

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** über die Beschwerde vom 3. Juli 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. Juni 2021 betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2015 bis 2019 zur Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht:

I. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Die angefochtenen Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2016 bis 2019 werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

A. Erklärungen, Bescheide

Die Beschwerdeführerin hat in den streitgegenständlichen Jahren ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Differenz zwischen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung und jenen laut den bekämpften Bescheiden (siehe dazu die untenstehende Tabelle) ist ausschließlich auf die Abweichungen im Bereich der Absetzung für Abnutzung („AfA) zurückzuführen. Diese wurde von der Beschwerdeführerin mit einem Betrag von EUR 9.957,92 (2015 bis 2018) bzw. EUR 6.245,93 (2019) berücksichtigt und weicht somit deutlich von jenem Betrag ab, der vom belangten Finanzamt errechnet wurde (siehe dazu die unter der Tabelle zitierte Bescheidbegründung).

Jahr	Einkünfte lt. Erklärung	Einkünfte lt. Bescheid	Differenz
2015	-14.655,24	-6.571,10	8.048,14
2016	-13.514,17	-5.430,03	8.084,14
2017	-10.461,34	-2.377,20	8.084,14
2018	-12.298,41	-4.214,27	8.084,14
2019	-9.210,76	-4.838,61	4.372,15

Begründend wurde in den bekämpften Bescheiden (sämtlich ergangen am 22.06.2021) wie folgt ausgeführt:

Die Afa wird mit 1,5% von der Bemessungsgrundlage des Gebäudes in Höhe von € 124.918,55 berechnet und wird daher mit € 1.873,78 angesetzt. Für die Begründung wird auf die außerordentliche Revision des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Linz Ra 2020/15/0119 verwiesen.

B. Beschwerde

Im Rahmen der **am 03.07.2021 eingebrachten Beschwerde** wurde betreffend die Jahre **2015 bis 2018** begründend wie folgt ausgeführt:

Laut dem beschwerdegegenständlichen Bescheid wurde die AfA entgegen der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 21. September 2000 [Anmerkung: gemeint wohl 2020] festgesetzt. Darüber hinaus wird auf die detaillierte Begründung zur Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2019 verweisen, die vollinhaltlich auch für die gegenständliche Beschwerde gilt. Antrag: Festsetzung der AfA entsprechend der Entscheidung des BFG mit 6.245,92 EUR und Ausstellung eines des entsprechenden Bescheides über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2015.

Im Rahmen der ebenfalls **am 03.07.2021 eingebrachten Beschwerde** betreffend das Jahr **2019** wurde begründend wie folgt ausgeführt:

Die Afa für Steuererklärung des Jahres 2019 wurde gemäß der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 21. September 2000 [Anmerkung: gemeint wohl 2020] ermittelt und erklärt. Laut dem beschwerdegegenständlichen Bescheid wurde die Afa entgegen der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes so festgesetzt, wie diese seitens des Finanzamtes uE rechtswidrig sowohl im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2011-2014 als auch im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht vertreten wurde. Zur Begründung wird darüber hinaus auf die Entscheidung des BFG Seite 18 verweisen; demnach ist die gutachterlich festgestellte Restnutzungsdauer von 20 Jahren insbesondere in Hinblick auf das Alter des Gebäudes sowie der festgestellten Baumängel nachvollziehbar und wird die Restnutzungsdauer (=wesentliche Grundlage der Afa) für das bescheidgegenständliche Gebäude mit 20 Jahre vom Bundesfinanzgericht als erwiesen angesehen. Die im beschwerdegegenständlichen Bescheid angesetzte Nutzungsdauer von 66,67 Jahren (entspricht dem Ansatz für neue Gebäude), steht dem Faktum gegenüber, dass das bescheid-gegenständliche Gebäude im Jahr 1922 (also vor fast 100 Jahren) errichtet und 1962 durch einen Zubau erweitert wurde und widerspricht diametral der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes. Antrag: Festsetzung der Afa entsprechend der Entscheidung des BFG mit 6.245,92 EUR und Ausstellung eines Bescheides über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2019 entsprechend der ursprünglichen Steuererklärung.

Zusätzlich wurde in sämtlichen Beschwerden das Unterbleiben der Erlassung einer Beschwerdeentscheidung und die Vorlage der Beschwerde binnen drei Monaten an das Bundesfinanzgericht beantragt.

C. Verfahren betreffend die Jahre 2011 bis 2014

Bei der von der Beschwerdeführerin im Rahmen der Beschwerde angeführten Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 21.09.2020 handelt es sich um das zur Geschäftszahl RV/5101067/2016 ergangene Erkenntnis, welches allerdings vom VwGH wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Das fortgesetzte Verfahren wurde durch das Bundesfinanzgericht mittels Erkenntnis vom 05.04.2023 erledigt (BFG 05.04.2023, RV/5100355/2022). Im Rahmen dieses (in Rechtskraft erwachsenen) Erkenntnisses hat das Bundesfinanzgericht den Wert des von der Beschwerdeführerin vermieteten Gebäudes – und somit die Grundlage für die Berechnung der AfA – mit einem Betrag von EUR 124.918,55 und die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit 66,67 Jahren festgestellt.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird im Übrigen – soweit für das gegenständliche Verfahren von Relevanz – auf die obig angeführten Entscheidungen verwiesen.

D. Verfahren vor dem BFG

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht am 09.09.2021 zur Entscheidung vorgelegt. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.03.2022 wurde die Beschwerdesache mit Wirkung ab 01.04.2022 in die Geschäftsabteilung des erkennenden Richters übertragen.

Mit **Vorhalt vom 11.08.2023** wurde die Beschwerdeführerin auf die (obig erwähnte) Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 05.04.2023 betreffend die Jahre 2011 bis 2014 verwiesen und um Stellungnahme gebeten, ob die Beschwerdeführerin einer Erledigung des gegenständlichen Verfahrens gemäß § 300 BAO unter Beachtung der Ergebnisse des Verfahrens betreffend die Jahre 2011 bis 2014 sowie der gesetzlich gebotenen Anpassungen im Bereich der Zehntelabsetzung ab 2016 (d.h. Umrechnung der noch offenen „Zehntel“ auf „Fünfehtel“ und entsprechend längere Verteilung) offen gegenüber steht.

Die Beschwerdeführerin hat diesen Vorhalt unbeantwortet gelassen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

An der Beschwerdeführerin sind *****Ges1***** zu 75% und *****Ges2***** zu 25% beteiligt.

Die Gesellschafter haben die – streitgegenständliche und in den Streitjahren vermietete – bebaute Liegenschaft am 03.10.2011 um einen fremdüblichen Kaufpreis von EUR 238.000,00 erworben. Unter Berücksichtigung der Anschaffungsnebenkosten in Höhe von EUR 10.948,00 ergeben sich somit Anschaffungskosten von insgesamt EUR 248.948,00. Davon ist ein Betrag von EUR 124.029,45 dem Grund und Boden und ein Betrag von EUR 124.918,55 dem Gebäude zuzuordnen.

Zusätzlich wurde in den Jahren 2012 und 2013 eine Generalsanierung des sich auf der Liegenschaft befindlichen Gebäudes durchgeführt. Die diesbezüglichen Kosten haben sich auf EUR 136.435,00 brutto (somit EUR 113.696,00 netto) belaufen, wobei auf 2012 ein Betrag von EUR 90.223,30 (netto) und auf 2013 ein Betrag von EUR 23.472,70 (netto) entfallen ist. Konkret umfasste die Sanierung folgende Maßnahmen:

- Entfernung alter Fußböden und Wandbeläge wie Fliesen und Tapeten, teilweise Entfernung Estrich, teilweises Abschlagen des Innenputzes, Entfernung der Eternitfassade samt Dämmung
- Herstellung von Wärmedämmungen im Bereich der Bodenplatte EG, der Decke über EG, der obersten Geschoßdecke (Dachboden), sowie teilweise Erneuerung des Estrichs

- Freilegung erdberührter Wohnungsaußenmauer/Flachdach – Erneuerung der Abdichtung und Herstellung einer zeitgemäßen Dämmung
- Teilweise Erneuerung der Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallation, sowie Erneuerung der Sanitäreinrichtung
- Erneuerung Fußboden-/Wandbeläge (Fliesen, Parkett)
- Austausch der Fenster und der Terrassentüren sowie der Wohnungseingangstüren/-innentüren
- Herstellung Wärmedämmverbundsystem statt Eternitfassade mit Dämmung
- Erneuerung von Stiegegeländern/Absturzsicherungen
- Malerarbeiten

Es wurden keine Baumaßnahmen durchgeführt, die einer baubehördlichen Anzeige- oder Bewilligungspflicht unterliegen.

Die von der Beschwerdeführerin betreffend das vermietete Gebäude begehrte Nutzungsdauer von 20 Jahren wird von dieser auf ein von der Beschwerdeführerin eingeholtes Gutachten gestützt, welches vom Bundesfinanzgericht zunächst (d.h. im Rahmen des Erkenntnisses vom 21.09.2020 zur Gz. RV/5101067/2016) als für die Nachweisführung geeignet angesehen wurde. Dieser Ansicht hat der VwGH jedoch im ebenfalls obig zitierten Erkenntnis (VwGH 22.05.2022, Ra 2020/15/0119) eine deutliche Absage erteilt und das von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführte Gutachten als nicht zum Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer geeignet qualifiziert. Da dieses Gutachten auch im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht (siehe oben; BFG 05.04.2023, RV/5100355/2022) durch die Beschwerdeführerin nicht entsprechend ergänzt oder durch ein den Kriterien des VwGH entsprechendes Gutachten ersetzt wurde, ist das Bundesfinanzgericht in dieser Entscheidung – mangels tauglicher Nachweisführung – von der Anwendbarkeit der gesetzlichen Abschreibungsdauer von 66,67 Jahren ausgegangen.

Die Beschwerdeführerin hat auch im gegenständlichen Verfahren keine ergänzte Version des obig angeführten Gutachtens oder ein zusätzliches Gutachten vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung betreffend das Beteiligungsausmaß der Gesellschafter an der Beschwerdeführerin beruht auf den angefochtenen Bescheiden, genauer dem (rechnerischen) Verhältnis der den einzelnen Gesellschaftern zugeteilten Anteilen zu den gesamten, auf Ebene der Beschwerdeführerin festgestellten, Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Betreffend die Feststellungen zum Kaufpreis der im Jahr 2011 erworbenen Liegenschaft, den diesbezüglichen Anschaffungsnebenkosten, der Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits sowie dem Gesamtbetrag der

Sanierungskosten wird auf den vom Bundesfinanzgericht im Verfahren betreffend die Jahre 2011 bis 2014 (BFG vom 05.04.2023, RV/5100355/2022) festgestellten Sachverhalt sowie die zugehörige Beweiswürdigung verwiesen.

Die Aufteilung der Sanierungskosten auf die Jahre 2012 und 2013 ergibt sich aus den von der Beschwerdeführerin für die Jahre 2012 und 2013 eingereichten Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften. In den betreffenden Jahren wurde von der Beschwerdeführerin in der Kennzahl 9470 „Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen)“ ein Betrag von EUR 9.022,33 (2012) bzw. EUR 11.369,60 (2013) gemeldet. Daraus ergibt sich, dass im Jahr 2012– gemäß § 28 Abs. 2 EStG in der damaligen Fassung auf 10 Jahre zu verteilende – Aufwendungen von EUR 90.223,30 entstanden sein müssen. Die im Jahr 2013 entstandenen Aufwendungen ergeben sich somit durch Abzug des bereits im Jahr 2012 entstandenen Aufwandes (EUR 90.223,30) von den gesamten Sanierungskosten iHv EUR 113.696,00, daher EUR 23.472,70.

Die Feststellung betreffend die von der Sanierung umfassten Arbeiten sowie jene, dass keine Baumaßnahmen durchgeführt wurden, die einer baubehördlichen Anzeige- oder Bewilligungspflicht unterliegen, ergeben sich aus dem Erkenntnis des BFG vom 21.09.2020. Wie ausgeführt wurde dieses Erkenntnis zwar durch den VwGH wegen der Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, die Art und der Umfang der durchgeführten Sanierungsarbeiten waren allerdings nicht Gegenstand des Verfahrens vor dem VwGH und können somit – zudem sie weder in der Amtsrevision aufgegriffen noch durch die Beschwerdeführerin bestritten wurden – bedenkenlos für dieses Erkenntnis übernommen werden.

Betreffend die Feststellungen zu jenem Gutachten, aus dem die Beschwerdeführerin eine Abschreibungsdauer von 20 Jahren ableiten möchte, ist wiederum auf das obig angeführte Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG 05.04.2023, RV/5100355/2022) sowie auf die diesbezüglichen Ausführungen des VwGH (VwGH 22.05.2022, Ra 2020/15/0119) zu verweisen. Obwohl beide Verfahren die Vorjahre (d.h. 2011 bis 2014) betreffen, ist ein Verweis insbesondere auch deshalb zulässig, weil von der Beschwerdeführerin bis dato kein ergänztes oder zusätzliches Gutachten vorgelegt wurde und die Beschwerdeführerin die begehrte Abschreibungsdauer von 20 Jahren somit auch für die Jahre 2015 bis 2019 auf dieses – vom VwGH gerade als nicht zur Nachweisführung iSd § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 geeignet qualifiziertes – Gutachten stützt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung) bzw. Spruchpunkt II. (Abänderung)

A. Rechtliche Grundlagen

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung lautet auszugsweise:

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:

[...]

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. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 112/2012 lautet auszugsweise:

Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,*
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie*
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,*

sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.*
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.*

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. [...]

§ 28 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 lautet auszugsweise:

Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,

sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. [...]

§ 124b Z 291 EStG 1988 lautet:

§ 28 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 ist erstmalig auf Ausgaben für Instandsetzungen und Instandhaltungen anzuwenden, die im Kalenderjahr 2016 abgeflossen sind. Für davor erfolgte Ausgaben für Instandsetzungen bei Wohngebäuden, die bisher nach Maßgabe des § 28 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015 steuerlich berücksichtigt worden sind, verlängert sich hinsichtlich der Beträge, die ab der Veranlagung 2016 zu berücksichtigen sind, der ursprüngliche Verteilungszeitraum von zehn auf fünfzehn Jahre.

B. Absetzung für Abnutzung

Wie bereits ausgeführt, hat der VwGH im Verfahren betreffend die Jahre 2011 bis 2014 ausgesprochen, dass jenes Gutachten, aus dem die Beschwerdeführerin eine Nutzungsdauer von 20 Jahren für das streitgegenständliche Gebäude ableiten will, methodisch verfehlt und somit nicht zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 geeignet ist (VwGH 22.05.2022, Ra 2020/15/0119). Konkret hat der VwGH wie folgt ausgeführt:

17 Ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich auch 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. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl. VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006, mwN).

18 Das Bundesfinanzgericht hat - mit Ausnahme von Ausführungen zu dem Stichtag des Gutachtens - keine konkreten Überlegungen zur Folgerichtigkeit des Gutachtens angestellt. Die Auseinandersetzung beschränkt sich auf den nicht weiter begründeten Satz, dass das Gutachten schlüssig sei und sich die festgestellte Restnutzungsdauer von 20 Jahren insbesondere im Hinblick auf das Alter des Gebäudes sowie die festgestellten Baumängel als nachvollziehbar erweise.

19 Das Gutachten erweist sich allerdings in mehrerlei Hinsicht als methodisch verfehlt.

20 Im Gutachten wird tabellarisch - getrennt nach Altbau und Zubau - die technische Lebensdauer der einzelnen Komponenten der Gebäude angegeben. Für den Altbau gibt die Tabelle für die konstruktiven Teile des Gebäudes - also die Fundamente, Mauerarbeiten und Beton- und Stahlbetonarbeiten - eine Restnutzungsdauer von 45 Jahren an; beim Neubau eine solche von 35 bis 50 Jahren. Die nicht konstruktiven Teile des Gebäudes, wie Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, werden mit einer Restnutzungsdauer von 0 bis 15 Jahren angeführt.

21 Das **Gutachten** nimmt sodann eine **Ermittlung der Restnutzungsdauer durch Errechnung eines Durchschnittswertes aus den technischen Nutzungsdauern der einzelnen Gebäudekomponenten**, wie etwa auch des Innen- und Außenputzes und der Fenster, vor und kommt dadurch zu einer Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes von 20 Jahren zum Stichtag.

22 **Damit entspricht das Gutachten aber nicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.** Die Nutzungsdauer ist aus dem Bauzustand abzuleiten, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiven haltbaren Bauteilen ergibt (vgl. VwGH, 23.5.2007, 2004/13/0091, Kirchmayr/Wimmer in Doralt et al, EStG²², § 8 Tz 25, mwN; zum Abstellen auf die Nutzungsdauer des Stahlbetonskeletts siehe VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230). Die kürzere Nutzungsdauer einzelner anderer Gebäudebestandteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigt es nicht, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (vgl. schon VwGH 11.6.1965, 2011/64).

23 **Es lässt sich darüber hinaus auch nicht nachvollziehen, wie die Restnutzungsdauer der konstruktiven haltbaren Gebäudeteile ermittelt wurde.** Auf Seite 13 des Gutachtens wird

ausgeführt, dass keine Verlängerung der Restnutzungsdauer zu berücksichtigen sei, weil seit der Errichtung bis zum Bewertungsstichtag keine Modernisierungsarbeiten erfolgt seien. Die Restnutzungsdauer sei nach der Gesamtnutzungsdauer abzüglich des Alters des Gebäudes unter Berücksichtigung von Bauschäden und Modernisierungen erfolgt. Ob die Restnutzungsdauer dahingehend ermittelt wurde, dass von der Gesamtnutzungsdauer das Alter des Gebäudes abgezogen wurde, ist ebenso unklar, wie der Umstand, inwieweit die Bauschäden in die Berechnung der Restnutzungsdauer Eingang gefunden haben. Dies ergibt sich auch nicht aus anderen Stellen des Gutachtens. Das Gutachten enthält zu den konstruktiven Elementen lediglich Aussagen wie beispielsweise „normale Unterhaltung mittleren Umfanges“ oder „reparaturbedürftig“. **Eine nachvollziehbare Schlussfolgerung aus den festgestellten Schäden bzw. dem Bauzustand auf die verbleibende Restnutzungsdauer lässt sich daraus nicht ableiten.**

24 Eine Ermittlung der Restnutzungsdauer durch den Abzug des Alters des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ebenfalls nicht zulässig (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; 23.5.2007, 2004/13/0091, mwN).

25 Zu Recht weist das Finanzamt auch darauf hin, dass die zeitnah erfolgte Sanierung des Gebäudes nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben kann. Die Restnutzungsdauer eines Gebäudes ist zwar grundsätzlich zum jeweiligen Stichtag und nicht unter Berücksichtigung einer fiktiven Sanierung zu beurteilen. Ist eine Sanierung - gemessen an den Erträgen aus der Vermietung - wirtschaftlich vertretbar, dann kann allerdings unterstellt werden, die erforderlichen Arbeiten würden wie sonst laufende Erhaltungsarbeiten umgehend nachgeholt und wären daher bei der Beurteilung der Restnutzungsdauer schon im Zeitpunkt des Erwerbs des Gebäudes mitzubetrachten (vgl. VwGH 26.6.1984, 84/14/0001; siehe zu einer berücksichtigten Sanierung bei der Restnutzungsdauer 23.5.2007, 2004/13/0052).

26 Das verfahrensgegenständliche Gutachten ist somit methodisch verfehlt. Das Bundesfinanzgericht hat sich mit dem Gutachten nicht inhaltlich auseinandergesetzt und die Behauptung der mitbeteiligten Partei ungeprüft übernommen.

Auf Basis der obigen Ausführungen und aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin weder für eine Ergänzung des vom VwGH als unzureichend qualifizierten Gutachtens gesorgt noch ein zusätzliches Gutachten vorgelegt hat, ist auch für das gegenständliche Verfahren auf die obig zitierte Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 und die darin normierte Abschreibungsdauer von 66,67 Jahren (Abschreibungssatz somit 1,5% per anno) zu verweisen.

Daraus ergibt sich auch für die streitgegenständlichen Jahre – analog zur Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes für die Jahre 2011 bis 2014 (BFG 05.04.2023, RV/5100355/2022) – ein jährlicher AfA-Betrag von EUR 1.873,78. Dieser Betrag errechnet sich aus dem im Sachverhalt

festgestellten Gebäudewert von EUR 124.918,55, multipliziert mit dem in der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 angeführten Abschreibungssatz von 1,5%.

C. Zehntelabsetzung

a) Qualifikation der Generalsanierung als Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand

Eine Herstellung liegt im Allgemeinen vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt. Solcherart besteht Parallelität zwischen den Herstellungskosten iSd EStG und jenen nach § 203 Abs 3 UGB (vgl. VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333). Bauliche Maßnahmen, die die Wesensart eines Gebäudes ändern und somit zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand führen, liegen etwa bei Anbau, Umbau größeren Ausmaßes, Gebäudeaufstockung oder ähnlichem vor (vgl. VwGH 10.06.1987, 86/13/0167).

Erhaltungsaufwand liegt demgegenüber insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (vgl. VwGH 17.05.2006, 2004/14/0080; VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333).

Zu den Erhaltungsaufwendungen gehören nach § 4 Abs 7 (bzw. § 28 Abs 2) EStG 1988 auch Instandsetzungsaufwendungen, d.h. Aufwendungen, die - bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes - "den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern". Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Im Geltungsbereich des EStG 1988 stellt solcherart auch der Austausch eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten bleibt (vgl. zum Ganzen VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333; VwGH 02.08.1995, 93/13/0197; vgl. dazu auch *Mayr*, ÖStZ 2003, 41 ff mwN).

Ergänzend ist zudem darauf hinzuweisen, dass Erhaltungsaufwand nach der Rechtsprechung des VwGH nicht schon wegen seiner zeitlichen Nähe zum Anschaffungsvorgang als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand qualifiziert werden kann (vgl. VwGH 23.05.2013, 2010/15/0067; VwGH 30.06.2006, 2005/13/0076).

Im Beschwerdefall erfolgte im Wesentlichen eine Generalsanierung des Gebäudes, ohne dass durch die durchgeführten Maßnahmen (Austausch Dämmung, Austausch Fenster und Türen, Austausch Wand- und Bodenbeläge, etc.) eine Änderung der Wesensart bewirkt wurde, sodass keine Herstellungsmaßnahme vorliegt. Vielmehr führen die durchgeführten Maßnahmen nach der Maßgabe der obig angeführten Rechtsprechung des VwGH zu Instandsetzungsaufwendungen, die "den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern". Gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl. I 2012/112 waren die gegenständlichen Sanierungskosten bis inklusive 2015 (siehe die obig zitierte Übergangsvorschrift des § 124b Z 291 EStG 1988) – in Übereinstimmung mit den für den Beschwerdezeitraum eingereichten Steuererklärungen der Beschwerdeführerin und den insoweit erklärungskgemäß ergangenen Feststellungsbescheiden der belangten Behörde – somit (zwingend) gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

b) Anwendbarkeit der Übergangsvorschrift des § 124b Z 291 EStG 1988

Gemäß der obig zitierten Vorschrift des § 124b Z 291 EStG 1988 verlängert sich bei vor dem Kalenderjahr 2016 erfolgten Ausgaben für Instandsetzungen bei Wohngebäuden, die bisher nach Maßgabe des § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015 steuerlich berücksichtigt worden sind, hinsichtlich der Beträge, die ab der Veranlagung 2016 zu berücksichtigen sind, der ursprüngliche Verteilungszeitraum von zehn auf fünfzehn Jahre. Das bedeutet im konkreten Fall:

Sanierung 2012 – Die im Zusammenhang mit der Sanierung im Jahr 2012 angefallenen Ausgaben waren – gemäß der damaligen Rechtslage – auf 10 Jahre zu verteilen. Im Zeitraum 2012 bis 2015 konnten somit vier Zehntel verwertet werden, die verbliebenen sechs Zehntel sind – aufgrund der obig zitierten Übergangsvorschrift des § 124b Z 291 EStG 1988 iVm § 28 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 – nunmehr auf elf Jahre zu verteilen (entspricht der gesetzlich gebotenen Verlängerung des Verteilungszeitraumes auf insgesamt fünfzehn Jahre).

Sanierung 2013 – Die im Zusammenhang mit der Sanierung im Jahr 2013 angefallenen Ausgaben waren – gemäß der damaligen Rechtslage – auf 10 Jahre zu verteilen. Im Zeitraum 2013 bis 2015 konnten somit drei Zehntel verwertet werden, die verbliebenen sieben Zehntel sind – aufgrund der obig zitierten Übergangsvorschrift des § 124b Z 291 EStG 1988 iVm § 28 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 – nunmehr auf zwölf Jahre zu verteilen (entspricht der gesetzlich gebotenen Verlängerung des Verteilungszeitraumes auf insgesamt fünfzehn Jahre).

Hinsichtlich der konkreten Berechnung wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen.

Auffällig erscheint, dass die Beschwerdeführerin in den Jahren 2012 bis 2015 (also somit in jenen Zeiträumen, in denen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 2012/112 auch für

Instandsetzungsaufwendungen eine Verteilung auf zehn Jahre geboten war), die fraglichen Zehntel in der Kennzahl 9470 „Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 2 (Zehntelabsetzungen)“ gemeldet hat. Ab dem Veranlagungsjahr 2016 und der ab diesem Jahr gebotenen Verteilung auf fünfzehn Jahre (siehe die obigen Ausführungen) wurde der idente Betrag, der in den Jahren 2012 bis 2015 in der Kennzahl 9470 gemeldet wurde, in die Kennzahl 9480 „Absetzbare Aufwendungen nach § 28 Abs. 3 (Zehntel-/Fünfzehntelabsetzungen)“ verschoben. Ungeachtet dessen, ob dies versehentlich oder bewusst erfolgt ist, vermag die bloße „Verschiebung“ in eine andere Kennzahl die gesetzlich gebotenen Konsequenzen – und somit die Verteilung des Instandsetzungsaufwandes auf insgesamt fünfzehn Jahre – nicht zu verhindern.

D. Conclusio

Auf Basis der obigen Ausführungen war die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2015 abzuweisen. Die im bekämpften Bescheid berücksichtigte AfA wurde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes korrekt berechnet. Eine Umrechnung der Zehntelabsetzung auf Fünfzehntel hat nach der Vorschrift des § 124b Z 291 EStG 1988 erst ab der Veranlagung 2016 zu erfolgen, weshalb sich für das Jahr 2015 keine diesbezüglichen Auswirkungen ergeben.

Die Bescheide betreffend die Jahre 2016 bis 2019 waren entsprechend abzuändern. Es wird diesbezüglich auf die – bereits im Spruch genannten – Berechnungsblätter betreffend die Jahre 2016 bis 2019 verwiesen.

3.2. Zu Spruchpunkt IV. (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 gegenständliche Erkenntnis folgt der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Hinsichtlich der Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits beruht das Erkenntnis auf dem vom Bundesfinanzgericht als Folge der freien Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt. Die Nutzungsdauer von Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ergibt sich ebenso aus dem Gesetz wie die Verlängerung des Verteilungszeitraumes der „Instandsetzungszehntel“ ab dem Kalenderjahr 2016. Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 14. November 2023