

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertreter***, ***1***, über die Beschwerde vom 20. März 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** (jetzt Finanzamt Österreich) vom 20. Februar 2018 betreffend Abweisung des Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO der Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften 2014 und 2015, 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

1. Mit Schriftsatz vom 02.01.2018 beantragte die beschwerdeführende Partei (bP) die Aufhebung gemäß § 299 BAO der am 04.05.2017 ergangenen Bescheide betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO der Jahre 2014 und 2015. Beantragt wurde weiters die Würdigung des am 31.8.2017 nachgereichten Gutachtens zur Restnutzungsdauer der vermieteten Gebäude.
2. Mit Bescheid vom 20.02.2018 wurde der Antrag abgewiesen, weil das nachgereichte Gutachten kein taugliches Beweismittel für eine kürzere Restnutzungsdauer der Gebäude darstelle.
3. Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 20.03.2018 Beschwerde erhoben und eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht beantragt. Entsprechend dem vorgelegten

Gutachten wird die Anerkennung einer Restnutzungsdauer für alle Gebäude von 20 Jahren beantragt, im Übrigen sollen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgleich festgesetzt werden.

Das vorgelegte Gutachten gehe auf den Seiten 10ff auf den konkreten Bauzustand ein und stelle auch einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer her.

4. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.05.2018 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und auf die Begründung des Abweisungsbescheides vom 20.02.2018 verwiesen.
5. Mit Schriftsatz vom 07.05.2018 wurde die Vorlage der Beschwerde beim Bundesfinanzgericht und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.
6. Am 30.05.2018 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung, da das Gutachten vom 30.08.2017 kein taugliches Beweismittel für eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgeschriebene darstelle.
7. Mit Fax vom 30.5.2023 nahm der steuerliche Vertreter den Antrag auf eine mündliche Verhandlung zurück

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Liegenschaft EZ ***2*** befand sich bis 2015 jeweils zur Hälfte im Eigentum von ***3*** und ***4*** ***5***, welche ab dem Jahr 2006 daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen.

Auf dem Grundstück befinden sich fünf gewerblich genutzte Gebäude mit verschiedenen Mietern.

In den Abgabenerklärungen wurden folgende AfA-Beträge als Werbungskosten geltend gemacht:

Objekt	Anschaffungskosten	Nutzugsdauer	AfA%	AfA
Bürogebäude	8.500,00	66,67	1,5	127,50

Werkstatt	23.250,00	66,67	1,5	348,75
Lagerhalle 1	19.900,00	18,00	5,56	1.106,44
Lagerhalle 2	16.800,00	24,00	4,17	700,56
Lagerhalle 3	45.100,00	36,00	2,78	1.253,78

Die angesetzten Nutzungsdauern beruhen auf einem Gutachten von Ing. ***B*** über den Verkehrswert zum Stichtag 4.11.2005 (Lokalausweis am selben Tag). Dieses Gutachten enthält eine Fotodokumentation und eine Angabe der Baumaterialien. Baumängel, statische Probleme oder Schäden werden keine beschrieben.

Im Rahmen einer Überprüfung durch das Finanzamt legte die bP ein bautechnisches Gutachten von Ing. ***A*** über die steuerrechtliche Restnutzungsdauer der Gebäude vor.

Im vorgelegten Gutachten wird der 1.5.2006 als Bewertungsstichtag angegeben und der 23.8.2017 als Tag der Befundaufnahme.

Laut Befund bestehen das aus dem Jahr 1968 stammende Bürogebäude und die angebaute Werkstätte aus Ziegelmauerwerk, die Tragekonstruktion der drei Lagerhallen bestehen aus I-Stahlträgern mit Stahlbindern und Welleternitdeckung.

Die von der bP erklärten -gegenüber der gesetzlichen Nutzungsdauer im außerbetrieblichen Bereich verkürzten- Nutzungsdauern wurden bei der Bescheiderstellung vom Finanzamt abgeändert.

In der Beschwerde beantragte die bP die Anerkennung einer Restnutzungsdauer von 20 Jahren für alle Gebäude.

2. Beweiswürdigung

Der unter Punkt 1 festgestellte Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten.

Strittig ist die Eignung der Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer. Die Beurteilung der Gutachten erfolgt unter Punkt 3.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit. d EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit der Vorschrift des § 16 Abs 1 Z 8 lit d erster Satz EStG 1988 stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Diese Vermutung gilt unabhängig davon, ob es sich um ein neu errichtetes oder bereits zuvor genutztes Gebäude handelt (vgl VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169)

Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vermutete trifft ex lege den Abgabepflichtigen (vgl zB VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden (vgl VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; VwGH 20.03.2014, 2010/15/0080).

Das von Ing. ***B*** erstellte Gutachten zum Stichtag 4.11.2005 diene der Ermittlung des Verkehrswertes und ist daher nicht zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer geeignet. Es enthält zwar eine Fotodokumentation und eine Angabe der Baumaterialien. Baumängel, statische Probleme oder Schäden und deren Auswirkungen auf die Nutzungsdauer werden aber keine beschrieben.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab (VwGH 24.10.1990, 87/13/0119; VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich (VwGH 22.6.2001, 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 (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Diesem Erfordernis wird im Gutachten von Ing. ***A***, in dem der 1.5.2006 als Bewertungsstichtag und der 23.8.2017 als Tag der Befundaufnahme angegeben ist, nur ansatzweise entsprochen, indem auf eine Fotodokumentation im Verkehrswertgutachten von Ing. ***B*** mit Befundaufnahme am 4.11.2005 verwiesen wird. In diesem Gutachten werden keine nennenswerten Baumängel oder Schäden beschrieben.

Nach Meinung des Gutachters weiche der bauliche Zustand zum Zeitpunkt der Befundaufnahme nicht wesentlich vom Stichtag ab. Eine Begründung dazu, warum sich der bauliche Zustand von 2005 bis 2017 nicht verändert haben soll, findet sich nicht in dem Gutachten von Ing. ***A***.

Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts lässt dies auch den Schluss zu, dass sich der bauliche Zustand zwischen 4.11.2005 und 23.8.2017 nicht wesentlich verschlechtert hat und keine statischen Probleme aufgetreten sind.

Abgesehen von diesem Umstand, ist das vorgelegte Gutachten von Ing. ***A*** nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aus folgenden Gründen nicht geeignet eine kürzere als die vom Finanzamt angesetzte Nutzungsdauer nachzuweisen:

Ein Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.05.05, 2001/13/0162). Dies schließt eine ziffernmäßige Berechnung mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (vgl Kotschnigg, SWK 29/2004, 852 ff).

Maßgeblich für eine höhere AfA im außerbetrieblichen Bereich ist idR die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer (VwGH 8.8.1996, 92/14/0052).

Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müssten, kämen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl VwGH 28. Februar 2012, 2009/15/0108, mwN).

Unter technischer Abnutzung ist der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes zu verstehen, somit sein Substanzverzehr, unter wirtschaftlicher Abnutzung die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Die technische Gesamtnutzungsdauer hängt vom physischen Bestand der Rohbauteile wie Fundamenten, Außenwänden, Decken und Treppen, von der Art der verwendeten Baustoffe, der Konstruktion und Güte der Bauausführung sowie der Nutzungs- und Instandhaltungsintensität ab (Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich (2014), 299. Da tragende Bauteile meist eine hohe Nutzungsdauer (bis zu 200 Jahre)

aufweisen, ist idR eine technische Nutzungsdauer gegeben, die höher ist als die gesetzliche Vermutung von 66 2/3 Jahren (Prodinger, SWK 2018, 311).

Soll also tatsächlich 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.

Finden sich hingegen 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 17.12.2003, 2001/13/0277).

Im vorliegenden Gutachten wird als Begründung für eine kürzere Nutzungsdauer angeführt, dass die Tragekonstruktion der Lagerhallen zwar in Stahlbauweise errichtet sei, jedoch durch eine Vielzahl von Erweiterungen statisch überlastet sei. Den heutigen technischen Normen der Traglastdimensionierung werde nicht entsprochen. Der Gesamtbauzustand sei aufgrund des Alters der Gebäude als reparaturbedürftig zu bezeichnen. Durch die gewerbliche Nutzung der Gebäude und der fehlenden Wärmedämmung und Beheizung im Großteil der Lagerhallen, seien die wesentlichen Bauteile einer erhöhten mechanischen Abnutzung unterlegen.

Einzelbauteile wie leichte Zwischenwandkonstruktionen, Türen, Blechverkleidungen etc. würden in Gewerbegebäuden mit hoher Tagesfrequenz einer stark erhöhten Abnutzung unterliegen und seien nicht auf eine Reparatur- oder einen Teilaustausch ausgelegt, sondern auf Gesamt-Neubau. Daher sei die Berücksichtigung dieser Einzelbauteile bei der Gesamtlebensdauer des Gebäudes unerlässlich.

Zum Bürogebäude (Gebäude 1) wird ausgeführt, dass dieses alters- und nutzungsbedingt bereits Schäden an der Wand- und Deckenkonstruktion des 1. OG aufweise. Es sei ursprünglich als landwirtschaftliche Garage errichtet worden und könne nicht mit Wohngebäuden verglichen werden.

Es fehlt damit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine - über Behauptungen hinausgehende - in die Tiefe gehende Analyse der Bausubstanz mit Baustoffprüfung.

Aus dem Gutachten ergeben sich weder im Jahr 2005 noch 12 Jahre später, zum Zeitpunkt der Befundaufnahme durch Ing. ***A***, statische Probleme, die einer gewerblichen Nutzung entgegenstehen würden. Für ein einsturzgefährdetes Gebäude würde sich wohl kein Mieter finden.

Weiters fehlt eine Feststellung dazu, ob die behauptete Reparaturbedürftigkeit mit wirtschaftlich vertretbaren Mitteln behebbar wäre.

Der Gutachter Ing. ***A*** errechnet aus einer Restnutzungsdauer durch Abzug des jeweiligen Gebäudealters von einer 40-jährigen Gesamtnutzungsdauer. Daraus ergeben sich Restnutzungsdauern von 7 Jahren (Lagerhalle 1), 13 Jahren (Lagerhalle 2) und 25 Jahren (Lagerhalle 3). Selbst bei Ansatz der höchsten im Nutzungsdauerkatalog des Sachverständigenverbandes angegebenen Werte für die Gesamtnutzungsdauer der Gebäude, sei von einer technischen und wirtschaftlichen Nutzungsdauer von aufgerundet maximal 20 Jahren ab Bewertungsstichtag auszugehen.

Dazu ist zu sagen, dass eine Ermittlung der Restnutzungsdauer durch den Abzug des Alters des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zulässig ist (vgl. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Es ist vielmehr vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0187; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091, mwN).

Der Gutachter geht von einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 40 Jahren aus dem Nutzungsdauerkatalog des Sachverständigenverbandes aus.

Nach seiner Auffassung sind die Einzelbauteile wie leichte Zwischenwandkonstruktionen, Türen, Blechverkleidungen etc. nicht auf eine Reparatur- oder einen Teilaustausch ausgelegt und müssten bei der Gesamtlebensdauer des Gebäudes berücksichtigt werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die technische Gesamtnutzungsdauer maßgeblich ist. Diese hängt vom physischen Bestand der Rohbauteile wie Fundamenten, Außenwänden, Decken und Treppen, von der Art der verwendeten Baustoffe, der Konstruktion und Güte der Bauausführung sowie der Nutzungs- und Instandhaltungsintensität ab.

Für die anderen Bauteile, die repariert oder ausgetauscht werden können, kann Erhaltungsaufwand geltend gemacht werden.

Im Gutachten findet sich keine Begründung, warum Einzelbauteile wie leichte Zwischenwandkonstruktionen, Türen, Blechverkleidungen etc. nicht auf eine Reparatur- oder einen Teilaustausch ausgelegt sein sollten.

Zur Feststellung im Gutachten von Ing. ***A***, dass "Wassereindringungen sich nachteilig auf Holzteile ausgewirkt haben und teilweise Wurmbefall feststellbar" sei, ist auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, der Umstände wie Wassereintritt bzw. im Keller aufsteigende Feuchtigkeit nicht als Gründe für eine kürzere Nutzungsdauer zugelassen hat, solange nicht ausgeführt wird, inwiefern diese Bereiche die Qualität der Bauausführung und die damit verbundene Restnutzungsdauer beeinflusst hätten, womit keine nachvollziehbaren Befunde bzw. kein nachvollziehbares Gutachten vorliegt (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Zur Angabe im Gutachten, dass die tragenden Wände und Decken der Gebäude 2-5 in Leichtbauweise ausgeführt seien und deshalb eine kürzere Nutzungsdauer hätten ist Folgendes festzuhalten:

Laut Befund besteht die Tragekonstruktion der Lagerhallen aus I-Stahlträgern mit Stahlbindern und Welleternitdeckung, die Werkstätte besteht aus Ziegelmauerwerk.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts liegt hier keine Leichtbauweise vor.

Leichtbauweise liegt bei Bauausführung im Fachwerk oder Rahmenbau mit einfachen Wänden aus Holz, Blech, Faserzement, Glas (BFG 28.10.15, RV/6100121/2012) oder Ähnlichem und nicht massivem Dach (Papp-, Blech- oder Wellfaserzementausführung) vor (s EStR 3139a).

Bei Bauten in Massivbauweise (Ziegel- oder Steinmauerwerk, Stahlbeton, Stahl oder massive Holzkonstruktion, mit Ausfachung der Wände aus Ziegel- oder Steinmauerwerk, Gasbeton, Betonfertigteilen, Sandwichpaneelen aus Metall, Kunststoff, Glasbausteinen, massivem Glas, Massivholz oder Massivholzplatten, s EStR 3139a) ist hingegen eine Nutzungsdauer von insgesamt 200 Jahren und mehr denkbar (s VwGH 25.9.02, 97/13/0098 zu einem gebrauchten, alten Gebäude; Kanduth-Kristen in Jakom EStG, 16. Aufl., 2023, § 8, II. Gebäude, Abs 1 und Abs 1a, Rz 29).

Der Unabhängige Finanzsenat hatte über ein Gutachten zu entscheiden, in dem eine Nutzungsdauer von nur vierzig Jahren behauptet wurde, da das Gebäude in Leichtbauweise errichtet sei. Tatsächlich waren jedoch tragende Teile aus Beton bzw 25 cm Ziegel errichtet worden. Das Gutachten ging weder darauf ein, warum bei diesen tragenden Teilen eine Nutzungsdauer von nur 35 bis 40 Jahren gegeben sein sollte, noch wurde auf die tatsächlich in Leichtbauweise errichteten Trenn- und Zwischenwände näher eingegangen. Auf den Bauzustand des Gebäudes sei nicht eingegangen worden. Deshalb wurde das Gutachten auch nicht anerkannt (UFS 12.2.2009, RV/1626-W/08).

In freier Beweiswürdigung und auf Basis der zitierten Judikatur zu den Anforderungen an ein Gutachten zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer kommt das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass die vorgelegten Gutachten zur Widerlegung der gesetzlichen Vermutung der Nutzungsdauer nicht geeignet sind. Die behauptete Restnutzungsdauer wurde nicht schlüssig und nachvollziehbar ermittelt. Es fehlen vor allem konkrete Feststellungen zum Zustand der maßgebenden konstruktiven Bauteile zum relevanten Stichtag. Die Auswirkungen von Bauschäden oder Baumängeln auf die Gesamtstabilität wurde nicht konkret untersucht.

Die belangte Behörde hat den Antrag auf Bescheidaufhebung nach § 299 BAO zu Recht abgewiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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 Bundesfinanzgericht folgt der zitierten einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Beurteilung der Eignung eines Gutachtens zum Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer eines Gebäudes stellt eine Tatfrage dar, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist.

Innsbruck, am 31. Mai 2023