | 14.400,00 €        |
| <i>- 71% Wertminderung ergibt Sachwert Lagerfläche</i>  |                    |

### *Zusammenfassung und Ableitung des Verkehrswertes der Gebäude*

#### **Tabelle**

|                               |                    |
|-------------------------------|--------------------|
| <b>Bürogebäude</b>            | 22.900,00 €        |
| <b>Mannschaftsraum</b>        | 6.600,00 €         |
| <b>Werkstattegebäude</b>      | 30.200,00 €        |
| <b>Überdachte Lagerfläche</b> | <u>14.400,00 €</u> |
|                               | 74.100,00 €        |

*Die Summe der Teilwerte stellt jedoch noch nicht den Verkehrswert der Gebäude dar. Um diesen zu erhalten, ist noch ein Marktanpassungsabschlag in einer Höhe von 10% vorzunehmen, der wie folgt begründet wird:*

- Auf Grund raumordnungsrechtlicher Festlegung sind lediglich bauliche Erhaltungsmaßnahmen zulässig, allenfalls erforderlich Zubauten sind nicht gestattet.*
- Ein potentieller Ersterher kann die Gebäude bis zum Erreichen der angeführten Restlebensdauer nutzen, gegen Ende der Restlebensdauer werden mit Sicherheit hohe Erhaltungsinvestitionen erforderlich.*

*Verkehrswert gerundet: 67.000,00 €."*

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2007** wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen.

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung erkenne, hänge die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab, wobei auf Beeinträchtigungen aus verschiedenen Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen sei.

Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsse, würden zum Beispiel ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht kommen (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Im gegenständlichen Gutachten werde von einer Gesamtlebensdauer von 70 bis 80 Jahren ausgegangen. Es würden auch keine Aussagen über schwere Baumängel des in Rede stehenden Gebäudes getroffen werden. Der angewandte AfA-Satz von 1,5% (entspricht einer Nutzungsdauer von 67 Jahren) sei aufgrund laufender Rechtsprechung daher angemessen.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2008 wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt und wie folgt begründet:

Die schweren Baumängel des in Rede stehenden Gebäudes seien offensichtlich im Gutachten noch nicht deutlich zum Ausdruck gekommen und daher nicht berücksichtigt worden. Es sei nun vom gerichtlich beeideten Sachverständigen eine Ergänzung des Gutachtens erstellt worden, in dem diese schweren Baumängel noch klarer definiert werden würden.

Mit **Schreiben vom 14. Februar 2008** wurde der Berufungswerber aufgefordert, die angekündigte Ergänzung des Gutachtens nachzureichen.

Mit **Schreiben vom 29. Februar 2008** wurde folgende Ergänzung des obigen Gutachtens des Sachverständigen SV vom 22. Februar 2008 eingereicht:

Unter ausdrücklichem Verweis auf das Gutachten vom 19. Oktober 2007 würden die vorhandenen Fehler und Mängel näher beschrieben werden:

- Wasserableitung (Rinnen und Fallrohre) zu sanieren;
- Schimmelbildung im Mannschaftsraum als Folge mangelhafter bzw. nicht vorhandener Feuchtigkeitsisolierung;
- Außenputz teilweise schadhaft (als Folge aufsteigender Feuchtigkeit);
- Im Lagerraum neben Garage Kältebrücken als Folge fehlender Wärmedämmung;
- Schäden durch eindringende Feuchtigkeit an den Deckenisolierungen im Werkstattegebäude, dort bereits Schimmelbildung;
- Im Dachraum des Werkstattegebäudes sei der Geschossboden dringend zu sanieren;
- Zur Dachstabilisierung hätte dort nachträglich ein Steher eingebaut werden müssen.

Zusammenfassend sei festzuhalten, dass sämtliche Gebäude in einfacher Bauweise als Werkstättengebäude errichtet worden wären, die Annahme einer längeren Lebensdauer als im Gutachten angenommen würde nicht sachgerecht sein, dies insbesondere auch deshalb, weil Instandhaltungsmaßnahmen größeren Umfangs unterlassen worden wären.

Die im Gutachten angenommenen Lebensdauer sei als zweifelsfrei am oberen Rand einer möglichen Bandbreite gelegen anzusehen, eine Nutzungsdauer von 67 Jahren wie im Bescheid angeführt entspreche nicht dem tatsächlichen Zustand der Baulichkeiten.

Am **18. März 2008** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt** und von der Amtspartei die Abweisung als unbegründet aus folgenden Gründen beantragt:

Die Beweislast für die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung der Nutzungsdauer eines Mietgebäudes treffe den Steuerpflichtigen.

Das vorliegende Gutachten sei auf einen falschen Bewertungsstichtag erstattet worden (17. Oktober 2007) und könne daher nicht als Beweismittel dienen.

Das vorgelegte Gutachten sei nach dem Sachwertverfahren erstellt worden und enthalte Aussagen zur Nutzungsdauer lediglich indirekt, nämlich im Zuge der Berechnung der Wertminderung wegen Alters (Berechnung des Altersabschlages nach ROSS abhängig von der geschätzten Gesamtnutzungsdauer und dem Gebäudealter). Dies entspreche zwar der Berechnung der Restnutzungsdauer nach dem Sachwertverfahren, jedoch in keiner Weise der nach Ansicht der Amtspartei sinngemäß anzuwendenden Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988.

Weiters sei nicht nachvollziehbar, warum im Jahr 2004 von einer Restnutzungsdauer von 20 Jahren ausgegangen worden sei, wenn laut Gutachten im Oktober 2007 noch eine Restnutzungsdauer von 20-21 Jahren vom Gutachter angenommen worden wäre (diese allerdings, wie oben ausgeführt, für das Sachwertverfahren ermittelt worden wäre).

Am **19. Oktober 2009** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Berufungswerber abgefertigt:

„1.

*Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt (siehe etwa das Erkenntnis vom 29.3.2007, 2004/15/0006) hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vom Bauzustand **im Zeitpunkt des Erwerbes** ab.*

*Nach Aktenlage liegt dieser Zeitpunkt im Jahr 2003. Geben Sie den Zeitpunkt des Erwerbes an!*

2.

*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 Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden.*

*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** (Erkenntnis vom 10.8.2005, 2002/13/0132).*

*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 (Erkenntnis vom 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 (20.12.2006, 2002/13/0112). 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 (Erkenntnis vom 28.1.2005, 2000/15/0074).*

3.

*Das von Ihnen vorgelegte Gutachten bezieht sich auf den Verkehrswert der Liegenschaft zum Stichtag 17. Oktober 2007.*

*Im Zuge der Sachwertermittlung wird die Lebensdauer der Gebäude „angenommen“. Auf welchen Grundlagen diese Annahmen beruhen und wie sich die angesetzte Lebensdauer errechnet, geht daraus nicht hervor.*

*Vielmehr wurde explizit darauf hingewiesen, dass die Gebäude einen durchschnittlichen Bau- und Erhaltungszustand aufweisen würden. Lediglich auf Schäden durch Feuchtigkeit wird hingewiesen, die den Wert mindern würden, aufgrund unterlassener Feuchtigkeitsisolierung. Erst in einer Ergänzung vom 22. Februar 2008 werden konkrete weitere Mängel aufgelistet. Unklar ist nach Ansicht des Senates, ob diese Mängel bereits im Jahr 2003 bestanden haben, bereits zum Stichtag des Gutachtens, oder erst im Februar 2008.*

*Die „angenommene“ Lebensdauer der Gebäude ist folglich für den Senat nicht nachvollziehbar. Eine kürzere Restnutzungsdauer als von oben zitierter Gesetzesstelle*

*vorgesehen wurde nicht nachgewiesen.*

*Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!*

4.

*Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074, 17.12.2003, 2001/13/01277).*

***Sie werden daher aufgefordert, ein solches Gutachten mit Stichtag Zeitpunkt des Erwerbes einzureichen.***

*Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2006, 2002/13/0112, ausgeführt hat, „sind vom Gutachter dabei Aussagen darüber zu treffen, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommenen Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte.*

*Eine reine Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben könnte.“ "*

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde nicht beantwortet, es wurde kein Gutachten eingereicht.

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

Strittig ist die Höhe der Werbungskosten im Hinblick auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft, im Speziellen die Höhe der AfA für die sich auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude.

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 Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden.

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** (Erkenntnis des VwGH vom 10.8.2005, 2002/13/0132). Dieser Nachweis kann in der Regel nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074, 17.12.2003, 2001/13/01277).

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 (Erkenntnis des VwGH vom 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 (20.12.2006, 2002/13/0112, 29.3.2007, 2004/15/0006). 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 (Erkenntnis vom 28.1.2005, 2000/15/0074).

Wie auch der VwGH in seinem Erkenntnis vom 20.12.2006, 2002/13/0112, ausgeführt hat, *„sind vom Gutachter dabei Aussagen darüber zu treffen, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommenen Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte.*

*Eine reine Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben könnte.“*

Laut Aktenlage war der Zeitpunkt des Erwerbes im Jahr 2003.

Das vorliegende Gutachten vom 19. Oktober 2007 geht von einem Bewertungsstichtag 17. Oktober 2007 aus und beurteilt die Höhe des Verkehrswertes der gegenständlichen Liegenschaft mit 67.000,00 €.

Im Zuge der Sachwertermittlung wird die Lebensdauer der Gebäude „angenommen“. Auf welchen Grundlagen diese Annahmen beruhen und wie sich die angesetzte Lebensdauer errechnet, geht daraus nicht hervor.

Vielmehr wurde explizit darauf hingewiesen, dass die Gebäude einen durchschnittlichen Bau- und Erhaltungszustand aufweisen würden. Lediglich auf Schäden durch Feuchtigkeit wird

hingewiesen, die den Wert mindern würden aufgrund unterlassener Feuchtigkeitsisolierung. Erst in einer Ergänzung vom 22. Februar 2008 werden konkrete weitere Mängel aufgelistet. Unklar ist nach Ansicht des Senates, ob diese Mängel bereits im Jahr 2003 bestanden haben, bereits zum Stichtag des Gutachtens, oder erst im Februar 2008.

**Die „angenommene“ Lebensdauer der Gebäude ist folglich für den Senat nicht nachvollziehbar, die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht ableitbar.**

**Das eingereichte, wenn auch korrigierte Gutachten macht daher eine kürzere Nutzungsdauer nicht glaubhaft.**

Trotz Aufforderung wurde ein schlüssiges Gutachten iSd oben angeführten Judikatur nicht eingereicht.

Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 30. November 2009