

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Ulrike Stephan in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch OPTIMA Die Steuerberater GmbH, Dr. Gaisbauer-Straße 1, 4560 Kirchdorf an der Krems, und Steindl Steuerberatung GmbH, Römerstraße 48, 4800 Attnang-Puchheim, über die Beschwerde vom 8. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 11. September 2018 betreffend Einkommensteuer 2012, Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015 und Einkommensteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) und die ***1*** schlossen am 15.06.2011 folgenden Mietvertrag (Darstellung auszugsweise):

„[...]

Auf dieser Liegenschaft befindet sich derzeit ein Einkaufsmarkt, der an die Mieterin vermietet ist. Dieser Mietvertrag wird einvernehmlich aufgehoben und das Bestandobjekt/Gebäude abgetragen. Die Kosten des Abbruchs des derzeit bestehenden Einkaufsmarktes trägt der Vermieter. Die Mieterin hat das Objekt von allen beweglichen Fahrnissen einschließlich Kühlaggregaten, Motoren, Kühlmöbeln udgl. auszuräumen.

Der Vermieter wird auf dieser Liegenschaft nach Maßgabe der folgenden Vertragsbestimmungen und der diesem Vertrag angeschlossenen und einen integrierenden

Bestandteil bildenden [...] einen so genannten Edelrohbau (Einkaufsmarkt) errichten, der an die Mieterin in Bestand gegeben wird. Zur Errichtung dieses Edelrohbaus leistet die Mieterin einen einmaligen Baukostenzuschuss in Höhe von € ***xxx*** zuzüglich 20% USt. gegen vorherige buchhalterisch korrekte Rechnungslegung seitens des Vermieters, der in folgenden Raten zur Zahlung fällig ist: [...]

Der Vermieter verpflichtet sich, nach den in Punkt 1.3. genannten Planunterlagen und Beschreibungen zur Planung und Errichtung des Verkaufsgeschäftes (Edelrohbau) für die ***6*** ***11*** ***8*** mit 36 Parkplätzen selbst zu errichten oder durch einen Dritten errichten zu lassen. Die Übergabe des vom Vermieter zu errichtenden Verkaufsgeschäftes (Edelrohbau) an die Mieterin hat binnen sechs Monaten nach erfolgtem Auszug der Mieterin aus dem bisher genutzten Geschäftslokal zu erfolgen, wobei folgender Zeitplan zugrunde gelegt wird:

Der Vermieter verpflichtet sich, das Mietobjekt gemäß den Vorschriften der Baubehörde herzustellen. Sollten die Vorschriften der Baubehörde dem Funktionsplan der ***1*** widersprechen, kann die Mieterin vom Vertrag zurücktreten. Die weitere Ausstattung des Bestandsobjektes ab Edelrohbau obliegt der Mieterin. Die Mieterin verpflichtet sich, die weitere Ausstattung entsprechend den behördlichen Vorschriften und Auflagen und dem Stand der Technik vorzunehmen. Dem Vermieter obliegt es, die gewerbebehördliche Genehmigung für die Führung des Geschäftsbetriebes nach den von der Mieterin beizustellenden Einreichungsunterlagen einzuholen.

[...]

2. Mietdauer

2.1. Das Mietverhältnis beginnt ab dem der Räumung des Gebäudes durch die Mieterin folgenden Monatsersten mit gestaffelten Mietzinsen gemäß Punkt 4.2. verminderter Mietzinszahlungsverpflichtung und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals aufgekündigt werden. Im Hinblick auf die Investitionskosten für die Errichtung des Gebäudes nach den Wünschen der Mieterin verzichtet die Mieterin auf die Dauer von 10 Jahren ab Übergabe auf eine ordentliche Aufkündigung des Mietverhältnisses. Der Vermieter verzichtet für die Dauer von 30 Jahren ab Übergabe auf eine ordentliche Aufkündigung des Mietverhältnisses.

[...]

3. Gebrauchsrecht der Mieterin

3.1. Der Mietgegenstand darf ausschließlich zu Geschäftszwecken, und zwar zum Betrieb eines Handelsunternehmens mit Waren aller Art verwendet werden. Die Mieterin ist berechtigt, im Mietgegenstand kleinere Erzeugungstätigkeiten[...].

3.2. Der Vermieter erklärt ausdrücklich, zur Verwendung des Mietgegenstandes zu Wohnzwecken auch nur teilweise keine Zustimmung zu erteilen.

3.3. Jede widmungswidrige Verwendung des Mietgegenstandes wird ausdrücklich als außerordentlicher Kündigungsgrund vereinbart.

3.4. Die Mieterin verpflichtet sich die Gesamtliegenschaft EZ ***x*** mit dem darauf errichteten Gebäude umfassend zu warten und zu betreuen. Dazu gehört insbesondere die Schneeräumung und Streuung, die Pflege der angrenzenden Wiesenflächen durch regelmäßiges Abmähen, die Erhaltung und regelmäßige Säuberung des Parkplatzes, die Wartung des Fettabscheiders, die Reinigung der Parkplatzgullys, Reinigung der Regenrinnen von Laub und Verschmutzung, Reinigung der Dachfläche.

[...]

11. Erhaltungspflicht der Mieterin

11.1. Die Mieterin hat den Mietgegenstand in ordnungsgemäßem Zustand übernommen. Sie verpflichtet sich, den Mietgegenstand pfleglich zu behandeln und diesen nach Beendigung des Mietgegenstandes in ordnungsgemäßem Zustand unter Berücksichtigung der gewöhnlichen Abnutzung, die zu Lasten des Vermieters geht, zurückzustellen.

Die Mieterin verpflichtet sich weiters, sämtliche am Bestandgegenstand notwendig werdende Reparaturen auf eigene Kosten durchzuführen und den Bestandgegenstand im Inneren in gutem und ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten, soweit es sich nicht um ernste Schäden am Gebäude handelt bzw. Versorgungsleitungen oder Außenteile des Bestandobjektes betroffen sind. Ausschließlich innerhalb des Betriebsobjektes befindliche, ausschließlich dem Betrieb des Bestandobjektes dienende Versorgungsleitungen liegen in der Instandhaltungsverpflichtung der Mieterin. Die Mieterin verpflichtet sich, den Mietgegenstand und die für diesen bestimmten Zu- und Ableitungen, Einrichtungen und Geräte, insbesondere die Wasser-, Abwasser-, Elektro- und Gasleitungen, die Heizungs- und sanitären Anlagen zu warten und instandzuhalten.

Außenfassade und die sonstige Gebäudesubstanz und allgemeine Versorgungseinrichtungen fallen in die Instandhaltungspflicht des Vermieters. Portal und Fenster fallen in die Instandhaltungspflicht des Mieters.

[...]

12. Änderungen im Mietgegenstand

12.1. Die Mieterin ist berechtigt, am Bestandgegenstand Um- und Einbauten sowie andere bauliche Änderungen vorzunehmen, soweit dies für den Bestandzweck zweckmäßig ist. Kommt es zu einer derartigen Baumaßnahme, hat diese auf Kosten der Mieterin und unter Inanspruchnahme gewerberechtlich befugter Unternehmen zu erfolgen. Der Vermieter verpflichtet sich auch, sämtliche für derartige Baumaßnahmen notwendigen Zustimmungen in behördlichen Verfahren oder zivilrechtlicher Art, unverzüglich zu erteilen bzw. notwendige Mitwirkungen, wie insbesondere Unterschriftsleistungen etc., zu setzen.

12.2. Die Mieterin haftet dem Vermieter unabhängig von eigenem Verschulden für alle Schäden, die am Mietgegenstand oder sonst am Haus aus solchen Arbeiten entstehen, und hält den Vermieter für Schäden vollkommen schad- und klaglos.

12.3. Die Mieterin ist berechtigt, alle Investitionen die ohne Schädigung der Bausubstanz des Hauses entfernt werden können, während der gesamten Dauer des Mietverhältnisses (und bei Beendigung desselben verpflichtet) auf ihre Kosten zu entfernen, was insbesondere für Kühlmöbel, Motoren, Aggregate und dergleichen auch dann gilt, wenn diese mit dem Boden fest verbunden sind.

12.4. Investitionen und bauliche Anlagen, die ohne Schädigung der Bausubstanz des Hauses nicht entfernt werden können, gehen bei Beendigung des Mietverhältnisses entschädigungslos in das Eigentum des Vermieters über und verzichtet dieser bereits jetzt auf jegliche Wiederherstellung des ursprünglichen oder eines sonst definierten Zustandes, sofern vor Durchführung dieser Baumaßnahmen und Investitionen die Zustimmung des Vermieters eingeholt wurde.

[...].“

Bezüglich des vermieteten Gebäudes des Bf. erstellte der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige ***Architekt***, mit Stichtag 13.12.2013 folgendes Sachverständigengutachten zur Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Objektes (auszugsweise):

„[...]

2. BEFUND

2.1. Allgemeines

[...]

2.2. Nutzung des Objektes

Das Objekt wird als Gemischtwarenmarkt genutzt, wobei den Großteil des Grundrisses der Verkaufsraum ausmacht. Dieser wird vom Parkplatz aus über eine großzügige Verglasung

Erschlossen Von der Zufahrt aus gesehen ist links des Verkaufsraumes eine Anlieferungsrampe situiert. Hinter Anlieferungsrampe und hinter Verkaufsraum sind die Nebenräume, wie Personalbereich, Büro, Frischdienst, Kühlräume und Fleischaufbereitung, sowie Lager, angeordnet.

2.3. Bauweise

Das Gebäude wurde massiv gegründet, die Aussenwände bestehen aus Stahlbeton-Fertigelementen mit eingelegter Dämmung (10cm). Im Bodenaufbau befindet sich 14cm Dämmung, sowie Unterbeton mit Bauteilheizung. Die tragende Dachkonstruktion bilden Leimbinder. Auf diesen wurde ein Elementdach mit 24cm Dämmung (zw. Holzkonstruktion) angeordnet. Im Eingangsbereich wurde die Glasfassade als Pfosten-Riegel-Konstruktion, welche auf Stahlträgern aufsitzt, ausgeführt Die rückwärtige Wand schneidet in das Gelände ein und übernimmt teilweise Stützfunktionen des Hanges. Vor dem Markt befindet sich der Parkplatz. Dieser ist asphaltiert und weist 38 Parkplätze auf. In einem kleinen Bereich ist zur Böschungssicherung eine Steinschlichtung eingebaut.

2.4. Historie

*Auf gegenständlicher Liegenschaft wurde im Jahre 1994 ein Einkaufsmarkt für Lebensmittel errichtet. Der von der Lebensmittelkette "****8****" betriebene Markt wurde im Jahre 2012 im Alter von nur 18 Jahren zur Gänze abgetragen und nach den Vorgaben der Mieterin vom Bf. neu errichtet.*

3. GUTACHTEN

Gegenstand des Gutachtens ist die Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Objektes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes. Die technische Nutzungsdauer wird durch den Materialverschleiss bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen ersetzt werden kann.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer berücksichtigt in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein.

Anders ausgedrückt, ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung (Herstellung) des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung, die im Wesentlichen von der Bauart (Gebäudetyp), der

Bauweise (Konstruktion und verwendete Baustoffe), der Art der Nutzung sowie der technischen Entwicklung und den sich wandelnden Anforderungen an Objekte des jeweiligen Typs abhängt.

3.1. Technische Lebensdauer:

Für die massiven Bauteile, wie Fundament und Betonwände, kann laut Fachliteratur von einer Lebensdauer aufgrund der Bewitterung der Betonoberflächen von ca. 80 Jahren ausgegangen werden. Die vorliegende Dachkonstruktion (Elementdach auf Leimbinder) lässt eine Lebensdauer von ca. 50 bis 60 Jahren erwarten, die Dachdeckung aufgrund des Flachdaches ca. 30 Jahre, die Glasfassade ca. 40 bis 50 Jahre, Ausbau-Bauteile wie Fußböden udgl. ca. 30 Jahre.

In Summe kann bei der vorliegenden Bauweise von einer technischen Lebensdauer von im Mittel ca. 50 Jahren ausgegangen werden (leicht zu erneuernde Bauteile und Beläge unberücksichtigt).

3.2. Wirtschaftliche Nutzungsdauer:

*Gerade Objekte, wie Verkaufsmärkte, unterliegen einem raschen Wandel der Zeit. Sowohl die Ansprüche der Kunden als auch die Anforderungen von Logistik, Standardisierung, Werbung udgl. des Betreibers unterliegen einem schnellen Wandel. Dies ergibt eine wirtschaftliche Nutzungsdauer, welche deutlich niedriger als die technische Lebensdauer des vorliegenden Objektes ist. Dieses findet auch in der Fachliteratur seinen Rückhalt. So gibt Kranewitter in seiner 6. Auflage des Werkes Liegenschaftsbewertung eine übliche Gesamtnutzungsdauer für Supermärkte von 20 bis 30 Jahren an. Im Nutzungsdauerkatalog des Sachverständigenverbandes Österreichs (Landesverband Stmk. und Kärnten) wird eine gewöhnliche Gesamtnutzungsdauer für Einkaufszentren/SB-Märkte von 20 bis 40 Jahren angegeben. In der Folge wurden sämtliche Gemischtwarenmärkte im Raum ***2***, welche dem gegenständlichen Objekt ähneln (alleinstehend und nicht gemeinsam in 1 Gebäude mit anderen Geschäften, Büros oder Wohnungen) untersucht. Die untersuchten Märkte sind Märkte der Ketten ***3***, ***4***, ***5***, ***6***, ***7*** und ***8***.*

[...]

Im Zuge dieser Untersuchungen wurde festgestellt, dass 5 der 14 vergleichbaren, untersuchten Märkte in den letzten Jahren neu gebaut wurden, obwohl am selben oder unmittelbar benachbarten Standort bereits vorher ein ähnlicher Markt desselben Betreibers existierte.

Unter den oben angeführten Märkten sind 5, die neu gebaut wurden, obwohl auf selben oder auf benachbartem bereits ein ähnlicher Markt des Betreibers bestand (bzw. besteht), welcher in der Regel abgebrochen bzw. aufgelassen wurde.

*Angeführte Untersuchungen zeigen, dass das Durchschnittsalter von vergleichbaren Märkten in ***2*** 9,9 Jahre beträgt. Der älteste Markt weist dabei ein Alter von 24 Jahren auf. Weiters*

wurde bei dieser Untersuchung festgestellt, dass 5 der 14 untersuchten Märkte bereits abgebrochen wurden und neu errichtet wurden (eine Ausnahme Neubau auf Nachbargrundstück) bzw. dies geplant ist. Das Durchschnittsalter der alten, meist abgebrochenen Märkte betrug 19,6 Jahre. Es ist nicht mit hundertprozentiger Sicherheit auszuschließen, dass diese 5 Märkte Vorreiter-ähnliche Rollen einnehmen und die meisten Märkte eine höhere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer haben. Es zeigt jedoch in Summe, dass nur 2 Märkte älter als 20 Jahre (23 J. bzw. 24 J.) alt sind. Es erscheint deshalb zielführend, auf das Durchschnittsalter der bereits neu errichteten Märkte von 19,6 (gerundet 20) Jahren ca. 25% aufzuschlagen, da das tatsächliche Alter der bestehenden Märkte derzeit noch nicht mit Sicherheit abgeschätzt werden kann. Diese damit zu erwartende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 25 Jahren deckt sich auch weitgehend mit den Angaben der Fachliteratur.

Es wird damit festgestellt, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Objektes 25 Jahre (in Worten fünfundzwanzig) beträgt.“

Im Rahmen einer von der belangten Behörde durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2014 bis 2016 - Bericht vom 05.09.2018 - wurde festgestellt, dass bei Gebäuden die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen die jährliche AfA mit 1,5% anzusetzen sei. Im Betriebsprüfungsbericht wurde hinsichtlich der Afa wie folgt ausgeführt:

„Tz 2 Vermietung und Verpachtung

a) Abschreibung

Im Jahr 2012 wurde das Gebäude neu errichtet und ein AfA-Satz in Höhe von 4 % angesetzt. Im Rahmen des Prüfungsabschlusses wurde ein Gutachten betreffend "Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Objektes vorgelegt.

Im Sachverständigengutachten zur Feststellung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vom 17.12.2013 wurde zu Punkt 3.1 Technischen Lebensdauer angeführt:

[...]

Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Die Nutzungsdauer im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 ist die normale technische Nutzungsdauer, sie ist nicht errechenbar, sondern nur im Schätzungsweg festzustellen (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139). Das Gutachten enthält keinen nachvollziehbaren Bezug, es leitet eine kürzere Nutzungsdauer aus der wirtschaftlichen Nutzung des Gebäudes ab. Bei Vermietung

und Verpachtung ist die technische Nutzungsdauer und nicht, wie geltend gemacht, die wirtschaftliche Nutzungsdauer anzusetzen.

Daher ist nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit 8 (d) e EStG 1988 bei Gebäuden die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen die jährliche AfA mit 1,5 % anzusetzen.“

Am 11. September 2018 erließ das Finanzamt die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2016 und verwies auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht.

Dagegen erhob der Bf. durch seinen steuerlichen Vertreter innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde, die sich gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2016, im Umfang der Feststellungen in Tz 2 a des Berichtes über die Außenprüfung richtet. Begründend wurde vorgebracht:

*„Unser Mandant bezieht unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gestützt durch ein Sachverständigengutachten v 17.12.2013 des beeideten u zertifizierten Sachverständigen ***Architekt*** wurde die Nutzungsdauer mit 25 Jahren - AfA-Satz 4% - festgelegt.*

Anlässlich der durchgeführten Außenprüfung wurde die Möglichkeit des Ansatzes der wirtschaftlichen Nutzungsdauer, auf die sich das vorgelegte Gutachten beruft, als bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als nicht anwendbar eingestuft und der AfA- Satz mit 1,5% angesetzt.

Die Ansicht der Finanzbehörde, wonach unter § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG nur die technische Nutzungsdauer zu verstehen ist, ist im Gesetz nicht gedeckt. § 16 Abs 1 Z 8 EStG verweist eindeutig auf § 8 EStG, wo im Abs 4 die Abschreibung einer wirtschaftlichen Abnutzung als zulässig erachtet wird.

Auch in den Einkommensteuerrichtlinien wird in RZ 4042 ausgeführt, dass bei außerbetrieblichen Einkunftsarten die §§ 7 u 8 EStG sinngemäß anzuwenden sind. Zitat: „Eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung ist möglich.“ Eine nähere Begründung, warum der Ansicht des Gutachters nicht gefolgt wurde, fehlt, eine inhaltliche Auseinandersetzung hat nicht stattgefunden. Wir beantragen daher, die Abschreibungsdauer des vermieteten Gebäudes, wie im Gutachten begründet, mit 25 Jahren festzusetzen.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 19. Dezember 2018 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012, 2013, 2014, 2015 und 2016 als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidbegründung zu den abweisenden Beschwerdevorentscheidungen, datiert mit 19.12.2018, führte das Finanzamt begründend aus:

„[...]

Gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d (e) EStG 1988 beträgt bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, die Absetzung für Abnutzung jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage. Nicht maßgeblich ist die Nutzungsart durch den Mieter. Der AfA-Satz beträgt daher auch dann 1,5%, wenn der Mieter sein Mietobjekt zu gewerblichen Zwecken nützt. Ein höherer AfA-Satz und somit eine kürzere Nutzungsdauer kommt nur dann in Betracht, wenn auf Grund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist.

Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermutete Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Wie bereits im Mietvertrag angeführt handelt es sich beim Mietgegenstand um einen Edelrohbau der neu errichtet wurde. Die weitere Ausstattung des Bestandobjektes ab Edelrohbau oblag der Mieterin. Im Gutachten wurde angeführt, dass die Befundaufnahme generell in zerstörungsfreier Form ohne Öffnung von Oberflächen aller Art erfolgte und es wurden Ausführungen zur Bauweise getätigt ohne einen Bezug zwischen dem Befund und der Restnutzungsdauer herzustellen. Es erfolgten weder Ausführungen zu einem schlechten Bauzustand, zu einer schlechten Bauausführung noch zu besondere statische Probleme oder sonstige Umstände auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes anzunehmen sei.

Die Nutzungsdauer im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 ist die normale technische Nutzungsdauer, sie ist nicht errechenbar, sondern nur im Schätzungsweg festzustellen (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139). Warum im vorliegenden Fall die technische Nutzungsdauer des Edelrohbaus (Bodenaufbau, Außenwände, Dach) geringer sein soll wurde weder schlüssig noch nachvollziehbar dargestellt.

Soweit die technische Nutzungsdauer einer allenfalls kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht Rechnung trägt, ist die wirtschaftliche Abnutzung erst im Wege einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung geltend zu machen (VwGH 27.4.2005, 2000/14/0110).“

Mit Schriftsatz (Vorlageantrag) vom 16.01.2019 eingegangen am 18.01.2018, beantragte der Bf durch seine steuerliche Vertretung, die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2016 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Begründend wurde ausgeführt:

„Entgegen der Behauptung in der Bescheidbegründung vom 19.12.2018 wird im vorgelegten Gutachten sehr wohl und ausführlich auf die gegenüber der technischen Nutzungsdauer

geringere wirtschaftliche Nutzungsdauer eingegangen und mit zahlreichen Beispielen untermauert.

Auch ist es in der Branche durchaus üblich, dass die im Eigentum der Handelskonzerne stehenden Märkte kürzer als die technische Nutzungsdauer abgeschrieben werden.“

In der am 02. März 2023 durchgeführten mündlichen Verhandlung, an welcher die belangte Behörde nicht teilnahm, brachte der steuerliche Vertreter des Bf. ergänzend vor:

„Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kommt es im gegenständlichen Fall nicht nur auf die technische Nutzungsdauer sondern auch auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer bei laufender Abschreibung an: aufgrund der Konstruktion des Gebäudes ist zu erwarten, dass der Beschwerdeführer nur während der Nutzung durch den Mieter Einkünfte erzielen wird können und diese Nutzung durch den Mieter in der Regel ca 25 Jahre beträgt:

*Auf der im Eigentum des Beschwerdeführers stehenden Liegenschaft EZ ***X*** GB **XX*** ***9*** fand sich ein Einkaufsmarkt, der an ***10*** vermietet war. Dieser Einkaufsmarkt wurde vom Vater des Beschwerdeführers nach den technischen Vorgaben des Mieters im Jahr 1994 errichtet.*

In weiterer Folge trat der für die Entwicklung der Einkaufsmärkte zuständige Regionalvertreter für OÖ an den Beschwerdeführer - den nunmehrigen Vermieter des Einkaufsmarktes - heran, damit der Einkaufsmarkt an die geänderten technischen Vorgaben für Einkaufsmärkte adaptiert wird. Insbesondere wegen des für einen Einkaufsmarkt geänderten Heizungskonzeptes -die Märkte werden mittlerweile mittels der Abwärme der beigestellten Kühlanlagen geheizt - und der zusätzlich benötigten Flächen wurde einvernehmlich die Neuerrichtung des Einkaufsmarktes beschlossen, demgemäß der Mietvertrag einvernehmlich aufgehoben und der bestehende Einkaufsmarkt abgerissen wurde.

Vom Beschwerdeführer wurde gemäß der „Technischen Beschreibung - Edelrohnbau" sohin nach den Vorgaben des Mieters der in Rede stehende Einkaufsmarkt für deren Bedürfnisse im Jahr 2012 errichtet.

Anhand des eingeholten Sachverständigen-Gutachtens ist belegt, dass Einkaufsmärkte im Durchschnitt nach ca 20 Jahren neu errichtet werden; dies vor dem Hintergrund, dass derartige Objekte einem raschen Wandel der Zeit unterliegen, zB wegen der Ansprüche der Kunden, den Anforderungen der Logistik, Standardisierung, Werbung udgl.

Weiters ist objektiviert, dass der vom Vater des Beschwerdeführers auf Basis der technischen Vorgaben vom Mieter errichtete Einkaufsmarkt nach 18 Jahren - aufgrund der geänderten technischen Vorgaben des Mieters - abgerissen und neu errichtet wurde.

Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach den objektiven Umständen für dieses - nach den Bestimmungen des Mieters für dessen Art der Nutzung errichtetes - Gebäudes zutreffend mit 25 Jahren geschätzt wurde.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass dieses Gebäude auch nur in der Art der Nutzung durch den Mieter Einkünfte erwarten lässt, da die Wärmeversorgung des Gebäudes nur über die vom Mieter beizustellenden Kühlanlagen erfolgt. Aufgrund der derart ausgeführten Konstruktion der Wärmeversorgung scheint aus Sicht des Beschwerdeführers angesichts der gesetzlichen Vorgaben inbs. derjenigen für den Arbeitnehmerschutz ausgeschlossen, dass nach der Wesensart des Gebäudes mit diesem Gebäude nach Ende der Nutzung durch den Mieter überhaupt Einkünfte erzielt werden können.

Beweis:

wie bisher;

*Einvernahme ***Bf1***, ***13***, ***12*** ***2***;*

*Technische Beschreibung ***8*** - Edelrohbau, Stand 28.02.2011.“*

Nach Angaben des Bf. wäre der Einbau eines neuen Heizsystems nach umfangreichen Umbauarbeiten möglich.

Die technische Beschreibung des Edelrohbaus wurde der RichterIn am 03.03.2023 per email übermittelt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Zwischen der ***1*** und dem Bf. besteht ein aufrechter Mietvertrag über die Vermietung eines als Edelrohbau bezeichneten Mietobjektes an der Adresse ***12*** ***2***, ***Str.***. Die Errichtung des Mietobjektes war ebenfalls Vertragsgegenstand.

Der Bf. aktivierte das Mietobjekt mit 15.07.2012 und machte eine jährliche Afa iHv 4 % auf Grundlage eines Sachverständigengutachtens mit Stichtag 13.12.2013 geltend. Das Gutachten bescheinigt dem neu errichteten Mietobjekt einen mangelfreien technischen und baulichen Zustand. Die mit 25 Jahren attestierte kürzere Nutzungsdauer, begründet der Gutachter mit der kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer für Einkaufsmärkte.

Der Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer konnte durch das gegenständliche Gutachten nicht erbracht werden.

2. Beweiswürdigung

Der Bf. hat zum Beweis dafür, dass von einer kürzeren Nutzungsdauer auszugehen ist im Verwaltungsverfahren ein Gutachten über die wirtschaftliche Nutzungsdauer der vermieteten Geschäftsräumlichkeiten vorgelegt, aufgrund dessen er ungeachtet der technischen Nutzungsdauer des Gebäudes zu einer wirtschaftlichen Nutzung von 25 Jahren gelangt.

Zu den weiteren beweiswürdigenden Ausführungen siehe unten Punkt: „3.1. *Rechtliche Beurteilung*“.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 idF BGBl I Nr 118/2015 lautet:

(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

[...]

d) 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 c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden.

[...]

§ 8 Abs 4 EStG 1988 lautet :

Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig.

Erwägungen

Mit § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG normiert das Gesetz die Vermutung im Sinne des §167 Abs1 BAO, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre beträgt (*Ebner* in *Jakom EStG*¹⁵, § 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 mit einem Sachverständigengutachten über den bautechnischen Zustand (im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung) erfolgen (vgl. *VwGH* 11.05.2005, 2001/13/0162; *Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*^{21a} § 16 Tz 165).

Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (vgl. *VwGH* 11.5.2005, 2001/13/0162).

Der *VwGH* zieht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, die technische der wirtschaftlichen Nutzungsdauer vor (vgl. *VwGH* 27.4.2005, 2000/14/0110). Bei der außerbetrieblichen Vermietung und Verpachtung trifft die wirtschaftliche Nutzungsdauer des Geschäftsobjektes nicht die Rechtssphäre des Vermieters, sondern die des Mieters der Geschäftsräume. Die vermieteten Gebäudeteile können vom technischen Zustand noch länger genutzt werden (vgl. *VwGH* 9.9.2004, 2002/15/0192; mit Verweis auf *VwGH* 8.8.1996, 92/14/0052).

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist daher bereits vom Ansatz methodisch verfehlt und somit für die Ermittlung der Nutzungsdauer iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 unmaßgeblich (vgl. *VwGH* 22.6.2001, 2000/13/0175).

Das Bundesfinanzgericht beurteilt das vom Beschwerdeführer vorgelegt Gutachten wie folgt:

Zum Stichtag:

Das Gutachten mit Stichtag 13.12.2013, stellt vorweg nicht auf den maßgeblichen Zeitpunkt, die Anschaffung/Herstellung des Mietobjektes mit 15.07.2012, für die Ermittlung der voraussichtlichen Nutzungsdauer ab. Es geht von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 25 Jahre im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens aus. Nach der Rechtsprechung des *VwGH* erweist sich das Gutachten bereits vom Ansatz her, als methodisch verfehlt und stellt für

die Ermittlung der Nutzungsdauer iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 keine maßgebliche Beurteilungsgrundlage dar (vgl. VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175).

Zum Gutachten:

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist das vorliegende Gutachten nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 66 2/3 Jahren des gegenständlichen Mietobjektes (vertragliche Ausführung Edellohnbau) zu führen. Aus den vertraglichen Vereinbarungen geht eindeutig hervor, dass der Bf. (Vermieter) keinen vollständigen Verkaufsmarkt vermietet, sondern einen neu errichteten Massivbau in entsprechender bautechnischer Ausführung und dem Mieter zur langfristigen Miete überlässt. Die gesamte wirtschaftliche Infrastruktur des Supermarktes ist nicht Bestandteil des Mietvertrages. Sogar waren die Ausführungen im Gutachten einzig auf die baulichen Ausführungen des vertraglich geschuldeten und als Mietobjekt überlassenen Gebäudemassivbaus zu beurteilen und isoliert von der betrieblichen Nutzung des Mieters als Supermarkt zu betrachten.

Dem Gutachten folgend, erfolgte der Neubau in Massivbauweise und ist für die Nutzungsdauer, die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes maßgeblich. Die objektive Möglichkeit das Wirtschaftsgut zu benutzen, das Mietobjekt zu vermieten, orientiert sich an der technischen Nutzbarkeit, der Materialabnutzung des Mietobjektes.

Der Bf. hat im Verwaltungsverfahren eine technische Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren nicht in Streit gestellt, sondern begehrt den Ansatz eines Afa- Satzes von 4 %, wie er im Sachverständigengutachten unter Heranziehung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer festgestellt wurde. Insofern wurde ein Sachverständigengutachten über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des ***8*** Markt ***Str.***, ***12*** ***2*** beauftragt und vorgelegt.

Das Mietobjekt wurde 2012 in Massivbauweise neu errichtet und kann folglich der Substanzverzehr durch die technische Abnutzung (materieller Verschleiß) mit der gesetzlichen Vermutung von 66 2/3 angesetzt werden. Eine Widerlegung dieser (technischen) Nutzungsdauer gelingt dem vorgelegten Gutachten bereits dem Grunde nach nicht. Die auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer, sprich die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes, gestützte Argumentation im Gutachten, ist in casu nicht einschlägig. Der Gutachter verprobte in seinen Feststellungen vergleichbare, bestehende Märkte in ***2*** und zog daraus den Schluss, dass die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Märkte mit 25 Jahren zu erwarten ist. Das Gutachten erkennt, dass das in Rede stehende Mietobjekt kein wirtschaftlich zu betrachtender Supermarkt ist, sondern als Gebäudemassivbau seinem Mieter für die weitere (betriebliche) Verwendung überlassen wurde. Eine Verknüpfung der wirtschaftlichen Nutzung des Mieters mit der objektiven und technischen Möglichkeit der Erzielung von Mieteinnahmen durch die Vermietung des

Mietobjektes, scheint daher verfehlt und stellt keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem neu errichteten Massivbau und der angesetzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer her.

Das Abstellen auf die technische Nutzungsdauer bei der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung lässt sich vorwiegend damit erklären, dass der Vermieter grundsätzlich Mieter für jegliche Arten der Gebäudenutzung finden kann und nicht an bestimmte wirtschaftliche Zweige oder Betriebsausführungen gebunden ist. Im Gesetz ist wie der Bf. zu Recht hinweist, keine technische oder wirtschaftliche Nutzungsdauer normiert. Jedoch räumt der VwGH der technischen Nutzungsdauer einen Vorrang ein und stellt dabei auf die Möglichkeit der Erzielung von Mieteinnahmen im Zeitraum der technischen Nutzungsdauer ab (vgl. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Sowohl die technische Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren als auch die Möglichkeit in diesem Zeitraum außerbetrieblich Einkünfte mit dem Mietobjekt zu erzielen, sind im gegenständlichen Verfahren unbestritten. Das vorliegende Gutachten stützt sich ausschließlich auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Supermärkten in der Umgebung und stellt keinen schlüssigen Zusammenhang mit der technischen Nutzungsdauer und der Verwendungsmöglichkeit des Mietobjektes, welches nicht als Supermarkt vermietet ist, her. Jedenfalls ist die Nutzungsart des Mieters, die uU einen höheren Afa-Satz zulässt, beim Vermieter, welcher außerbetriebliche Einkünfte erzielt, unbeachtlich. Sohin waren die Feststellungen über die wirtschaftliche Nutzbarkeit von Supermärkten in casu nicht maßgeblich. Das Vorbringen des Bf., es sei in der Branche durchaus üblich, dass im Eigentum der Handelskonzerne stehende Märkte kürzer als die technische Nutzungsdauer abgeschrieben werden, vermag der Beschwerde daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Der Bf. wendet ein, dass die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach unter § 16 Abs. 1 Z 1 lit e EStG nur die technische Nutzungsdauer zu verstehen sei, im Gesetz nicht gedeckt sei. § 16 Abs 1 Z 8 EStG verweise eindeutig auf § 8 EStG wo im Absatz 4 die Abschreibung einer wirtschaftlichen Abnutzung als zulässig erachtet werde.

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer mit einem Afa-Satz von 4 % nicht auf eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) gestützt oder begründet werden kann. Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 iVm § 8 Abs 4 EStG 1988 kann eine derartige außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorgenommen werden, sobald die wirtschaftliche Verwendung des Mietobjektes nicht mehr möglich ist. Die Normal-Afa nach § 16 Abs 1 Z 8 iVm § 7 Abs 1 EStG darf allerdings, entgegen den Ausführungen des Bf. in der Beschwerde, nicht zur Vorwegnahme einer zukünftigen AfaA führen (vgl. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Das Sachverständigengutachten bescheinigt dem neu errichteten Mietobjekt einen mangelfreien technischen und baulichen Zustand. Abgestellt auf den technisch einwandfreien Zustand der Gebäudesubstanz, konnte nicht nachgewiesen werden, dass nach Ablauf von einer geschätzten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 25 Jahren, keine Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung mehr erzielt werden können. Vielmehr ist aufgrund der Lage des Mietobjektes und seinem technischen Zustand, auch nach Ablauf einer realistischen wirtschaftlichen Nutzungsdauer eines Supermarktes, welche einzig die Rechtssphäre des Mieters trifft, die Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anzunehmen. Eine etwaige unvorhergesehene außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung ist dann gegeben, wenn die Nutzungsmöglichkeit des Mietobjektes iZm der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eingeschränkt wird (vgl. Renner in SWK 10/2009, S 366) und war daher nicht von vornherein zu berücksichtigen.

Den Einwendungen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung, wonach das gesamte Heizsystem auf die Bedürfnisse des Vermieters ausgerichtet sei (Verrohrung laut technischer Beschreibung Edelrohbau – Beheizung durch Abluft der Kühlanlagen) und demnach eine Nutzung durch einen anderen Mieter nicht möglich sei kann nicht gefolgt werden. Zunächst hat der Bf. selbst eingeräumt, dass der Einbau einer Heizungsanlage auch im Nachhinein noch möglich ist. Aus der technischen Beschreibung Edelrohbau vom 28.02.2011 ist außerdem ersichtlich, dass neben der Wärmeversorgung über Kälteanlagen mittels Wärmerückgewinnung auch noch die Wärmeversorgung mittels Primärenergie (Gas, Fernwärme, Öl) vorgesehen ist und dafür vom Vermieter bereits die entsprechenden Vorkehrungen getroffen werden mussten (6.2.1. ...*“Vor- und Rücklaufleitungen ab Übergabe Fernwerbeliefergesellschaft“* ...; 6.2.3. ...*“Errichtung einer Gasleitung“*6.2.4. ...*“Situierung eines Tankraumes“*.). Darüber hinaus könnte der Edelrohbau auch als Lagerfläche ohne Beheizung genutzt werden.

Dem Bf. ist somit der Beweis des Vorliegens einer kürzeren Nutzungsdauer durch Widerlegung der gesetzlichen Vermutung, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt, nicht gelungen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Das Erkenntnis stützt sich auf den klaren Wortlaut des Gesetzes sowie die obig zitierte Rechtsprechung des VwGH. Es liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 12. März 2023