

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Alexander Hajicek und die Richterin Mag. Helga Hochrieser sowie die Beisitzer KomzLR. Ing. Hans Eisenkölbl und Mag. Michael FRANZ in der Beschwerdesache Bf. vertreten durch Schneeweiß & Kainz Steuerberatungsges.m.b.H., Wienerstraße 13, 3385 Prinzersdorf, über die Beschwerde vom 16. Jänner 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011, Steuernummer **-***/****, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 22. September 2021 im Beisein des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bezüglich des vermieteten Gebäudes des Beschwerdeführers (Bf.) in Adr., erstellte der Sachverständige SV am 23.2.2009 folgendes Liegenschaftsbewertung-Gutachten:

„Auftraggeber: Bf., Sparmarkt, Adr.

Zweck der Bewertung: Feststellung des Verkehrswertes des betriebl. Liegenschaftsteiles der Liegenschaft: Spar Lebensmittelgeschäft, Adr.; EZ. X zwecks Vorlage beim Finanzamt, mit dem steuerlichen Bewertungstichtag vom 31.12.2008.

1.) GRUNDLAGEN der BEWERTUNG:

1.1) Auftrag / Zweck des Gutachtens: Hr. Bf. erteilte mir in meiner Eigenschaft als allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger den Auftrag zur Erstellung eines Kurzgutachtens (ohne ausführliche Beschreibung - Kurzbefund) für die Ermittlung des Verkehrswertes der angeführten Liegenschaft.

Als Zweck des Gutachtens wird ausdrücklich die Ermittlung einer Bemessungsgrundlage für steuerliche Zwecke zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt angegeben. Die nachstehende Bewertung erfolgt unter allen im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die bei der Befundaufnahme gegebenen Verhältnisse.

1.2) Ortstermin - Stichtag: Die Bewertung erfolgt lt. Auftrag per Stichtag 31.12.2008; die Besichtigung der Liegenschaft unter Anwesenheit von: Hr. Bf. und des gefertigten Sachverständigen;

1.3) Bewertungsgegenstand: Spar Lebensmittelgeschäft; div. betriebl. Gebäudeteile (ohne Inventar, ohne Bodenwert)

Adresse: Adr. EZ.: GB, Adr..

Die Bewertung einer Liegenschaft beinhaltet grundsätzlich alle auf den Grundstücken errichteten Gebäude und das darin eingebaute und fix montierte Zubehör, sowie auch alle Gebäudeausstattungen, inklusive der unselbständigen Bestandteile (wie insbesondere Heizungs-, Elektro- und Lüftungsinstallationen, Sanitärgegenstände u.ä.). Die korrekte Funktion dieser techn. Anlagen konnte aus Zeitgründen nicht überprüft werden.

Weiters sind, falls vorhanden, alle anderen Baulichkeiten und Sonderbauwerke wie Außenanlagen, Einfriedungen und sonstige Gartengestaltungsbauwerke, sowie auch alle Ver- und Entsorgungseinrichtungen und Anlagen etc. im ermittelten Verkehrswert berücksichtigt. Die auf der Liegenschaft oder in den Gebäuden sonst noch vorhandenen Fahrnisse, wie freistehende Wohnungseinrichtungen, Möblierungen, Gerätschaften, Haus- bzw. Zierrat, event. lagernde Materialien oder ähnliches sind im nachfolgend errechneten Verkehrswert nicht enthalten. Im ermittelten Verkehrswert sind eventuell zum Stichtag aushaftende Darlehen und Gemeindeabgaben (Grundsteuer, Kanaleinmündungs- und Benützungsabgabe, sowie Wasserbezugs- und Anschlussgebühren, ...) etc. nicht berücksichtigt. Es wird davon ausgegangen, dass vom Auftraggeber alle (für die Bewertung relevanten bzw. den Wert der Liegenschaft beeinflussenden) Unterlagen und Dokumente zur Verfügung gestellt wurden. Dieses Gutachten basiert daher auf diese erhaltenen bzw. erhobenen Unterlagen und dabei erteilten Informationen. Sollten sich diese wesentlich ändern, behalte ich mir vor, auch mein Gutachten entsprechend anzupassen.

Genauigkeitsanforderungen und Hinweispflicht; (gem. ÖNORM B1802 Pkt. 3.3.):

Im Hinblick auf die Unsicherheit einzelner in die Bewertung einfließender Faktoren, insbesondere der Notwendigkeit auf Erfahrungswerte zurückzugreifen, kann das Ergebnis der Bewertung keine mit mathematischer Exaktheit feststehende Größe sein. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der ermittelte Verkehrswert nicht notwendigerweise bedeutet, dass ein entsprechender Preis auch bei unveränderten äußeren Bedingungen im Einzelfall jederzeit, insbesondere kurzfristig am Markt erzielbar ist.

Preisbasis:

Für die Objekte wie vorliegend wurden bei der Investition Vorsteuern im Sinne des UStG geltend gemacht. Die Bewertung der Liegenschaftsteile erfolgt somit exklusive Umsatzsteuer.

Bodenkontaminierung, Lagerungen:

Wenn aus der Bewertung nichts anderes hervorgeht, erfolgt die Bewertung kontaminationsfrei; der Verkehrswert gilt eingeschränkt unter der Annahme, dass keine Kontaminationen schlechter als Eluatsklasse 2 b auf der Liegenschaft vorkommen, ob Bodenverunreinigungen > Klasse 2b vorliegen konnte nicht erhoben werden.

1.4) Literaturhinweise, Gesetzliche Grundlagen:

Die Ermittlung des Verkehrswertes erfolgt im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992; BGBl. 1992/150 sowie unter Berücksichtigung der einschlägigen Bewertungsliteratur: ÖNORM B 1800 Ermittlung des umbauten Raumes (UR) ÖNORM B 1802 Liegenschaftsbewertung - Grundlagen (1. 12. 1997) H. Kranewitter: Liegenschaftsbewertung, Sparkassenverlag, 5. Auflage 2007 Stabentheiner: "Liegenschaftsbewertungsgesetz", 2. erweiterte Auflage, Manz, Roß/Brachmann: Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden, der Restnutzungsdauer und des Verkehrswertes v. Grundstücken, 27. Auflage, Oppermannverlag 1993

1.5) Grundlagen und Unterlagen für die Bewertung

- Für die Befundausarbeitung und als Grundlage für das Gutachten wurden die baubehördlich bewilligten Einreichpläne sowie die Kontrollabmessungen während der Befundaufnahme am 14.10.2008 herangezogen. Bei den im Anhang an diesem Gutachten beiliegenden Plänen handelt es sich um Kopien von im Bauakt inne liegenden Plänen (Einreich- oder Auswechslungspläne). Diese Pläne sollen nur zur besseren Übersicht dienen. Eine Übereinstimmung mit dem Bestand kann im Detail nicht garantiert werden.
- Fotodokumentation welche anlässlich der Befundaufnahme angefertigt wurde
- Erhebungen am örtlichen Immobilienmarkt

- eigene Vergleichspreissammlung

II) Lage und Kurzbeschreibung der Liegenschaft / Gebäude:

II.1) Lage/Infrastruktur/ Gemeinde:

Die Gemeinde Adr. mit nur knapp 2000 Einwohnern liegt im Städtedreieck St. Pölten - Tulln - Krems im Bezirk Tulln. Die gegenständliche Liegenschaft selbst liegt im Ortszentrum neben einer öffentl. Parkfläche.

wirtschaftliche Umstände: Vielfältige Geschäfte und größere Einkaufsflächen, welche eine starke Kundenbindung der örtl. Bewohner bzw. eine Kaufkraftbindung aus den Nachbarorten bilden würde, sind nur in den Gewerbezone der Nachbarorte vorhanden.

II.2) Beschreibung der Bauwerke, baubehördliche Daten:

Bei der ggst. Liegenschaft handelt es sich um mehrere verschieden ausgestattete und genutzte Betriebsgebäudeteile mit Nebenräumen, diese wurde in mehreren Abschnitten errichtet bzw. erweitert. Das Jahr der Errichtung bzw. Erweiterung geht aus der Beschreibung bei den einzelnen Gebäuden und Tabellenermittlung der Restnutzungsdauer hervor. Eine baubehördliche Bewilligung für diese liegt lt. Angaben größtenteils vor.

Eine detaillierte Beschreibung wie Angaben zur Gebäudeausstattung und Zustand, Heizung,... zur Lage im Hinblick auf infrastrukturelle Einrichtungen (Wasser, Kanal, Strom,...), erfolgt aufgrund des Auftrages zur Kurzbewertung nicht. Diese Fakten sind den betroffenen Eigentümern bzw. am Verfahren Beteiligten bekannt. Wertrelevant ist, dass lt. Auftrag der Bodenwert und private Bauteile bei der Bewertung unberücksichtigt bleibt!

II.3) BAU- und ERHALTUNGSZUSTAND:

Seitens des SV erfolgte bei der Befundaufnahme vom Gebäudezustand eine Fotodokumentation. Lt. Auftrag wird hier nur eine Kurzbeschreibung vorgenommen.

Der Gebäudezustand und der Ausstattungsgrad ist in die nachfolgende Bewertung zum Stichtag eingegossen und daher berücksichtigt. Die Anordnung der einzelnen Gebäudeteile ist im Übersichtsplan ersichtlich.

III) Gutachten, Bewertung der Liegenschaft

Allgemeines:

Ziel des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) der beschriebenen Liegenschaftsteile **ohne "private Bauteile" und ohne Bodenwert**

Dieser Wert wird durch den Preis bestimmt, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. In diesem Fall ist als Bewertungsgrund ausdrücklich die Ermittlung einer steuerrechtlichen Bemessungsgrundlage für die betriebl. zugeordneten Bauteile angegeben. (→ Zuordnung lt. Angaben Auftraggeber bzw. mit Abstimmung der steuerrechtl. Vertretung).

In der Bewertungslehre und in der Praxis ist bei Objekten wie dem vorliegenden das Sachwertverfahren und das Ertragswertverfahren als Methoden zur Ermittlung des Verkehrswertes anerkannt.

Das Vergleichswertverfahren scheidet für das Gebäude durch das Fehlen von Verkehrswerten vergleichbarer Liegenschaften aus.

Beim Ertragswertverfahren wird davon ausgegangen, dass zwischen dem möglichen (fiktiven) Ertrag des ggst. Liegenschaftsteiles und ihrem Verkehrswert ein Zusammenhang besteht.

Das Sachwertverfahren beruht auf der (in der Praxis erprobten) Vermutung, dass eine solche Beziehung auch zwischen dem Verkehrswert einerseits und der Summe aus (hier ohne Bodenwert) dem Wert der baulichen Substanz gegeben ist.

Die Anwendung beider Verfahren und deren Abwägung gegeneinander muss bei einem Objekt wie dem Vorliegenden das aussagekräftigste Ergebnis bringen. Der Gebäudeteil wird derzeit als Geschäft genutzt, es werden daher Erträge. Im Anschluss daran sind lt. § 7 diese beiden Werte unter Berücksichtigung der Verhältnisse im redlichen Geschäftsverkehr zu ermitteln.

Die gegenwärtige Situation lässt annehmen, dass daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes dem ermittelten Sachwert ein geringeres "Gewicht" wie dem Ertragswert zukommen wird.

Weiters wird auf die bei der Befundaufnahme getroffenen Feststellungen und auf die derzeitigen Verhältnisse auf dem Realitätenmarkt Bedacht genommen. In der Bewertung sind alle im Gebäude fest eingebauten Anlagen wie Energie- und Wasserversorgung, Abwasseranlage enthalten.

III.1) Ermittlung des Sachwerts:

III.1.1) Ermittlung BODENWERT:

Grundstückswert Parz. 5 Bfl., wird lt. Auftrag nicht berücksichtigt

III.1.2) Ermittlung Bauwert = Zeitwert der Gebäude:

Zu ermitteln ist der Wert der baulichen Anlage, der sich aus dem Herstellungswert des Objektes abzüglich der altersbedingten und sonstigen außerordentlichen Wertminderungen ergibt.

Der Bauwert (Gebäudezeitwert) wird aus den Neubaukosten abgeleitet. Die Neubaukosten werden aus der Gebädekubatur (m^3 UR) bzw. aus den Nutzflächen (m^2 GF) und auf Grund von der angetroffenen Bauart und Bauausführung entsprechenden Baupreiserfahrungswerten unter Berücksichtigung der beschriebenen Ausstattung aufgrund der Objektart¹⁾ zum Bewertungsstichtag errechnet. Der Bauwert ergibt sich sodann aus den Neubaukosten nach Berichtigung event. Abzüge für vorhandene Baumängel, Wertminderung infolge Alterung und Abzüge für zu individuelle Planung. In den Wertansätzen sind sämtliche im Befund beschriebenen Einbauten, soweit diese üblicherweise als Bestandteil des Gebäudes zu werten sind, berücksichtigt. Bei der Auswahl der Neuherstellkosten werden für die Richtpreise²⁾ pro m^2 für Objekte mit gegebener Ausstattung herangezogen.

¹⁾ vgl. Ö-Norm B 1802

²⁾ vgl. Heimo Kranewitter: Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, Wien 2007

In diesen Zeitbauwerten sind sämtliche baulichen Herstellungen, wie Mauerwerk, Dachkonstruktionen, Dachdeckungen, Spenglerarbeiten, Türen, Fenster, Verglasungen, Beschläge, Fußbodenbeläge, Sanitär- und Elektroinstallationen, Heizungsanlage, bauliche Hilfsanlage usw. enthalten und entsprechend dem beim Augenschein ohne näherer Untersuchung erkennbaren Bau- und Erhaltungszustand bewertet. Bei den technischen Anlagen (Heizung, Warmwasserbereitung, Elektroinstallation, Pumpen, Leitungen, etc.) wird laut Befragung sofern im Befund hiezu keine detaillierten Feststellungen getroffen werden davon ausgegangen, dass diese dem Alter entsprechend funktionstüchtig und betriebsbereit sind.

Ermittlung der techn. Restlebensdauer

Die techn. Restlebensdauer hängt vom baulichen Zustand des Gebäudes zum Stichtag sowie von der bei der Errichtung getroffenen Wahl der Baustoffe und der Güte bei der Ausführung ab.

Ermittlung der mittleren technischen Restnutzungsdauer auf Basis der einzelnen mittleren Baualter des Gebäudebestandes (-teile) und unter Berücksichtigung der teilweisen Baumängel im Zuge der Bauausführung sowie unter Berücksichtigung der baulichen Ausstattungen wie gegebener Bauzustand (im EG. teilweise aufsteigende Feuchtigkeit im Mauerwerk + Putz)

Lt. Literatur (F.W.Ross - Brachmann) werden folgende "gewöhnliche Lebensdauerzeiten" angegeben (je nach Ausführung) **Supermärkte 20-40, Kaufhäuser 40 -60;**

Der ältere Gebäudebestand wurde unterdurchschnittl. nur nach. techn. Notwendigen bzw. Kriterien instand gehalten; eine Verbesserung der massiven Gebäudesubstanz bzw. tragenden Gebäudebauteilen erfolgte dadurch nicht;

Ermittlung der mittl. techn. Lebensdauerzeiten zum Zeitpunkt des Stichtages unter Berücksichtigung des mittleren Baualters des Gebäudebestandes und der erfolgten Erneuerungsarbeiten ohne Entfeuchtungsmaßnahmen des Mauerwerks;

Ermittlung mittleres Bestandsalter Bereich Geschäft im EG (+teilw. Außenhülle) per Stichtag (je nach Baualter und Kubatur gewichtet):

m3 Gebäudekubatur	versch. Bauteile -	mittl. Gebäude- errichtung	Prozentanteile / m3	mittl. Bestandsalter
431	a) straßens. Altrakt Bestand incl. Heizraum	1950	22,7	58
322	b) Geschäftszubau 1961	1961	16,9	47
306	c) Geschäftszubau 1977	1977	16,1	31
716	d) Geschäftszubau 1989	1989	37,7	19
125	e) Getränkeverkauf - Nische + Fassade	2006	6,6	2
1900	gegebenes mittleres Gesamtgebäude - Bestandsalter:			26

Punktesystem - Näherungsermittlung:		Spalte Nr. 1	Spalte Nr. 2	Spalte Nr. 3	Sp. 1 x 3
Bauteile / Teilausführung		Verhältnisanteil an den gesamten Baukosten	gewöhnl. Lebensdauer v. neuen Bauteilen	restliche techn. Restlebensd. Jahre zum Stichtag (Neu - Bestandsalter)	Verhältnisanteil Restlebens- dauer "Punkte"
(lt. Erfahrungswerten und Fachliteratur)		%	Jahre		
Baumeisterarbeiten und Dachkonstr.:					
Fundamente (incl. Aushubarbeiten,...)		1	80	54	53,8
Aussenmwk. / Innenmauern ohne Putz (mittl. Wert v. ges. Gbde.)		26	60	34	877,6
massive Deckenkonstruktion, ... (mittl. Wert v. ges. Gbde.)		4,5	60	34	151,9
Flachdachkonstruktion (mittl. Wert v. ges. Gbde.)		15	40	14	206,3
Dachdeckung/Isolierung, Entwässerung		6	30	4	22,5
massive Treppenkonstr., Geländer,		1,0	40	14	13,8
Zwischensumme Bmstr, Dachk.:		53,5			
Innenausbau:					
Außenputz, Fassade (2006)		7	45	43	301,0
Innenputze (mittl. Wert v. ges. Gbde.)		5	30	20	100,0
Böden, Estrich, Fliesen, Beläge, (1961, 1977, 1989)		9	35	7	63,0
Fenster, Türen		4	15	12	48,0
Malerarbeiten innen		5	30	4	18,8
Elektro, WVA, Sanitärinstallationen, ..		9,5	40	15	142,5
Heizungskessel, -körper, Luftkonv.heizung		7	25	12	84
Zwischensumme Ausbau:		46,5	im Mittel - Jahre		
Gesamtbauleistung 100%:		100,0	42,8	Punkte	2083
			geteilt durch 100 = Jahre		20,83
mittlere technische Restlebensdauer zum Stichtag 31.12.2008 rd. Jahre:					21

III.1.2) Ermittlung der Gebäudezeitwerte, getrennt nach Gebäudeteile:

Um zum Zeitwert für das Gebäude zu gelangen, müssen auf Grund der einleitend getroffenen Feststellungen vom Neubauwert nachfolgende Abminderungen vorgenommen werden:

*) Ein Abschlag für „aufgestauten Reparaturbedarf / Behebung Baumängel“ für über die technische und wirtschaftliche Durchschnittsabnutzung (bei der Zeitwertermittlung berücksichtigt) hinausgehende, bereits überfällige Instandsetzungs- und Sanierungserfordernisse; auch für die notwendigen Mängelbehebungen v. baubehördlichen Aufträgen; (Kostenschätzung ohne Gewähr, da tatsächl. Aufwand oft erst nach genauerer Erhebung im Zuge der Durchführung feststellbar ist)

***) Wertminderung infolge des Bau- und Erhaltungszustandes:**

Für die Ermittlung des Gebäudesachwertes ist neben dem Alter des Gebäudes dessen baulicher Zustand von großer Bedeutung. Weist ein Gebäude bauliche Unzulänglichkeiten auf, so können dafür verschiedene Ursachen verantwortlich sein. An erster Stelle steht zunächst der normale Verschleiß des Gebäudes. Es liegt auf der Hand, dass ein normaler, altersbedingter Verschleiß eine Minderung des Gebäudewertes bewirkt. Dieser Umstand wird bei der Wertminderung wegen Alters berücksichtigt. Dabei geht man grundsätzlich davon aus, dass ein Gebäude seiner Zweckbestimmung entsprechend normal genutzt und regelmäßig baulich in wirtschaftlich vertretbarem Maß unterhalten wird.

Manche Gebäude sind jedoch durch Unterbrechung der normalen baulichen Unterhaltung, durch äußere Einwirkungen oder durch bauliche Mängel in ihrem Wert stärker gemindert als dies in der mehr oder weniger schematischen Abschreibung wegen Alters zum Ausdruck kommt. Diese über den üblichen Verschleiß hinausgehende Verschlechterung des Gebäudezustandes muss deshalb durch besondere Abschläge berücksichtigt werden.

*) Ein Abschlag für verlorenen Bauaufwand infolge individueller Planung ist deswegen vorzunehmen, weil jeder Ersterher eines Gebäudes bzw. Bauwerkes dieses nach seinem Sinne etwas anders geplant hätte und sozusagen ein von einem anderen Bauherren errichtetes Gebäude den betrieblichen bzw. bautechnischen Vorstellungen nachfolgender Benützer oder Besitzer nicht zur Gänze entspricht.

***) Wertminderung für das Baualter°**

Bei der Abminderung infolge des Baualters unterscheidet die Literatur zwischen der technischen, der allgemein wirtschaftlichen und der gewöhnlichen Lebensdauer. Je nach Wertgröße und Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile kann ausgehend vom gemittelten technischen Baualter für die Bauteile u. baulichen Ausstattungsgüter mit Rücksicht der durchgeführten Ausbauten, gemittelt nach Baualter und Bauvolumen ein jeweils mittleres Baualter angegeben werden.

Daraus ergibt sich wiederum die geschätzte technische Restlebensdauer.

für Geschäftshäuser; (Büro, Kaufhäuser,...)

Für Gebäude mit einfacher bis normaler Innenausstattung und Beanspruchung bei z.B. Wohn- u. Geschäftshäuser (Büro, Verwaltungsgebäude, Ladengeschäften, Kaufhäuser,...), die sich, gemessen an ihrem Alter, in einem „guten baulichen Zustand“ befinden, wird eine progressive Wertminderung wegen Alters vorgenommen,

Die Berechnung der tech. Wertminderung der Bauteile ergibt sich aus der Wertminderungstabelle nach Kranewitter u. F.W. Ross/Brachmann (Erläuterung: W = Wertminderung in Prozent, A = Alter des Gebäudes, D = Übliche Gesamtnutzungsdauer)

$$W = 1/2 (A^2/D^2 + A/D) \cdot 100$$

a) Alttrakt Bestand incl.Heizraum

Baujahr 1920, fiktives Baujahr 1950, fiktives Alter des Objektes 58 Jahre, Lebensdauer 79 Jahre, Restlebensdauer 21 Jahre

straßenseitiger Alttrakt

Kubaturberechnung: EG. „Quelle lokal“ bis Heizungsr.,
ohne Zugang, Seite a: 16,50, Seite b: 8,70, Höhe h: 3,00

gewöhnliche Herstellungskosten

430,65 m³ (1) á € 195,00 € 83.976,75

Bauwert a)

Neubauwert	83.976,75
64,00 % progressive Alterswertminderung	-53.745,12
25,00 % Abwertung	-20.994,18
10,00 % Verlorener Bauaufwand, individ. Bauausführung,....	-8.397,67
5,00 % schl.Grundriss/nachtr.VerwendungRaumkonfiguration	-4.198,84
10,00 % schlechte Baustoffe, ungünst. Baukonstrukt.aufbau	-8.397,67

Bauwert a) zum Stichtag 31.12.2008 € 9.237,45

b) Geschäftszubau 1961

Baujahr 1961, Alter des Objektes 47 Jahre, Lebensdauer 68 Jahre, Restlebensdauer 21 Jahre

gewöhnliche Herstellungskosten

Zugangstrakt - Kassa

(3) Kubaturberechnung

Zugangstrakt a: 10,50, Seite b: 9,30, Höhe h: 3,40 332,01 m³

zuzügl. Schräge 10,00 m³

abzügl. Alttrakteinspr. -20,00 m³

322,01 m³ á € 155,00 49.911,55

Bauwert b)

Neubauwert	49.911,55
58,00 % progressive Alterswertminderung	-28.948,70
10 % Abwertung: Verlorener Bauaufwand, individ. Bauausführung,....	-4.991,16

Bauwert b) zum Stichtag 31.12.2008 € 15.971,69

c) Geschäftszubau 1977

Baujahr 1977, Alter des Objektes 31 Jahre, Lebensdauer 52 Jahre,
Restlebensdauer 21 Jahre

gewöhnliche Herstellungskosten**Verkaufsraum - Zwischentrakt**

Kubaturberechnung Seite a: 10,00, Seite b: 9,00, Höhe h: 3,40

306,00 m³ á € 155,00 € 47.430,00

Bauwert c)

Neubauwert € 47.430,00

48,00 % progressive Alterswertminderung -22.766,40

10 % Abwertung: Verlorener Bauaufwand, individ. Bauausführung,... -4.743,00

Bauwert c) zum Stichtag 31.12.2008 € 19.920,60

d) Geschäftszubau 1989

Baujahr 1989, Alter des Objektes 19 Jahre, Lebensdauer 40 Jahre,
Restlebensdauer 21 Jahre

gewöhnliche Herstellungskosten**Verkaufsraumerweiterg. + Lager**

603,16 m³ á € 155,00 93.489,80

(7) Kubaturberechnung

Teil 1, Seite a: 10,40, Seite b: 6,00, Höhe h: 3,40 212,16 m³

Teil 2 Verkauf + Lager, Seite a: 14,00, Seite b: 9,00, Höhe h: 3,40 428,40 m³

abzügl. Überschneidg. 1+2, Seite a: 5,00, Seite b: 2,20, Höhe h: 3,40 -37,40 m³

Hof - Lager; Überdachungen, Tore, .(8) Flächenberechnung

Teil 1, Seite a: 5,70, Seite b: 4,50 25,65 m²

Teil 2, Seite a: 12,50, Seite b: 7,00 87,50 m²

113,15 m² á € 165,00 18.669,75

Bauwert d)

Neubauwert € 112.159,55

35,00 % progressive Alterswertminderung -39.255,84

10 % Abwertung: Verlorener Bauaufwand, individ. Bauausführung,... -11.215,96

d) Bauwert zum Stichtag 31.12.2008 € 61.687,75

e) Getränkeverkauf (teilw. Altbestand)

Baujahr 2006, Alter des Objektes 2 Jahre, Lebensdauer 23 Jahre,
Restlebensdauer 21 Jahre

gewöhnliche Herstellungskosten

Verbau Nische, 125 m³ + Fassade

Neubauwert pauschale Angabe € 87.000,00

Bauwert

Neubauwert € 87.000,00

5,00 % progressive Alterswertminderung -4.350,00

10,00 % Abwertung: Verlorener Bauaufwand, individ. Bauausführung,... -8.700,00

Bauwert e) zum Stichtag 31.12.2008 € 73.950,00

III.1.2 Summe Gebäudezeitwerte a) bis e)	€ 180.767,00
---	---------------------

III.1.3) Außenanlagen (Zeitwert):

nicht berücksichtigt, ...

lt. Beschreibung siehe Pkt. II € ,--

SUMME III.1) SACHWERT ergibt sich aus:

III.1.1) Bodenwert Grundstück unberücksichtigt	€	- ,--
+ III.1.2) Bauwert	€	180.767,--
+ III.1.3) Außenanlagen /Zeitwert, ..	€	- ,--
III.1) SACHWERT d. Liegenschaftsteiles	€	180.767,--

III.2) Ermittlung Ertragswert

Der Liegenschaftsteil dient als typisches Ertragsobjekt.

Für die Ermittlung eines Ertragswertes wird aber eine fiktive - marktkonforme Gesamtvermietung samt Außenanlagen angenommen. Derart wird für das Objekt ein Ertragswert ermittelt und dem Sachwert des Gebäudes gegenübergestellt.

Verfahren nach § 5 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes, BGBl. 1992/150:

Ausgangspunkt dieses Verfahrens ist der Reinertrag des Bewertungsgegenstandes, der sich aus dem nachhaltig (bei ordentlicher Bewirtschaftung) erzielbaren Rohertrag (nach Bewertungsstichtag) abzüglich des Bewirtschaftungsaufwandes ergibt.

Bei einem Objekt wie dem vorliegenden wird der nachhaltige Reinertrag aus dem fiktiven Mietzins abzüglich Instandhaltungskosten, Instandsetzungskosten und Mietausfallwagnis ermittelt, die Abschreibung ist bereits in dem anzuwendenden "Vervielfältiger" berücksichtigt. Die angewendeten Mietansätze richten sich entweder nach veröffentlichten Richtmietwerten je m² oder den gegenständlich realen, je nach Lage und Gebäudeausstattungen (Kategorie) erzielbaren Beträge, welche vom SV an die bestehenden örtlichen Verhältnisse angepasst werden.

Anzusetzen sind Kosten, die bei gewöhnlicher Bewirtschaftung nachhaltig entstehen. Es ist also von den Kosten auszugehen, die normalerweise aufzuwenden sind. Dabei ist weder eine individuelle noch eine Muster- oder Idealbewirtschaftung zu unterstellen.

Vor allem bei solch genutzten Liegenschaften ist die geringe Mobilität durch einen Zuschlag zum Kapitalmarktzinssatz berücksichtigt. Ein Kriterium für die Wahl des Kapitalisierungszinssatzes ist u.a. das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen ist. Wohnhäuser unterliegen einem geringerem, gewerbl. od. industriell genutzte Objekte einem höherem Risiko.

Als Kapitalisierungszinssatz werden bei einem gewerbl. Objekt 6,5 % angesetzt, eine bei Liegenschaften dieser Art und Lage üblicherweise erwartete Ertrags- und Renditeentwicklung und Verzinsung.

Grundlagen: Informationsdienst vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Österreichs. (Lt. ÖNORM kann der Kapitalisierungszinssatz nach anerkannten Methoden jedes mal Objekt- u. Branchenbezogen errechnet werden. Man kann aber auch auf anerkannte Veröffentlichungen von Richtwerten (gegliedert nach Branchen und Lage der Liegenschaften!) zurückergreifen. Als solche gelten lt. ON. Pkt. 5.3.4.3 insbesondere jene des Hauptverbands der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Österreichs, welcher hier angesetzt wurde!)

III.2.1) Berechnung - Grundlagen: (Erträge teilw. geschätzt)

Der Reinertrag wird im gegenständlichen Fall derart errechnet, dass auf Grund des vorhandenen Gebäudes mitsamt Garten und Nebenflächen eine (in der gegenständlichen Lage und Ausstattungsgrad) mögliche, fiktive Jahresmiete errechnet wird. Unter Zugrundelegung des hieraus möglichen Rohertrages und abzügl. der Bewirtschaftungskosten ergibt sich ein möglicher Jahresreinertrag.

Vervielfältiger Faktor lt. Tabelle Literatur "Kranewitter";

Die Nutzfläche in m² ist die gesamte Bodenfläche einer Räumlichkeit (ohne Wandstärken und ohne der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen - Ausnehmungen

(Mietrechtsgesetz MRG; (BGBl. Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2000). Diese wurde lt. Einreichplan angegeben / lt. Naturmaß berechnet.

Grundlagen - Erträge geschätzt:

21 Jahre wirtschaftliche Restnutzungsdauer, Kapitalisierungszinssatz 6,50 % ohne Bodenwertanteil;

Jahresroherträge

Miete/ Pacht Annahme für Geschäft EG.

Fiktive Miete monatlich € 1.700,- 20.400,00

Jahresrohertrag	€ 20.400,00
8,66 % Bewirtschaftungskosten (11)	-1.766,00
4,00 % Mietausfallwagnis gewerbl. Objekt, Unsicherheit	-816,00
hinsichtl. Nachhaltigkeit - weitere Entwicklung kleiner Ort	
Verwaltungsaufwand jährl.	-950,00
0,55 % Erhaltungskosten von € 380.477,85	-2.092,63
Jahresreinertrag	€ 16.541,37

Ertragswert des Objektes

Jahresreinertrag 16.541,37, Kapitalisierungszins 6,50 %, wirtschaftliche Restnutzungsdauer 21,00 Jahre, Vervielfältiger 11,2850

III.2) Ertragswert des gewerbl. Objektes	€ 186.669,-
---	--------------------

IV.) Ermittlung des Verkehrswerts (Marktwert)

Schlusskommentar

Die Bewertung erfolgte auf Basis der vorliegenden Unterlagen, aller im Befund getroffenen Feststellungen sowie unter Zugrundelegung bzw. Berücksichtigung der Preise für vergleichbare Grundstücke und Baulichkeiten, sowie unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Realitätenmarkt. Insbesondere wurde auch auf die Lage, Umwelteinflüsse, Aufschließung, Widmung, Nutzungsmöglichkeit und die bestehende Verbauung Bedacht genommen.

Hinweis: Umsatzsteuer

Die Bewertung bzw. Ermittlung des Herstellungskosten (Neubauwerte) erfolgte laut Angaben ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer, da bei Investitionen von Unternehmen die Vorsteuer geltend gemacht und diese daher nicht mehr berücksichtigt wird. Diese Vorgangsweise ist auch u.a. im Liegenschaftsbewertungsgesetz LBG, § 3 Anm. 12. begründet: „Nach Pkt. 4.5 ÖN 1802

sollen die Ansätze im Sachwert- und Ertragswertverfahren grundsätzlich ohne Umsatzsteuer gewählt werden:

Immobilienmarkt, Grundlagen, Bewertungskriterien

Gemäß § 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz ist unter dem Verkehrswert jener Wert zu verstehen, welcher im redlichen Geschäftsverkehr, abhängig nach Lage, Beschaffenheit und Verwertbarkeit des Bewertungsgegenstandes, bei einer (wenn auch nur theoretisch) Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind ungewöhnliche Preise, die beispielsweise durch die besondere Vorliebe oder andere subjektive Wertzumessungen einzelner Personen erzielt werden könnten, außer Ansatz zu lassen.

Anpassung zur Ermittlung des Verkehrswertes

Gemäß § 7 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes ist eine "Nachkontrolle" anhand der Marktverhältnisse vorzunehmen.

Begründung für Zu-/ Abschläge (Marktlage):

Der Immobilienteilmarkt orientiert sich üblicherweise unter den Sach- /Ertragswerten, da die Kaufinteressenten bei derartigen Liegenschaften eher dahin tendieren, sich ein Haus nach eigenen Vorstellungen und nach aktuellen bautechnischen Standards neu zu errichten. Diese Kaufinteressenten sind daher nur bereit, diesen Nachteil bei entsprechenden Kaufpreisnachlässen in Kauf zu nehmen.

- 5 % Marktabschlag für abgelegene regionale Lage, Kaufkraft ; Verkehrsverbindungen:

Die ungünstige Lage eines kleinen Betriebes in einem kleinen Ort mit geringer Bevölkerungszahl (Kaufkraft) sowie Entfernung zu wichtigen Verkehrsverbindungen; Die Marktbeobachtung ergibt, dass derzeit aufgrund des steigenden bzw. teilw. hohen Angebotes und der Konzentration der Lebensmittelgeschäfte in den Gewerbeazonen ein Überangebot herrscht bzw. bei der Nachfrage und den Immobilienpreisen ein Rückgang festgestellt werden kann. Dies wirkt sich üblicherweise vermindern aus.

- 3 % Marktabschlag f. starke Zweckgebundenheit betriebl. Gebäudeteile:

Bei Bewertung von betriebl. genutzten Liegenschaften bzw. Gebäuden ist davon auszugehen, dass diese speziell für die bisherigen Bedürfnisse errichtet wurden und am Markt einen weitaus schlechteren Verkaufspreis als errechnet erzielen würden, da der neue Eigentümer dies nicht in der gegebenen Form und Ausstattung nutzen wird können. Dieser Umstand (je nach Anteil) ist durch einen zusätzlichen Abschlag von der errechneten Summe zu berücksichtigen.

+ 3 % Marktzuschlag für guten erster Eindruck für einen Käufer durch sanierte Gebäudehülle und Parkplatz (auf öffentl. Gut)

III.1) Sachwert	€ 180.767,00 \
III.2) Ertragswert	€ 186.669,00
Gewichtung Sachwert / Ertragswert:	
Nachdem es sich bei diesem Objekt um ein Betriebsgebäude handelt, wird für einen Käufer eher <u>der Ertragswert</u> von Bedeutung sein. Zum Zwecke der Ermittlung des Verkehrswertes erfolgte daher eine Gewichtung des Sachwertes zum Ertragswert von 1 zu 2;	
<i>Gutachter (Hollabrunn)</i> Zwischensumme:	€ 184.701,67
8 % negativ wertbeeinflussende Umstände:	
für schlechte abgelegene regionale Lage, Kaufkraft bzw. Verkehrsverbindungen, Zweckgebundenheit betriebl. Gebäudeteile	
	-14.776,13
3 % positiv wertbeeinflussende Umstände	
guter erster Eindruck, sanierte Gebäudehülle	
	5.541,05
Verkehrswert zum Stichtag 31.12.2008 (gerundet)	
gewerbl. Betriebanteil ohne Bodenwert	
	€ 175.470,-

Aufgrund der zu beurteilenden Gesamtsituation der Liegenschaft wie örtliche Lage, Beurteilung der Situation am örtlichen Immobilienmarkt sowie unter lt. Auftrag nur teilweisen Berücksichtigung der Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes LBG 1992 (ohne detailliertem Befund / Beschreibung) wird der lastenfreie Verkehrswert (Marktwert) des betriebl. Anteils der Liegenschaft ermittelt mit € 175.470,-

„

Das Gutachten über die Restnutzungsdauer (Ergänzung zum Gutachten vom 23. Feb. 2009) vom 3.9.2013 lautet wie folgt:

„Gutachten über Restnutzungsdauer aufgr. Anfrage / Ablehnung des FA Hollabrunn v. 3.7.2013

Ergänzung zum Gutachten vom 23. Feb. 2009

Auftraggeber: Bf., Sparmarkt, Adr. Liegenschaft: Spar Lebensmittelgeschäft, Adr. X zwecks Vorlage beim Finanzamt mit dem steuerlichen Bewertungsstichtag vom 31.12.2008.
Ausfertigung: 1-fach Original und 1 digitale Ausfertigung

GRUNDLAGEN:

1.1) Auftrag/ Zweck des Gutachtens:

Hr. Bf. erteilte mir in meiner Eigenschaft als allgem. beeideter u. gerichtlich zertifizierter Sachverständiger den Auftrag zur Feststellung des techn. Bauzustandes der Bauwerke zum Stichtag sowie Festsetzung der Restnutzungsdauer. Als Zweck des Gutachtens wird die Ermittlung einer Bemessungsgrundlage für steuerliche Zwecke zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt angegeben. Die nachstehende Bewertung erfolgt unter allen im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die bei der Befundaufnahme gegebenen Verhältnisse.

1.2) Ortstermin - Stichtag:

Die Bewertung erfolgt lt. Auftrag per Stichtag 31.12.2008; die Besichtigung der Liegenschaft am 14.10.2008 erfolgte unter Anwesenheit von: Hr. Bf. und des gefertigten Sachverständigen;

1.3) Bewertungsgegenstand: Spar Lebensmittelgeschäft;

div. betriebl. Gebäudeteile (ohne Inventar, ohne private Bauteile) Adresse: Adr. EZ.: GB Adr.; NÖ.

- Die Bewertung einer Liegenschaft beinhaltet grundsätzlich die angeführten Gebäudeteile), sowie auch alle Gebäudeausstattungen, inklusive der unselbständigen Bestandteile (wie insbesondere Heizungs-, Elektro- und Lüftungsinstallationen, Sanitärgegenstände u.ä.). Die korrekte Funktion dieser techn. Anlagen konnte aus Zeitgründen nicht überprüft werden.
- Es wird davon ausgegangen, dass vom Auftraggeber alle (für die Bewertung relevanten) Unterlagen und Dokumente zur Verfügung gestellt wurden. Dieses Gutachten basiert daher auf diese erhaltenen bzw. erhobenen Unterlagen und dabei erteilten Informationen. Sollten sich diese wesentlich ändern, behalte ich mir vor, auch mein Gutachten entsprechend anzupassen.

1.4) Grundlagen und Unterlagen für die Bewertung

- Für die Befundaufarbeitung und als Grundlage für das Gutachten wurden die baubehördlich bewilligten Einreichpläne sowie die Kontrollabmessungen während der Befundaufnahme herangezogen. Bei den im Anhang an diesem Gutachten beiliegenden Plänen handelt es sich um Kopien von im Bauakt inne liegenden Plänen (Einreich- oder Auswechslungspläne). Diese Pläne sollen nur zur besseren Übersicht dienen. Eine Übereinstimmung mit dem Bestand kann im Detail nicht garantiert werden.

- Fotodokumentation welche anlässlich der Befundaufnahme angefertigt wurde

1.5) Literaturhinweise, Gesetzliche Grundlagen:

- ÖNORM B 1800 Ermittlung des umbauten Raumes (UR)
- H. Kranewitter: Liegenschaftsbewertung, Sparkassenverlag, 5. Auflage 2007
- Bienert: "Bewertung von Spezialimmobilien", 1. Auflage 2005, Gabler,
- Nutzungsdauerkatalog baulicher Anlagegüter und Anlagenteile; 3. Auflage 2006 (hsgg. V. Hauptverband d. allgem. Beeideten u. gerichtlich zertifizierten SV LV Stmk u. Kärnten)

II) BEFUND:

II.1) Lage / Infrastruktur/ Gemeinde:

Die Gemeinde Adr. mit nur knapp 2000 Einwohnern liegt im Städtedreieck St. Pölten - Tulln - Krems im Bezirk Tulln. Die gegenständliche Liegenschaft selbst liegt im Ortszentrum neben einer öffentl. Parkplatzfläche.

II.2) Beschreibung der Bauwerke, Baulterdaten:

Lt. Auftrag bleiben der Bodenwert und private Bauteile bei der Bewertung unberücksichtigt werden daher auch nicht beschrieben!

Beim ggst. Liegenschaftsanteil handelt es sich um mehrere verschieden ausgestattete und genutzte Betriebsgebäudeteile mit Nebenräumen, diese wurde in mehreren Abschnitten errichtet bzw. erweitert.

Die einzelnen Errichtungsdaten und Erweiterungen gehen aus dem AVZ, aus der Beschreibung bei den einzelnen Gebäuden und bei der Tabellenermittlung der Restnutzungsdauer hervor. Eine baubehördliche Bewilligung für diese liegt lt. Angaben größtenteils vor.

Beim gegenständlichen betrieblichen genutzten Gebäude handelt es sich um einen eingeschossigen Gebäudetrakt, welches in mehreren Bauetappen errichtet wurde

BAUTEILÜBERSICHT lt. AVZ (> siehe Plangliederung)	mittleres Baujahr für Bewertung
a) straßen-/westseitiger Alttrakt <u>(incl. Heizraum und Personalräume)</u> Bestand Jhdtw. / 1920 + div. Umbauten nach 1950, fiktives mittl. Baujahr daher ca. 1950, ergibt fiktives Alter des Objektes 58 Jahre,	1950
b) Geschäftszubau nordöstlich, Eingang, Geschäft Baujahr 1961, mittl. Alter des Objektes 47 Jahre,	1961
c) Geschäftszubau – Erweiterung Geschäft Baujahr 1977, mittl. Alter des Objektes 31 Jahre,	1977
d) Geschäftszubau – neuerliche Erweiterung Geschäft im Osten und bis Süden sowie Umbau im Bestand; Baujahr 1989, Alter des Objektes 19 Jahre,	1989
e) Erweiterung bei ehem. Nische Getränkeverkauf - Fassadenerneuerung, div. Umbauten, Vordächer, ... Baujahr 2006, Alter des Objektes 2 Jahre,	2006

Aufgrund dieser verschiedenen Baualter bestehen auch verschiedene Baubestände und Materialien. Das Gebäude wurde Großteils in Massivbauweise (incl. Decke zu Wohnbereich Bestand) hergestellt, die Zubauten mit Flachdach oder Müllzufahrt in Pultdach in Leichtbauweise [Bauteil e): Bescheid 16.6.2006]. Teilweise aufsteigende Feuchtigkeit im Mauerwerk + Putz). Der ältere Gebäudebestand wurde unterdurchschnittl. nur nach. techn. Notwendigen bzw. Kriterien instandgehalten.

Die privaten Bauteile wurden nicht bewertet und werden nicht beschrieben.

II.3) Bauausführung des Gebäudes (zum Stichtag):

Soweit durch bloßen Augenschein beim Ortstermin ersichtlich, bzw. auf Grund des vorliegenden Planes:

- Fundierung und Grundmauern: Streifenfundamente in Naturstein bzw. Beton
- Erdgeschossmauern: Mischmauerwerk versch. Stärken,
- Fassaden: verputzt; Fassadenfläche ohne zeitgemäßes Dämmsystem,
- Dämmung der Außenmauern, obersten Geschoßdecke / Außenmauern entspricht nicht mehr gänzlich den heutigen sinnvollen wärmetechn. Energiekennzahlen und Anforderungen an erforderliche Wärmedämmwerte,
- Haustechnik: 2 Ölheizungskessel aus 1974 + 1983, Kunststoffanks Warmwasser-Aufputzleitungen und Heizluftregister im Geschäftsraum

- Elektroinstallationen, (Steckdosen, Stromkreise) entsprechen dem Baualter, teilw. unzureichend bzw. gealtert, unbedingt erforderliche Anzahl üblicher Schalter und Steckdosen ist aber vorhanden, ob Verdrahtungen und Erdung dem Stand der Technik entspricht, ist unsicher, E - Zählerkasten nach Augenschein in Ordnung;

Ansichten von Osten; Befundaufnahme Okt. 2008) – nahe dem Stichtag:

2 Fotos

Ansichten von Westen:

2 Fotos

II. 4) BAU- und ERHALTUNGSZUSTAND:

Seitens des SV erfolgte bei der Befundaufnahme vom Gebäudezustand eine Fotodokumentation. Der Gebäudezustand und der Ausstattungsgrad sind in die nachfolgende Bewertung zum Stichtag eingeflossen und daher berücksichtigt. Die Anordnung der einzelnen Gebäudeteile ist im Übersichtsplan ersichtlich.

Der Bauzustand der massiven und tragenden Bauteile ist, soweit durch bloßen Augenschein feststellbar, gut bzw. durchschnittlich. Die spezifische Nutzungsart zum Zeitpunkt der Planung und Errichtung hat einen Einfluss auf die zukünftige technische (auch für wirtschaftliche) Restnutzungsdauer (Umbauten wären im Falle einer geänderten Nutzung teilweise notwendig).

Vorhandene Räume und Ausstattung:

Abmessungen und Raumprogramm > siehe Plan im Anhang!

verschiedene Raumhöhen: rd. 3,0 im Geschäft, Teeküche + Bürotrakt rd. 2,6m, freier Raum bei Überdachung neben Müllcontainerr. Raumhöhe 2,5 bis 3,55 m; einfache Bodenbeläge: Geschäftsfläche Terrazzo, Nebenräume: Fliesen und PVC, Beton, .. abgenutzt

Wände u. Decke: teils verputzt und gefärbelt; teilw. Beton gespachtelt, teilw. Paneele, Flugdach ohne Deckenuntersicht

Zur Übersicht wird der Gebäudebestand in einigen Beispielen dargestellt:

Bauteil a) straßen-/westseitiger Alttrakt: Büro und Aufenthaltsberiech:

Einige Feuchtigkeitsmängel im Büro und Verbundfenster, alte Heizkörper – noch Aufputzleitungen(!)

2 Fotos

Bauteil a) straßen-/westseitiger Alttrakt: Heizraum

1 Foto

Bauteil b) Geschäftszubau Nord: Verkaufsbereich:

1 Foto

Bauteile c + e) Geschäftszubau Nord und Osten: Verkaufsbereich:

2 Fotos

Bauteil D) Zubau Süd: Lagerflächen, Kühlbereich

2 Fotos

III) Gutachten

Ermittlung der technischen RESTNUTZUNGSDAUER

Der Auftrag lautet eine gutachterliche Ermittlung der technischen Restnutzungsdauer des betrieblichen Gebäudebestandes (versch. Gebäudeteile) zum Stichtag vorzunehmen.

Die gutachterliche Ermittlung begründet sich auf die vorgefundene Bausubstanz (verschiedene Gebäudealter) zum Stichtag und unter Berücksichtigung der vorhandenen und zukünftig vorgesehenen Nutzung sowie auf techn. Grundlagen und auf Inhalte der angeführten Fachliteratur. Weiters wird auf die im Befund vorgenommenen Beschreibungen und Feststellungen hingewiesen.

Unter der technischen Lebensdauer versteht man jenen Zeitraum, in welchem ein Gebäude bei normaler Bauunterhaltung in seiner wesentlichen Bausubstanz voraussichtlich bestehen kann. Seine Lebensdauer hängt dabei weitgehend von der Konstruktion, der Wahl der Baustoffe, der Bauweise, der Nutzung, der laufenden Instandhaltung usw. ab. Dabei stellt die Haltbarkeitsgrenze der tragenden Bauteile die Obergrenze der Gesamtlebensdauer dar.

Ein Gebäude besteht bekanntlich aus vielen verschiedenartigen Bauteilen, die mehr oder weniger schnell verschleissen. Dabei haben die tragenden Bauteile im Allgemeinen eine höhere technische Lebensdauer als die sich schneller verbrauchenden Bauteile (überwiegend Ausbauelemente) welche entsprechend der zu erwartenden Gesamtlebensdauer des Gebäudes zum Teil mehrmals ausgewechselt werden.

Die technische Restlebensdauer hängt vom baulichen Zustand des Gebäudes zum Stichtag sowie von der bei der Errichtung getroffenen Wahl der Baustoffe und der Güte bei der Ausführung ab. Diese wird unter Berücksichtigung der Investitionsgrößen der einzelnen Bauteilgruppen und deren lt. Fachliteratur anzunehmender Restnutzungsdauer gewichtet und

ergibt somit die mittlere technische Restnutzungsdauer zum Stichtag. Daraus ergibt sich wiederum die geschätzte technische Restlebensdauer.

zusätzl. allgemeine Erläuterungen / Literatur: *Quellenangabe: SV- Verband, Heft 4/2008; Abhandlung von Univ.Prof. Dipl.-Ing Dr. Peter Mandl Allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger*

Für die im Sprachgebrauch nicht immer scharf unterschiedenen Begriffe „Lebensdauer“ und „Nutzungsdauer“ finden sich in der technischen Literatur nicht immer vollständig übereinstimmende Definitionen. Unter der technischen Lebensdauer eines Bauteils oder eines Gebäudes wird üblicherweise der Zeitraum von der Herstellung bis zur Beseitigung verstanden, in dem die erwartete Funktion erfüllt bzw mit wirtschaftlich vertretbarem Aufwand an die Anforderungen angepasst werden kann [Potyka, H., Zabrana, R., Pflegefall Althaus: Reparaturzyklen von Wohnhäusern, Picus-Verlag, Wien 1985]

Entsprechend der Literatur *"Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen - Landesverband Steiermark und Kärnten, Nutzungsdauerkatalog, 3. Auflage, Graz 2006"* wird als eines der wenigen Standardwerke zu diesem Thema im deutschen Sprachraum die Nutzungsdauer als die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung/Herstellung des Gebäudes/des Bauteils bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung definiert, die im Wesentlichen von der Bauart, der Bauweise, der Art der Nutzung sowie der technischen Entwicklung und den sich wandelnden Anforderungen an Objekte des jeweiligen Typs abhängt.

Die Restnutzungsdauer ist demnach der verbleibende Zeitraum zwischen dem Wertermittlungstichtag bis zum Ablauf der Nutzungsdauer, also die Nutzungsdauer abzüglich des Lebensalters des Gebäudes/des Bauteils

Allgemein wird daher die "Restnutzungsdauer" folgender Maßen errechnet: gewöhnliche Lebensdauer des Gebäudes (je nach baul. Ausführung)

- abzügl. tatsächl. mittleres Alter des Gebäudes

ergibt die gewöhnliche Restnutzungsdauer

Variante/Gegenprobe: Wenn man von der in Tabelle auf Seite 12 - Spalte 2 ermittelten gewöhnliche Lebensdauer des neuen Gebäudes 42,8 Jahre mittleres gewichtetes Bestandsalter des Gebäudes 26 Jahre in Abzug bringt, ergäbe sich eine gewöhnliche Restnutzungsdauer von nur 16.8 Jahren!

Je nach Wertgröße und Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile kann ausgehend vom gedrittelten technischen Baualter für die Bauteile u. baulichen Ausstattungsgüter mit Rücksicht der durchgeführten Ausbauten, gedrittelt nach Baualter und Bauvolumen ein mittleres

Gebäudebestandsalter für Supermärkte (Kaufhäuser,...) angegeben werden. Lt. einschlägiger Literatur werden folgende "gewöhnliche Lebensdauerzeiten" angegeben (je nach Ausführung): Supermärkte 30-40 J., Kaufhäuser 40-60 J.,

Diese Nutzungsdauerzeiten wurden auch in der Literatur der Stellungnahme des Vertreters des Finanzamtes vom 3.7.2013 (Seite 6, 2. Absatz) in dieser Bandbreite aufgelistet!

Die vom Finanzamt vorgelegte abschließende Tabelle mit dem Ergebnis einer Restnutzungsdauer von 47 Jahren widerspricht sich schon in diesem Punkt, diese kann ja nicht höher als die gewöhnliche Lebensdauer von Supermärkten sein. Weiters steht das angeführte Ergebnis der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer im Widerspruch zu den angeführten Kritikpunkten (z.B. Seite 8).

III.1) Ermittlung mittleres Bestandsalter per Stichtag 12- 2008:

(je nach Baualter und Kubatur gewichtet):				
m3 Gebäudekubatur	versch. Bauteile -	mittl. Gebäude- errichtung	Prozentanteile / m3	mittl. Bestandsalter
431	a) straßens. Altrakt Bestand incl. Heizraum	1950	22,7	58
322	b) Geschäftszubau 1961	1961	16,9	47
306	c) Geschäftszubau 1977	1977	16,1	31
716	d) Geschäftszubau 1989	1989	37,7	19
125	e) Getränkeverkauf - Nische + Fassade	2006	6,6	2
1900	gegebenes mittleres Gesamtgebäude - Bestandsalter:			26

Ermittlung der mittleren technischen Restlebensdauer auf Basis der einzelnen mittleren Baualter des Gebäudebestandes (-teile) und unter Berücksichtigung der teilweisen Baumängel im Zuge der Bauausführung sowie unter Berücksichtigung der baulichen Ausstattungen/ Bauzustand, im EG. - Bauteil a) teil. Feuchtigkeitsmängel.

Die gewöhnlichen Lebensdauerzeiten der massiven Bauteile (Fundamente und Mauerwerk) wurden derart angepasst, damit die Summe der gemittelten Lebensdauer von solchen Gebäudearten („Supermarkt" 30 - 40 J.) noch entspricht (siehe Ende der Spalte 2).

Punktesystem - Näherungsermittlung: Bauteile / Teilausführung (lt. Erfahrungswerten und Fachliteratur)	Spalte Nr. 1	Spalte Nr. 2	Spalte Nr. 3	Sp. 1 x 3
	Verhältnisanteil an den gesamten Baukosten	gewöhnl. Lebensdauer v. neuen Bauteilen	restliche techn. <u>Restlebensd.</u> Jahre zum Stichtag (Neu - Bestandsalter)	Verhältnisanteil Restlebens- dauer "Punkte"
	%	Jahre		
Baumeisterarbeiten und Dachkonstr.:				
Fundamente (incl. Aushubarbeiten,...)	1	80	54	53,8
Außenmww. / Innenmauern ohne Putz (mittl. Wert v. ges.Gbde.)	26	60	34	877,6
massive Deckenkonstruktion, ... (mittl. Wert v. ges.Gbde.)	4,5	60	34	151,9
Flachdachkonstruktion (mittl. Wert v. ges.Gbde.)	15	40	14	206,3
Dachdeckung/Isolierung, Entwässerung	6	30	4	22,5
massive Treppenkonstr., Geländer,	1,0	40	14	13,8
Zwischensumme Bmstr, Dachk.:	53,5			
Innenausbau :				
Außenputz, Fassade (2006)	7	45	43	301,0
Innenputze (mittl. Wert v. ges.Gbde.)	5	30	20	100,0
Böden, Estrich, Fliesen, Beläge, (1961, 1977, 1989)	9	35	7	63,0
Fenster, Türen	4	15	12	48,0
Malerarbeiten innen	5	30	4	18,8
Elektro, WVA, Sanitärinstallationen, ..	9,5	40	15	142,5
Heizungskessel, -körper, Luftkonv.heizung	7	25	12	84
Zwischensumme Ausbau:	46,5	im Mittel - Jahre		
Gesamtbauleistung 100%:	100,0	42,8	Punkte	2083
			geteilt durch 100 = Jahre	20,83
mittlere technische Restlebensdauer zum Stichtag 31.12.2008 rd. Jahre:				21

Stellungnahme zur Anfrage /Ablehnung des FA Hollabrunn v. 3.7.2013

Die in der Tabelle (Anhang - Gegenüberstellung der Stellungnahme des FA) angeführten einzelnen Lebensdauerzeiten der Gebäudeteile würden keinesfalls die „gewichtete mittlere Nutzungsdauerzeiten“ für Supermärkte, Einkaufszentren (Geschäfte) von 40 - 60 Jahren ergeben, welche in der Literatur Ross-Brachmann (auf die der Sachbearbeiter des Finanzamts besonders Bezug nimmt), angeführt ist. Lt. meiner nachvollziehbaren Ermittlung ergibt sich die mittlere gewöhnliche Lebensdauer des Gebäudes (in der Tabelle letzte Zeile Spalte 2) im Mittel mit 42,8 Jahren, bei der Stellungnahme des FA fehlt dieser Nachweis gänzlich.

Die lt. FA vorgelegte „Tabellenermittlung“ wurde somit nur einseitig (ohne auf den ggst. Fall bzw. Gebäudetyp einzugehen) erstellt und stellt daher keineswegs die mittlere technische Restnutzungsdauer für einen Lebensmittelmarkt („Supermarkt“) wie im ggst. Fall dar, sondern eine mittlere techn. RND von 47 Jahren für ein nicht gegenständliches „fiktives massives Gebäude“ (unter Berücksichtigung eines mittleren Bestandsalters von 26 Jahren).

III.2) Ergebnis - Schlussfeststellung

Einzelne „jüngere Bauteile“ haben sicherlich eine längere technische Restnutzungsdauer als unten angeführt. Steuerlich wird hier aber eine Abschreibung von einem betrieblichen Gesamtgebäude behandelt.

Zielführend kann daher nur eine Mischermittlung sein - wie oben erfolgt, sonst müssten mehrere getrennte Gebäudeabschreibungsansätze vorliegen.

Unter der Berücksichtigung der unter II) Befundaufnahme und III) erwähnten Grundlagen und Erhebungsdaten wird für die ggst. Gebäude mit der vorhandenen baulichen Instandhaltung, dem beschriebenen Gebäudezustand, der Nutzung sowie nach Berücksichtigung, Wertgröße und Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile, ausgehend von der gemittelten Restnutzungsdauer (lt. Tabelle), seitens des Sachverständigen eine

mittlere technische Restlebensdauer mit 21 Jahren (gewichtet für alle Gebäudeteile per Stichtag 31. 12. 2008) ermittelt.“

Bezüglich des vermieteten Gebäudes des Bf. fand im Jahr 2013 eine Betriebsprüfung (BP) betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2009-2011 sowie eine Nachschau betreffend 1/2012 - 3/2013 statt, die zwei Feststellungen enthielt:

„Tz. 1 AfA-Satz und Bemessungsgrundlage Gebäude

Nichtanerkennung des Gutachtens

Die Nutzungsdauer des vermieteten Gebäudes in Adr., wurde bisher mit 21 Jahren angesetzt. Als Bemessungsgrundlage für die AfA wurde ein Verkehrswert ("Gemeiner Wert") in Höhe von 180.767,00 aufgrund eines Gutachtens vom 23.2.2009, das i.Z. der Betriebsaufgabe erstellt wurde, angesetzt.

Dieses vorgelegte Liegenschaftsbewertungsgutachten und das ergänzende Gutachten über die Restnutzungsdauer vom 3.9.2013, beide zum Stichtag 31.12.2008, des Sachverständigen Ing. SV, werden im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht als taugliches Beweismittel als Nachweis zu einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer anerkannt. Detaillierte Gründe für die Nichtnachvollziehbarkeit und damit einer Entziehung zur Schlüssigkeits- und Richtigkeitsprüfung als taugliches Beweismittel wurden bereits als Beilage zur Niederschrift am 3.12.2013 mit der Stellungnahme des Fachbereiches für Liegenschaftsbewertung vom 26.11.2013 übergeben.

Es wird daher i.Z. der BP die gesetzliche AfA gem. § 16 Abs. 1 Z8 lit. e EStG 1988 die bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften

aus Vermietung und Verpachtung dienen, mit 1,5 % der Bemessungsgrundlage (siehe dazu Tz. 2) angesetzt.

Weiters ist der ermittelte Verkehrswert für die Betriebsaufgabe, der auch die Bemessungsgrundlage für die AfA darstellt, punktuell bez. Restnutzungsdauer (ansonsten unveränderte Berechnung wie bisher) richtigzustellen. Es ergibt sich im gutachterlichen Ergebnis (siehe Seite 9 der Stellungnahme des FB) eine Erhöhung des Ertrags- und des Sachwertes und schlussendlich eine Erhöhung des Verkehrswertes, der als Ansatz für die AfA-Berechnung dient.

Beträge in Euro

	2009	2010	2011
AfA BMGL bisher	180.767,00	180.767,00	180.767,00
AfA BMGL lt. BP	228.148,00	228.148,00	228.148,00
AfA bisher	8.607,95	8.607,95	8.607,95
AfA lt. BP 1,5 %	3.422,22	3.422,22	3.422,22
EÄ	5.185,73	5.185,73	5.185,73

Tz. 2 berichtigter Verkehrswert

Entnahmegewinn

Da der bisher angesetzte Verkehrswert ("gemeine Wert") anlässlich der Betriebsaufgabe vom 2.2.2009 im Zuge der BP (siehe dazu Tz 1) zu erhöhen und zu berichtigen ist, ändert sich auch der Entnahmegewinn wie folgt:

2009

Verkehrswertberechnung lt. FB

Ertragswert lt. BP 241.339,00

Sachwert lt. BP 239.613,00

Gewichtung 2:1 wie bisher 240.764,00

Abschlag 8 %, Zuschlag 3 % wie bisher

Verkehrswert neu 228.148,00

Verkehrswert bisher 175.470,00

EÄ 52.678,00

VW BP 228.148,00

BW lt. AV -127.922,00

Entnahmegewinn lt. BP 100.226,00

Veräußerungsgewinn wie bisher 22.959,39

1/2 Steuersatz gesamt für 123.185,39“

Der Bf. brachte gegen die daraufhin ergangenen Einkommensteuerbescheide 2009-2011 Beschwerde ein und führte darin begründend aus:

„Gemäß Tz 1 im Bericht vom 18.12.2013 über das Ergebnis der Außenprüfung wird die gutachtlich ermittelte technische Restnutzungsdauer von 21 Jahren nicht anerkannt. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung kommt die Finanzbehörde - offenbar auf Basis der Ausführungen des Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung vom 3.7.2013 bzw. 26.11.2013 - zum Ergebnis, dass die Restnutzungsdauer bei 47 Jahren liegt und setzt die gesetzliche Nutzungsdauervermutung mit 67 Jahren an.

Es ist festzuhalten, dass die Ausführungen des Gutachters SV (Gutachten vom 23.2.2009, Stellungnahme vom 25.7.2013 sowie ergänzendes Gutachten vom 3.9.2013) die technische Restnutzungsdauer auf Basis einer ordnungsgemäßen Befundaufnahme schlüssig ableitet. Die von der Finanzbehörde vorgenommene Würdigung dieser gutachtlichen Stellungnahmen ist zum Teil weder begründet noch schlüssig. Diesbezüglich wird insbesondere auf die Ausführungen des Gutachters in der Stellungnahme vom 25.7.2013 sowie dem ergänzenden Gutachten vom 3.9.2013 verwiesen. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass sich unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 47 Jahren eine gesamte Lebensdauer von wesentlichen Gebäudeteilen von über 100 Jahren ergeben würde. Dies ist ein für Supermärkte völlig unglaubliches Ergebnis und zeigt exemplarisch die mangelhafte Würdigung des vorgelegten Gutachtens durch die Finanzbehörde. Nach Tz 2 des Berichtes über die Außenprüfung wurde der Entnahmewert des Gebäudes im Jahr 2009 und damit für alle betroffenen Jahre die Basis für die jährliche Absetzung für Abnutzung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dahingehend erhöht, als die im Gutachten vom 23.2.2009 vorgenommenen Berechnungen unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 47 Jahren adaptiert wurden. Auf die Tatsache, dass eine Restnutzungsdauer von 47 Jahren und damit auch die gesetzliche Vermutung von 67 Jahren völlig unsachlich ist, wurde bereits oben

hingewiesen bzw. entsprechend begründet. Auch an Hand der von der Finanzbehörde vorgenommenen Ermittlung des Entnahmewertes zeigt sich beispielhaft, zu welchem unglaublichen Ergebnisse die vorgenommene Würdigung des Gutachtens führt. Exemplarisch wird auf die Ermittlung des Ertragswertes verwiesen. Laut Gutachten vom 23.2.2009 wurde der Jahresreinertrag unter Berücksichtigung von jährlichen Erhaltungskosten von € 2.092,63 mit € 16.541,37 angesetzt. Dieser Wert wird nunmehr seitens der Finanzbehörde nicht - wie im Gutachten - über 21 Jahre sondern über 47 Jahre angesetzt. Es darf als Erfahrung des täglichen Lebens bezeichnet werden, dass Gebäude neben den laufenden regelmäßigen Erhaltungskosten in längeren Abständen größerer Erhaltungskosten bedürfen. Beispielsweise könnten hier Fenstertausch, Fassadenrenovierung, Heizungstausch usw. angeführt werden. Gerade ein Supermarkt in gegenständlicher Größe (Zur Größe gegenständlichen Gebäudes wird beispielsweise auf den im ergänzenden Gutachten vom 3.9.2013 angefügten Grundriss des Geschäftslokals verwiesen) kann mit jährlichen Erhaltungskosten von ca. € 2.000,- nicht über 47 Jahre in einem Zustand gehalten werden, der eine durchgehende Vermietung gewährleistet. Dieser Aspekt wurde in der von der Finanzbehörde vorgenommenen Berechnung in keinsten Weise berücksichtigt. Auch daraus ist die mangelhafte Würdigung des vorgelegten Gutachtens durch die Finanzbehörde erkennbar.

Die Berufungsbegehren gehen somit vom ursprünglich erklärten Entnahmewert im Jahr 2009 aus bzw. berücksichtigen eine technische Restnutzungsdauer von 21 Jahren.

Gemäß § 272 (2) BAO wird eine Senatsentscheidung ebenso wie eine mündliche Berufungsverhandlung gemäß § 274 (1) BAO beantragt.“

In der Begründung zur daraufhin ergangenen abweisenden Beschwerdeentscheidung wurde Folgendes ausgeführt:

„Zur Absetzung für Abnutzung (AfA): Bei Gebäuden, die Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, beträgt der AfA-Satz grundsätzlich bis zu 1,5%. Nicht maßgeblich ist die Nutzungsart durch den Mieter, der AfA-Satz beträgt 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 d EStG (bzw § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG idF vor dem AbgÄG 2012), der einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden AfA-Prozentsatz von 1,5% normiert, ändert es an der Höhe dieses AfA-Satzes nichts, wenn das vermietete Gebäude schon vor dem Eigentumsübergang in Nutzung stand (und sich damit eine Gesamtnutzungsdauer von über 66 Jahren errechnet, VwGH vom 18.7.2001, 98/13/0003). Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) kommt - auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist - nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (VwGH vom 9.9.2004, 2002/15/0192). Das Gutachten unterliegt

der freien Beweiswürdigung der Behörde. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer aktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH vom 11.5.2005, 2001/13/0162).

Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Aufkaufes des Gebäudes eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (vgl etwa VwGH vom 11.5.2005, 2001/13/0162). Die Ermittlung einer aktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Im Erkenntnis des VwGH vom 27.1.1994, 92/15/0127, wird ausgeführt:

„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. Unter anderem kämen statische Probleme in Betracht um eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgegebene annehmen zu können.“

Hinsichtlich Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer wird dabei Folgendes ausgeführt:

„Unzulässig ist es etwa, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer (von beispielsweise 80 bis 100 Jahren) auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen. Gutachten mit der sinngemäßen Aussage „Die Nutzungsdauer von Gebäuden beträgt 100 Jahre; da die Liegenschaft vor 80 Jahren erbaut wurde, beträgt die Restnutzungsdauer 20 Jahre“ sind daher für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet “

Soll also tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des jeweiligen Gebäudes, insbesondere dessen tragender Teile, unumgänglich. So können etwa statische Probleme, Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen ist, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar sind (vgl Lenneis Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unerkannte Größen?, in ÖStZ 1998, 572). Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur

Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (vgl. VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0277).

Im vorgelegte Gutachten vom 23.2.2009 zum Bewertungsstichtag 31.12.2008 wird zunächst angeführt, dass „[e]ine detaillierte Beschreibung wie Angaben zur Gebäudeausstattung und Zustand, Heizung, [...] aufgrund des Auftrages zur Kurzbewertung nicht [erfolgt].“ (Zitat S. 4 aaO). Das Gutachten ermittelt eine Restnutzungsdauer von 21 Jahren, indem von der gewöhnlichen Lebensdauer laut Literatur der Liegenschaftsbewertung das tatsächliche Alter der einzelnen Gebäudeteile abgezogen wird. Auf die tatsächlichen individuellen Gegebenheiten des Gebäudes, wie insbesondere den Bauzustand, wird dabei nicht eingegangen. Somit wird lediglich schematisch von der gewöhnlichen Lebensdauer der einzelnen Gebäudeteile die bisherige Nutzungsdauer abgezogen. Damit sind aber die Voraussetzungen für den Nachweis einer kürzeren als der vom Gesetzgeber bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vermuteten Nutzungsdauer wie in der Rechtsprechung des VwGH ausgeführt, nicht erfüllt. Auch im ergänzenden Gutachten vom 3.9.2013 wird in keiner Weise auf den Bauzustand eingegangen. Insbesondere ist auch darauf hinzuweisen, dass weder das Gutachten vom 23.2.2009 noch die Ergänzung vom 3.9.2013 Prüfbefunde über die Tragfähigkeit der Fundamente enthält. In der Beschwerde vom 16.1.2014 führen Sie aus, dass die Ausführungen des Gutachters die technische Restnutzungsdauer auf Basis einer ordnungsgemäßen Befundaufnahme schlüssig ableiten würde. Dem ist aber entgegen zu halten, dass es gerade an einer Befundaufnahme betreffend den Bauzustand des Gebäudes in diesem Gutachten mangelt und der Gutachter selbst auf diesen Umstand ausdrücklich hinweist (vgl. bereits oben, Zitat S. 4 des Gutachtens vom 23.2.2009). Das Gesetz sieht eine Nutzungsdauer von 1,5% jährlich vor, dabei ändert es auch nichts, wenn ein bestehendes Gebäude angeschafft wird und sich damit rechnerisch eine Nutzungsdauer von mehr als 67 Jahren ergibt. Ihr diesbezügliches Argument geht daher ebenfalls ins Leere. Ihrem Beschwerdevorbringen kann daher aus diesem Grund in diesem Punkt nicht gefolgt werden. Es ist daher die gesetzliche Nutzungsdauer von 1,5% jährlich anzuwenden.

Zur AfA-Bemessungsgrundlage und zum Entnahmewert:

Im Gutachten vom 23.2.2009 wird eine Restnutzungsdauer von 21 Jahren ermittelt, indem von der gewöhnlichen Lebensdauer laut Literatur der Liegenschaftsbewertung das tatsächliche Alter der einzelnen Gebäudeteile abgezogen wird. Zudem wird nach dem Sachwertverfahren ein Gebäudewert in Höhe von 180.767 Euro errechnet. Nach dem Ertragswertverfahren wird mit einem Kapitalisierungszinssatz von 6,5%, einer Restnutzungsdauer von 21 Jahren sowie einem Jahresrohertrag von 20.400 Euro gerechnet und ein Gebäudewert in Höhe von 186.669 Euro errechnet. Der „Verkehrswert“ in Höhe von 175.470 Euro wird derart ermittelt, dass der errechnete Sachwert und der Ertragswert im Verhältnis 1:2 berücksichtigt werden und davon

8% für negativ beeinflussende Umstände abgezogen und 3% positiv beeinflussende Umstände hinzugezählt werden.

Im dazu erstellten Gutachten des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung wird ausgeführt, dass sich die vom Gutachten vom 23.2.2009 zur Berechnung verwendete gewöhnliche Lebensdauer auf veraltete und überholte Literatur von Ross/Bachmann aus dem Jahr 1993 beziehe. Der Fachexperte für Liegenschaftsbewertung des bundesweiten Fachbereiches führt sodann die gleiche Berechnung wie im Gutachten vom 23.2.2009 durch, d.h. zieht das tatsächliche Alter der einzelnen Gebäudeteile von der gewöhnlichen Lebensdauer laut Literatur der Liegenschaftsbewertung ab, mit dem Unterschied, dass er die Literatur von Ross/Bachmann aus dem Jahr 2005 verwendet. Die restlichen Parameter bleiben dabei unverändert. Auf diese Weise wird eine Restnutzungsdauer von 47 Jahren errechnet. Dabei wurde ein Mittelwert der in der neueren Literatur aus 2005 angeführten gewöhnlichen Lebensdauer der einzelnen Gebäudeteile herangezogen. Aus weiterer Literatur zur Liegenschaftsbewertung (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 2010, 72f) geht ebenfalls hervor, dass die vom bundesweiten Fachbereich angesetzte gewöhnliche Lebensdauer der einzelnen Gebäudeteile der aktuellen Literaturmeinung entspricht, und die im Gutachten vom 23.2.2009 sowie dessen Ergänzung verwendete gewöhnliche Lebensdauer zu niedrig angesetzt ist. Auf die Ausführungen der Bescheide vom 19.12.2013 betreffend Verwendung von veralteter Literatur des Gutachtens vom 23.2.2009 sowie dessen Ergänzung gehen Sie in Ihrer Beschwerde vom 16.1.2014 nicht ein. Es kann daher nicht nachvollzogen werden, warum die Restnutzungsdauer mit einer niedrigeren gewöhnlichen Lebensdauer der einzelnen Gebäudeteile als in der aktuellen Literatur angegeben berechnet werden soll. Zudem ist nicht nachvollziehbar dargelegt worden, warum eine veraltete Literatur tatsächlichen Gegebenheiten eher entsprechen sollte als die neuere Literatur.

Zu Ihrem Vorbringen, dass Gebäude neben den laufenden regelmäßigen Erhaltungskosten in längeren Abständen größerer Erhaltungskosten bedürfen und mit jährlichen Erhaltungskosten von ca. 2.000 Euro nicht über 47 Jahre in einem Zustand gehalten werden könnte, der eine durchgehende Vermietung gewährleiste, ist auszuführen, dass im Gutachten vom 23.2.2009 vom Jahresrohertrag Bewirtschaftungskosten in Höhe von 8,66% des Jahresrohertrages sowie 0,55% Erhaltungskosten von 380.477,85 Euro abgezogen werden. Wie sich ein Betrag in Höhe von 380.477,85 Euro errechnet, wird dabei nicht ausgeführt (vgl S. 13 des angeführten Gutachtens). Kranewitter zählt zu den Bewirtschaftungskosten die Verwaltungskosten, die Betriebskosten, die Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis. Für Verwaltungskosten setzt der Gutachter offenbar 4,66%, für Mietausfallwagnis 4% des Jahresrohertrages an. Die von Ihnen angeführten Aufwendungen (z.B. Fenstertausch, Fassadenrenovierung, Heizungstausch etc.) fallen unter den Begriff der Instandhaltungskosten, der Überbegriff hierzu lautet „Erhaltungskosten“. Nach Kranewitter werden die jährlichen Instandhaltungskosten in Prozent der Herstellungskosten berechnet. Für ältere Wohnhäuser, Geschäftsgebäude und Bürogebäude wird dabei ein Prozentsatz von 0,5 bis 1,5% angegeben. Die Abgabenbehörde

geht daher davon aus, dass der Betrag in Höhe von 380.477,85 Euro die vom Gutachter geschätzten Herstellungskosten darstellen. Wie bereits oben ausgeführt, wurden bis auf die Jahresanzahl der gewöhnlichen Lebensdauer der einzelnen Gebäudeteile sämtliche weitere Parameter des Gutachtens vom 23.2.2009 unverändert belassen. Die Abgabenbehörde hat keine anders lautenden Informationen, die vom Gutachter angeführten Herstellungskosten zu bestreiten. Auch der angeführte Prozentsatz liegt in jenem Rahmen, welche die Literatur, auf die sich der Gutachter stützt, vorgibt. Da die Instandsetzungsaufwendungen in Prozent der Herstellungskosten berechnet werden, verläuft Ihr Vorbringen, wonach die Erhaltungsaufwendungen nicht über einen Zeitraum von 47 Jahren ausreichen würden, ins Leere, da es bei der Berechnung dieser Kosten auf die Restnutzungsdauer nicht ankommt.

Ihrem Beschwerdebegehren kann in diesem Punkt daher aus diesem Grund ebenfalls nicht gefolgt werden. Ihre Beschwerde war daher insgesamt abzuweisen.“

Dagegen brachte der Bf. einen Vorlageantrag ohne weitere Begründung ein.

In der am 22.9.2021 beim Bundesfinanzgericht abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde Folgendes erörtert:

„Der Beschwerdevertreter trägt vor wie schriftlich. Die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung des Verkehrswertes sei unrealistisch. Wenn Instandhaltungskosten von 0,55% wie im Gutachten statt für 21 Jahre für 47 Jahre angesetzt würden sei dieses zu niedrig. Es seien dies rund 2000 € im Jahr, damit lasse sich ein Gebäude nicht über 47 Jahre in einem Zustand halten (Dächer, Fenster, Dachrinne, Fassade), der den Mieter zufriedenstelle und ihm die entsprechenden Einnahmen gewährleiste. Die Bauweise und Struktur des Gebäudes lasse keine andere Nutzung als Lebensmittelhandel zu. Solche Lebensmittelmärkte würden nach 20 Jahren abgerissen.

Der Beschwerdevertreter verweist auf eine Masterarbeit (Nutzungsdauer von Immobilien für den Lebensmitteleinzelhandel – Ermittlung mittels Bestandserhebung als Grundlage für die Verkehrswertermittlung) von Ing. David Pala vom 15.6.2020 und legt die Kurzfassung (Seite 83) vor. In dieser Arbeit werde festgestellt, dass „unter Anwendung einer gewöhnlichen Nutzungsdauer in einer Bandbreite von 25 bis 30 Jahren bei Lebensmittelmärkten, eine Abbildung der tatsächlichen Gegebenheiten am besten erreicht wird. Somit wurde eine gewöhnliche Nutzungsdauer zwischen 25 und 30 Jahren bei Lebensmittelmärkten festgestellt.“

Das Deckblatt sowie Seite 83 werden als Beilage der Niederschrift zum Akt genommen.

Weiters verweist der Beschwerdevertreter auf Kranewitter, 6. Auflage 2010, Seite 75 wonach Supermärkte eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 20 bis 30 Jahren aufwiesen.

Betreffend die Sachwertermittlung verweist der Beschwerdevertreter darauf, dass in der gesamten Liegenschaftsbewertungsliteratur die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer und

nicht die technische Nutzungsdauer für die Ermittlung des Altersabschlages relevant sei. Er verweist auf Kranewitter Seite 74: „Die übliche Gesamtnutzungsdauer ist die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung.“

Die Mieterin habe im Jahre 2019 vom Beschwerdeführer den Sparmarkt erworben. Dabei habe derselbe Gutachter zum Stichtag 31.12.2018 ein neues Gutachten erstellt und sei dabei zu einem Sachwert von 175.000€ und einem Ertragswert von 205.000€ gelangt. Dies ergebe bei einer Gewichtung wie im Streitfall von 1 zu 2 einen Verkehrswert von 195.000€. Beschwerdeführer und Käuferin sind zueinander fremde Personen.

Zur technischen Restnutzungsdauer verweist der Beschwerdeführer auf die Ausführungen des Sachverständigen und erklärt, das Finanzamt habe in seiner Stellungnahme ein abstraktes Gebäude herangezogen und nicht das konkrete Gebäude (Lebensmitteleinzelhandel).

Wenn das Finanzamt schon zu einer technischen Nutzungsdauer von 47 Jahren gelange, dann müsste zumindest auch die AfA von dieser Nutzungsdauer berechnet werden und entsprechend höher sein. Dieser Zeitraum wäre jedoch immer noch länger als der in der gesamten Literatur herangezogene Wert für Lebensmittelhandelsgeschäfte bzw. Supermärkte (20 bis 30 Jahre).

Die Vertreterin des Finanzamtes führt aus wie schriftlich und erklärt, der Experte des Finanzamtes habe das Gutachten bewertet und sei zu dem Ergebnis gelangt, dass dieses mangelhaft sei. Es sei nicht die Aufgabe des Finanzamtes, ein neues Gutachten zu erstellen. Es stimme nicht, dass der Experte des Finanzamtes von einem abstrakten Gebäude ausgegangen sei, weil er sehr wohl auf den Lebensmittelhandel eingegangen sei. Zugleich sei das Gutachten abstrakt, weil es nicht dezidiert auf einen Lebensmitteleinzelhändler eingehe.

Zum Vorbringen zur AfA-Höhe könne sie nichts sagen.

Es stimme nicht, dass jeder Supermarkt nach 20 - 30 Jahren geschlossen werde. Sie selbst kenne einen Sparmarkt in Hollabrunn, den es schon seit über 40 Jahren gebe. Es stimme, dass der Druck auf den Lebensmitteleinzelhandel größer werde, in Geschäfte am Ortsrand zu übersiedeln, dies spiele aber für das Beschwerdeverfahren keine Rolle, weil sich der Gutachter an gesetzliche Gegebenheiten halten müsse und es sich beim Vorbringen betreffend eine mögliche baldige Schließung um Mutmaßungen handle.

Der Beschwerdevertreter erklärt, es treffe zu, dass das Finanzamt kein Gutachten erstellen müsse, aber es habe ja tatsächlich einen neuen Verkehrswert ermittelt unter Ansatz einer technischen Restnutzungsdauer von 47 Jahren. Der Experte des Finanzamtes schreibe selbst, dass die Nutzungsdauer von Supermärkten 30- 40 Jahre sei, komme dann aber zu einer Restnutzungsdauer von 47 Jahren, das passe nicht zusammen. Das könne nur daraus

resultieren, dass er sich nicht mit den Gegebenheiten betreffend einen Supermarkt auseinandergesetzt hat.

Die Berichterstatteerin verweist darauf, dass der Experte des Finanzamtes in seiner Stellungnahme vom 3.7.2013 lediglich zitiere, dass laut Ross-Brachmann für Supermärkte eine Lebensdauerzeit von 20 - 40 Jahren, für Kaufhäuser von 40 – 60 Jahren angegeben werde. Es handle sich dabei ihrer Ansicht nach nicht um die Meinung des Experten, sondern dieser meine, dass diese Literatur überholt wäre.

Die Vertreterin des Finanzamtes stimmt dieser Ansicht zu.

Der Beschwerdevertreter erklärt, der Experte des Finanzamtes hätte sich damit auseinandersetzen müssen, wie lange die Nutzungsdauer für ein Lebensmittelgeschäft sei. Er verweist darauf, dass in der Literatur im maßgeblichen Zeitraum eine Zeitspanne von 20 - 30 Jahren vertreten werde.

Herr Eisenkölbl: „Ist die Art der Berechnung in Ordnung?“

Der Beschwerdevertreter erklärt, seiner Ansicht nach sei die Methode zutreffend und sachgerecht.“

III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass das Sachverständigengutachten im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht geeignet ist, eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer nachzuweisen. Im vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten vom 23.2.2009 zum Bewertungsstichtag 31.12.2008 wird zunächst angeführt, dass eine detaillierte Beschreibung wie Angaben zur Gebäudeausstattung und Zustand, Heizung etc. aufgrund des Auftrages zur Kurzbewertung nicht erfolgt. Das Gutachten ermittelt eine Restnutzungsdauer von 21 Jahren, indem von der gewöhnlichen Lebensdauer laut Literatur der Liegenschaftsbewertung das tatsächliche Alter der einzelnen Gebäudeteile abgezogen wird. Auf die tatsächlichen individuellen Gegebenheiten des Gebäudes, wie insbesondere den Bauzustand, wird dabei nicht eingegangen. Zudem wird nach dem Sachwertverfahren ein Gebäudewert in Höhe von 180.767 Euro errechnet. Nach dem Ertragswertverfahren wird mit einem Kapitalisierungszinssatz von 6,5%, einer Restnutzungsdauer von 21 Jahren sowie einem Jahresrohertrag von 20.400 Euro gerechnet und ein Gebäudewert in Höhe von 186.669 Euro errechnet. Der „Verkehrswert“ in Höhe von 175.470 Euro wird derart ermittelt, dass der errechnete Sachwert und der Ertragswert im Verhältnis 1:2 berücksichtigt werden und davon 8% für negativ beeinflussende Umstände abgezogen und 3% positiv beeinflussende Umstände hinzugezählt werden. In der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches Bewertung und

Bodenschätzung wird ausgeführt, dass sich die vom Gutachten vom 23.2.2009 zur Berechnung verwendete gewöhnliche Lebensdauer auf veraltete und überholte Literatur von Ross/Bachmann aus dem Jahr 1993 beziehe. Der bundesweite Fachbereich führt sodann die gleiche Berechnung wie im Gutachten vom 23.2.2009 durch, d.h. zieht das tatsächliche Alter der einzelnen Gebäudeteile von der gewöhnlichen Lebensdauer laut Literatur der Liegenschaftsbewertung ab, mit dem Unterschied, dass er die Literatur von Ross/Bachmann aus dem Jahr 2005 verwendet. Die restlichen Parameter bleiben dabei unverändert. Auf diese Weise wird eine Restnutzungsdauer von 47 Jahren errechnet. Dabei wurde ein Mittelwert der in der neueren Literatur aus 2005 angeführten gewöhnlichen Lebensdauer der einzelnen Gebäudeteile herangezogen. In der Beschwerde wird im Wesentlichen auf das Sachverständigengutachten verwiesen und vorgebracht, dass Gebäude neben den laufenden regelmäßigen Erhaltungskosten in längeren Abständen größerer Erhaltungskosten bedürfen und mit jährlichen Erhaltungskosten von ca. 2.000 Euro nicht über 47 Jahre in einem Zustand gehalten werden könnten, der eine durchgehende Vermietung gewährleiste.

2. Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der in den Streitjahren gültigen Fassung sind Werbungskosten auch:

"Absetzungen für Abnutzung 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."

3. Anwendbarkeit des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG)

Obwohl der Sachverständige dies nicht ausdrücklich in seinem Gutachten anführt, geht er offensichtlich von der Anwendbarkeit des LBG aus. Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 1 LBG ist allerdings klar ableitbar, dass eine Anwendbarkeit für steuerliche Zwecke nicht erfolgen kann:

"§ 1. (1) Dieses Bundesgesetz gilt für die Ermittlung des Wertes (Bewertung) von Liegenschaften, Liegenschaftsteilen und Überbauten im Sinn des § 435 ABGB sowie von damit verbundenen Rechten und darauf ruhenden Lasten in allen gerichtlichen Verfahren.

(2) Dieses Bundesgesetz gilt auch für die Bewertung der in Abs. 1 genannten Sachen in Verfahren auf Grund von bundesgesetzlichen Verwaltungsvorschriften, sofern vorgesehen ist, daß der Bescheid, zu dessen Erlassung der Wert ermittelt wird, mit der Anrufung eines Gerichts außer Kraft tritt, und sofern die Verwaltungsvorschriften nichts anderes bestimmen."

Dies ist auch bereits vom VwGH mehrfach bestätigt worden, vgl. zB VwGH 8.6.1994, 92/13/0154: "Der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Bundesgesetz über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften (Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG)...geht dabei schon deswegen ins Leere, weil für die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind."

Ebenso: VwGH 19.3.2002, 97/14/0034: "Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass nach dem mit 1. Juni 1992 in Kraft getretenen Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG, BGBl. 150/1992) "in erster Linie und grundsätzlich der Verkehrswert maßgeblich" sei. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass für die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich abgabenrechtliche Bestimmungen und nicht das LBG (vgl. dessen § 1) anzuwenden sind".

4. Anzuwendender Wertmaßstab

4.1 Beweiswürdigung von Sachverständigengutachten

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs 2 BAO)

Sowohl Gutachten eines Amtssachverständigen nach § 177 BAO als auch Privatgutachten stellen Beweismittel dar und unterliegen somit der freien Beweiswürdigung.

Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht. Derartige unschlüssige Gutachten müssen unberücksichtigt bleiben

Es steht der Abgabenbehörde allerdings frei, nur die schlüssigen Teile eines Gutachtens oder die darin enthaltenen Sachverhaltselemente zu berücksichtigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift 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 beträgt (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 42). Diese

Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA kann bei einem Gebäude grundsätzlich nur bei Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer geltend gemacht werden. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist (vgl. VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Soll eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so trifft die diesbezügliche Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten über den technischen Bauzustand erfolgen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm. 7; VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 159).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 159/1; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen. Ist ein solcher Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 letzter Satz BAO). Damit ist der Nachweis der Wahrscheinlichkeit gemeint, der als solcher der freien Beweiswürdigung unterliegt. Wer bei Gebäuden einen höheren AfA-Satz anstrebt, dem obliegt es, die Behörde davon zu überzeugen, dass in seinem Fall aufgrund besonderer Umstände mehr für eine kürzere als für die gesetzliche (Rest-)Nutzungsdauer spricht (Kotschnigg, SWK 29/2004, 852 ff).

Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, muss ein Gutachten den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen. Es muss einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Finden sich im Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 42; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Die Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden. Sie ist nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe, der eine gewisse Bandbreite immanent ist (VwGH Ra 27.04.2017, 2015/15/0062). Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem Abgabepflichtigen. Die Abgabenbehörde ist jedenfalls befugt, die Schätzung zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (VwGH 20.03.2014, 2010/15/0080).

Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer können Erfahrungswerte herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann (vgl. VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Nicht das Alter, sondern der Bauzustand ist entscheidend (vgl. UFS 19.9.2005, RV/0201-G/03; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098). Daher ändert sich der AfA-Satz auch dann nicht, wenn das Gebäude bereits längere Zeit bestanden hat und sich unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer eine längere Gesamtnutzungsdauer als 67 Jahre ergibt. Andererseits kommt der AfA-Satz von 1,5% auch zur Anwendung, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer länger als 66,67 Jahre ist (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 160).

Soll von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere dessen tragende Teile, unumgänglich. So können etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen ist, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar sind (vgl. Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen?, in ÖStZ 1998, 572).

Gutachten, die die Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens feststellen und nicht für den Zeitpunkt des Erwerbs, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon vom Ansatz her methodisch verfehlt (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221; VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, hat der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen, aufgrund welcher Anhaltspunkte (zB das Vorliegen zeitnaher Dokumentation, vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (VwGH 2012.2006, 2002/13/0112).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung orientiert sich der Wert eines Beweismittels einzig nach seinem inneren Wahrheitsgehalt, das heißt nach seinem Beitrag zur Erledigung des Beweisthemas, und nach der (Un-)Schlüssigkeit seiner Aussage (VwGH 15.04.1988, 85/17/0086). Das gilt sinngemäß auch für Gutachten: Auch hier steht der Beitrag zur Wahrheitsfindung im Vordergrund, während es auf die Herkunft so gut wie überhaupt nicht ankommt (Kotschnigg, SWK 29/2004, 852 ff, unter Verweis auf Stoll, BAO, 1865).

Das Gutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Fakten: Der Sachverständige hat Tatsachen klar und allenfalls deren Ursachen und Wirkungen festzustellen, das heißt, aufgrund seines einschlägigen Fachwissens über bestimmte Sachverhaltselemente ein Urteil abzugeben. Er wirkt bei der Aufarbeitung der Sachlage mit, indem er Tatsachen erhebt (Befund) und daraus Schlussfolgerungen tatsächlicher Art zieht. Das Gutachten zur kürzeren Nutzungsdauer eines Gebäudes ist ein Beweismittel und als solches von der Behörde frei zu

würdigen. Sie darf sich darüber nicht ohne Weiteres hinwegsetzen, sondern ihm nur mit gleichwertigen Argumenten entgegentreten (Kotschnigg, SWK 29/2004, 852 ff mwN).

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108, gehen folgende wesentlichen Aussagen hervor:

Als Umstände, aufgrund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (Verweis auf VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074).

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt (insbesondere dem Zeitpunkt der Anschaffung) zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt einer späteren Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist daher bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt (VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, auf Grund welcher Anhaltspunkte aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (Verweis auf VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Aufgrund der Unschlüssigkeit des gegenständlichen Gutachtens erfolgte eine eigenständige Ermittlung der AfA durch die Abgabenbehörde.

4.2 Sachwert oder Ertragswert

Der VwGH hat für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten die Sachwertermittlung durch Ableitung des Zeitwertes aus den Neuherstellungskosten schon mehrfach als unzulässig angesehen; zu ermitteln seien fiktive **Anschaffungs-** und nicht fiktive **Herstellungskosten** (vgl. zB VwGH 5.10.1988, 87/13/0075).

Das Bundesfinanzgericht vertritt folgende Rechtsmeinung:

Der Begriff der fiktiven Anschaffungskosten ist in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG enthalten; da die hieraus resultierende AfA somit Werbungskosten, und zwar im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, darstellt, ist damit schon begrifflich von einem Erwerber auszugehen, der beabsichtigt, die erworbene Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu nutzen.

Hierfür spricht auch, dass der Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 Z 8 lit b ebenso wie in § 6 Z 9 lit b EStG den eigenständigen Begriff "fiktive Anschaffungskosten" verwendet; dass dieser nicht mit dem an anderer Stelle (vgl. zB § 24 Abs. 3 EStG) gebrauchten "gemeinen Wert" deckungsgleich ist, ist schon daraus ableitbar, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, verschiedene Termini für gleiche Wertermittlungen zu verwenden (vgl. auch VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass dem in Rede stehende Gutachten in einem gerichtlichen Verfahren etwa zwecks Zwangsversteigerung einer Liegenschaft Bedeutung zukäme, nicht aber in einem für steuerliche Zwecke durchzuführenden Bewertungsverfahren.

5. Restnutzungsdauer

Zunächst ist festzuhalten, dass der AfA-Satz von 1,5% in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG gesetzlich normiert ist. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen (vgl. zB VwGH 27.1.1994, 92/15/0127 mwN).

Dem Bf. ist aus folgenden Gründen nicht gelungen, die gesetzliche Vermutung zu entkräften:

Im Bewertungsgutachten wird die (wirtschaftliche) Restnutzungsdauer sehr lapidar aus einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer abgeleitet. Eine detaillierte Beschreibung zum Bauzustand wie Angaben zur Gebäudeausstattung und Zustand, Heizung etc. erfolgte in dem Sachverständigengutachten nicht.

Schon hierbei sind grundlegende Unschlüssigkeiten aufzuzeigen:

Im Vermietungsbereich ist idR nicht die wirtschaftliche, sondern die technische Nutzungsdauer maßgebend (vgl. VwGH 8.8.1996, 92/14/0052). Die Berechnung der technischen Wertminderung der Bauteile erfolgte im vorliegenden Gutachten aus der Wertminderungstabelle nach Kranewitter und F.W. Ross/Brachmann.

Aus welchen Parametern sich die behaupteten Gesamtnutzungsdauern der einzelnen Gebäudeteile ableiten lassen, ist nicht erkennbar.

Im ersten Gutachten vom 23.2.2009 hat ein näheres Eingehen auf den Bau- und Erhaltungszustand nicht stattgefunden.

Im ergänzenden Gutachten über Restnutzungsdauer vom 3.9.2013 kam der Gutachter zu folgendem Ergebnis:

„Einzelne „jüngere Bauteile“ haben sicherlich eine längere technische Restnutzungsdauer als unten angeführt. Steuerlich wird hier aber eine Abschreibung von einem betrieblichen Gesamtgebäude behandelt.

Zielführend kann daher nur eine Mischermittlung sein - wie oben erfolgt, sonst müssten mehrere getrennte Gebäudeabschreibungsansätze vorliegen.

Unter der Berücksichtigung der unter II) Befundaufnahme und III) erwähnten Grundlagen und Erhebungsdaten wird für die ggst. Gebäude mit der vorhandenen baulichen Instandhaltung,

dem beschriebenen Gebäudezustand, der Nutzung sowie nach Berücksichtigung, Wertgröße und Lebensdauerzeiten der einzelnen Bauteile, ausgehend von der gemittelten Restnutzungsdauer (lt. Tabelle), seitens des Sachverständigen eine mittlere technische Restlebensdauer mit 21 Jahren (gewichtet für alle Gebäudeteile per Stichtag 31. 12. 2008) ermittelt.“

Dazu nahm der Fachbereich Bewertung - Bodenschätzung zusammenfassend wie folgt Stellung:

„Die gutachterlich auf Basis der Literatur Ross-Brachmann ermittelte und gestellte „mittlere technische Restlebensdauer“ zum Stichtag 31.12.2008 von 21 Jahren ist aus vorstehend angeführten Gründen nicht nachvollziehbar und damit einer Schlüssigkeits- und Richtigkeitsprüfung entzogen, weshalb mangels tauglichen Beweismittels der Nachweis zu einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer mit einer AfA von 1,5% als missglückt anzusehen ist.

Im Übrigen ist es nicht Sache der Abgabenbehörde einen Nachweis zu erbringen. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer - abweichend von der im Gesetz normierten Nutzungsdauer von 67 Jahren - trifft den Steuerpflichtigen.“

Wenn die seitens des Finanzamtes eingeholte gutachterliche Stellungnahmen des Fachbereiches Bewertung-Bodenschätzung vom 3.7.2013 und vom 26.11.2013 daher zum Schluss kamen, dass diesem Gutachten keine ausreichende Nachweiskraft zugebilligt werden konnte, so ist dem jedenfalls zuzustimmen.

Dem Vorbringen, dass Gebäude neben den laufenden regelmäßigen Erhaltungskosten in längeren Abständen größerer Erhaltungskosten bedürfen und mit jährlichen Erhaltungskosten von ca. 2.000 Euro nicht über 47 Jahre in einem Zustand gehalten werden könnte, der eine durchgehende Vermietung gewährleiste, ist entgegenzuhalten, dass im Gutachten vom Jahresrohertrag Bewirtschaftungskosten in Höhe von 8,66% des Jahresrohertrages sowie 0,55% Erhaltungskosten von 380.477,85 Euro abgezogen werden. Wie sich ein Betrag in Höhe von 380.477,85 Euro errechnet, wird dabei nicht ausgeführt (vgl S. 13 des Gutachtens). *Kranewitter* zählt zu den Bewirtschaftungskosten die Verwaltungskosten, die Betriebskosten, die Instandhaltungskosten und das Mietausfallwagnis. Für Verwaltungskosten setzt der Gutachter offenbar 4,66%, für Mietausfallwagnis 4% des Jahresrohertrages an. Die vom Beschwerdeführer angeführten Aufwendungen (z.B. Fenstertausch, Fassadenrenovierung, Heizungstausch etc.) fallen unter den Begriff der Instandhaltungskosten, der Überbegriff hierzu lautet „Erhaltungskosten“. Nach *Kranewitter* werden die jährlichen Instandhaltungskosten in Prozent der Herstellungskosten berechnet. Für ältere Wohnhäuser, Geschäftsgebäude und Bürogebäude wird dabei ein Prozentsatz von 0,5 bis 1,5% angegeben. Die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht gehen daher davon aus, dass der Betrag in Höhe von 380.477,85 Euro die vom Gutachter geschätzten Herstellungskosten darstellen. Wie bereits oben ausgeführt, wurden vom Finanzamt bis auf die Jahresanzahl der gewöhnlichen Lebensdauer

der einzelnen Gebäudeteile sämtliche weitere Parameter des Gutachtens vom 23.2.2009 unverändert belassen. Die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht haben keine anders lautenden Informationen, die vom Gutachter angeführten Herstellungskosten zu bestreiten. Auch im Vorlageantrag wird hierzu keine weitere Stellungnahme angeführt. Auch der angeführte Prozentsatz liegt in jenem Rahmen, welche die Literatur, auf die sich der Gutachter stützt, vorgibt. Da die Instandsetzungsaufwendungen in Prozent der Herstellungskosten berechnet werden, verläuft das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Erhaltungsaufwendungen nicht über einen Zeitraum von 47 Jahren ausreichen würden, ins Leere, da es bei der Berechnung dieser Kosten auf die Restnutzungsdauer nicht ankommt.

6. Steuerliche Wertermittlung

6.1 Wert der gesamten Liegenschaft

Wie oben ausgeführt, ist das LBG für steuerliche Wertermittlungen nicht anwendbar. Die Anwendung des im Gutachten durchgeführten Sachwertverfahrens scheitert schon an der vom VwGH abgelehnten Methodik der Ableitung des Zeitwertes aus den Neuherstellungskosten.

Somit verbleibt die auch lt. VwGH durchgehend akzeptierte Ertragswertmethode (vgl. zB das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis VwGH 20.7.1999, 98/13/0109).

Hinsichtlich der Berechnung des neuen Verkehrswerts (Gewichtung Ertragswert zu Sachwert wie bisher 2:1) wird auf die oben zitierten Feststellungen der BP im BP-Bericht verwiesen, die das Bundesfinanzgericht übernimmt.

6.2 Anteil Grund und Boden

Das Sachverständigengutachten geht von einem Bewertungsgegenstand „Spar Lebensmittelgeschäft“ ohne Inventar und ohne Bodenwert aus. Darum ist der Anteil Grund und Boden im gegenständlichen Verfahren nicht strittig.

6.3. Restnutzungsdauer

Wie bereits unter Punkt 4 dargestellt, konnte das Gutachten die gesetzliche Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5% nicht entkräften.

6.4. Entnahmewert

Der ermittelte Verkehrswert für die Betriebsaufgabe, der auch die Bemessungsgrundlage für die AfA darstellt, ist punktuell bezüglich Restnutzungsdauer (ansonsten unveränderte Berechnung wie bisher) richtigzustellen. Es ergibt sich im gutachterlichen Ergebnis (siehe Seite 9 der Stellungnahme des Fachbereichs) eine Erhöhung des Ertrags- und des Sachwertes und schlussendlich eine Erhöhung des Verkehrswertes, der als Ansatz für die AfA-Berechnung dient.

Zusammenfassung

Das vom Steuerpflichtigen vorgelegte Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde bzw. das Gericht (VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Maßgeblich ist in der Regel die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer (VwGH 8.8.1996, 92/14/0052; VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006).

Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Ein Gutachten muss, um als schlüssig und nachvollziehbar gelten zu können, die maßgeblichen ziffernmäßigen Ausgangswerte nennen sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden darstellen (VwGH 26.4.1999, 98/17/0212; VwGH 6.9.2001, 2000/03/0195).

Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, dann ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

An Hand welcher Befunde die Restlebensdauer ermittelt wurde, wird nicht begründet (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277)

Vor dem Hintergrund der hier erfolgten Ausführungen ist den im gegenständlichen Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vom 23.02.2009 (bzw. dessen Ergänzung vom 3.9.2013) zum Stichtag 31.12.2008 getroffenen Feststellungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht zu folgen.

Die gutachterlich auf Basis der Literatur *Ross-Brachmann* ermittelte „mittlere technische Restlebensdauer“ zum Stichtag 31.12.2008 von 21 Jahren ist - aus den in den Stellungnahmen des bundesweiten Fachbereichs vom angeführten Gründen - weder schlüssig nachvollziehbar noch vom Grundsatz her für die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung maßgeblich (vgl. auch u.a. Rechtsprechung u. Literatur), da es sich auch nach der zitierten Literatur „*Ross-Brachmann*“ jedenfalls seit 2005 (29. Auflage) nicht - wie privatgutachterlich ins Treffen geführt - um eine „mittlere technische Restlebensdauer“, als vielmehr um eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer handelt.

Maßgeblich ist in der Regel die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer (VWGH 8.8.96, 92/14/0052; 29.3.2007, 2004/15/006).

Soweit zu sehen ist, gibt es - auch mit Verweis auf *Doralt* (Kommentar zu § 16 Einkommensteuergesetz 1988, Tz 159, 12.Liefg) - kein Erkenntnis, in dem der

Verwaltungsgerichtshof eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer anerkannt hat (vgl. VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006 mwN, vgl. *Twardosz*, ÖStZ 2005, 3008).

Soweit die technische Nutzungsdauer einer allenfalls kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht Rechnung trägt, wäre (neben *Doralt* auch nach *Kothbauer*; ZLB 3/2010, 57) allenfalls eine wirtschaftliche Abnutzung erst im Wege einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen AfA gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 EStG 1988) geltend zu machen (VwGH 27.4.2005, 2000/14/0110).

Das Privatgutachten ist aus den o.a. Gründen für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer (AfA-Satz von 1,5 %) ungeeignet.

Das vorliegende Gutachten enthält keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer. Daher ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Die vom Bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung erfolgten Stellungnahmen im vorliegenden Verfahren sowie die Bescheidbegründung bzw. die Begründung der Beschwerdevorentscheidung erweisen sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts als schlüssig und zutreffend und werden daher dieser Entscheidung zu Grunde gelegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, ist das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Würdigung zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Die im Beschwerdefall strittigen Fragen stellen Tatfragen dar. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

Wien, am 29. September 2021

