

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***Ri1***, den Richter ***Ri2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LRi1*** und ***LRi2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, Walther-von-der-Vogelweide-Platz 4, 9020 Klagenfurt am Wörthersee, über die Beschwerde vom 5. Dezember 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamtes Spittal Villach), dieses vertreten durch ***FAV1***, vom 6. November 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2017 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 15. Mai 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf1*** 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

Frau ***BF1***, geboren am ***Geb-BF1***, und Herr ***BF2***, geboren am ***Geb-BF2***, (in weiterer Folge die Bf) haben mit Kaufvertrag vom 16.11.2017 gemeinsam die Liegenschaft ***L1*** erworben, wobei das Eigentumsrecht an der Immobilie zu 2/3 für Frau ***BF1*** und zu 1/3 für Herrn ***BF2*** einverleibt wurde. Verkäuferin des Objektes war die damalige Arbeitgeberin von Frau ***BF1***, die ***BA*** mit Sitz in ***Sitz-VB*** (in weiterer Folge kurz ***BA***). Der Kaufpreis betrug Euro 290.000,- netto zuzüglich Nebenkosten. Auf dem Objekt befindet sich ein Wohn- und Geschäftsgebäude.

Zu Zeitpunkt des Erwerbs der Immobilie durch die Bf befanden sich im Erdgeschoß des Hauses eine Bankfiliale der ***BA*** und im Obergeschoß zwei leerstehende Wohnungen.

Im Kaufvertrag vom 16.11.2017 wurde festgehalten, dass zeitgleich mit dem Abschluss des Immobilienerwerbs ein Mietvertrag abgeschlossen wird, mit welchem die ***BA*** die für die Bankfiliale genutzten Räumlichkeiten im Erdgeschoss und dazugehörige Außenflächen für eine Dauer von zumindest 5 Jahren von den Bf weitermietet. Tatsächlich wurde bereits am 08.11.2017 ein Mietvertrag zwischen den Bf und der ***BA*** abgeschlossen. Gemäß diesem Vertrag mietete die ***BA*** die Räumlichkeiten im Erdgeschoss von den Bf ab dem 01.12.2017. Als Hauptmietzins wurde ein monatlicher Betrag von Euro 1.750,00 netto vereinbart. Die Mietdauer wurde mit 13 Jahren befristet.

Am 01.12.2017 wurde zwischen den Bf und der Firma ***GP*** ein Mietvertrag betreffend die Fläche zur Anbringung und Belassung eines Tabakwarenautomats an der Ostseite des Gebäudes auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Als monatlicher Mietzins wurde ein Betrag von Euro 42,50 zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart.

Am 24.5.2018 wurde für die Eigentümergemeinschaft die Steuererklärung für das Jahr 2017 eingereicht. Darin wurde unter anderem die Halbjahres-AfA für das gesamte Gebäude mit einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren als Werbungskosten geltend gemacht.

Nach Rückfrage durch die Abgabenbehörde vor Erlass des Feststellungsbescheids für die Eigentümergemeinschaft betreffend dem Jahr 2017 gaben die Bf am 05.11.2018 bekannt, dass das Obergeschoss des Gebäudes derzeit nicht vermietet werde, da hierfür zusätzliche Parkplätze benötigt werden. Ein Ankauf von Parkplätzen sei absehbar, danach werde man weitere Investitionen tätigen und die Wohnungen vermieten. Eine Kürzung der Gebäudeabschreibung um den Anteil der Wohnungen im Obergeschoss sei daher nicht notwendig. Bezüglich der verkürzten Abschreibungsdauer wurde ein Verkehrswertgutachten der Liegenschaft, datiert mit 28.07.2014, übermittelt, welches für die ***BA*** erstellt wurde und in welchem unter anderem ausgeführt wird, dass das Gebäude ab Erstellungszeitpunkt des Gutachtens noch weitere 15 Jahre in diesem Ausbauzustand genutzt werden könne.

Am 06.11.2018 erließ die Abgabenbehörde den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO bezüglich des Jahres 2017. Zur verkürzten Nutzungsdauer führte das Finanzamt in der Bescheidbegründung zusammengefasst aus, dass das Gebäude laut dem vorgelegten Verkehrswertgutachten in einem durchschnittlichen Erhaltungszustand sei. Es fehle an der Beschreibung des technischen Bauzustands und einer nachvollziehbaren und schlüssigen Darlegung der verkürzten Nutzungsdauer durch die Bf. Daher werde die AfA mit einer Bemessungsgrundlage von 1,5 % anerkannt. Zudem seien die Wohnungen im Obergeschoss nicht vermietet und stünden auch nicht zur Vermietung bereit, weshalb für diese Flächen überhaupt keine AfA als Werbungskosten anerkannt werden.

Am 05.12.2018 erhoben die Bf fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragten darin erneut die Berücksichtigung der AfA für das gesamte Gebäude unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 30 Jahren. Die AfA könne bei Gebäuden bereits vor der Erzielung von

Mieteinnahmen geltend gemacht werden. Die Wohnungen im Obergeschoss stünden bereits zur Vermietung bereit, auch wenn bis zur tatsächlichen Vermietung noch geringfügige Adaptierungen vorgenommen werden müssen. Dies sei auch ohne den Erwerb von weiteren Parkplätzen der Fall, wenn auch nicht in einem gleichwertigen Umfang. Demgemäß könne die AfA für das gesamte Gebäude geltend gemacht werden. Die verkürzte Nutzungsdauer sei von einer gerichtlich zertifizierten Sachverständigen nachvollziehbar ermittelt worden.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 17.12.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend führte die Behörde aus, dass das vorgelegte Gutachten aus dem Jahr 2014 lediglich zur Ermittlung des Verkehrswerts diene und dieser ausschließlich nach dem äußeren Augenschein des Objekts ermittelt wurde. Insbesondere sei darin keine Darstellung und keine Berechnung einer technischen Restnutzungsdauer vorgenommen worden. Ein Nachweis für die Abweichung von der gesetzlich normierten Nutzungsdauer sei durch die Bf demgemäß nicht erbracht worden. Hinsichtlich der nicht vermieteten Wohnungen seien keine für Dritte erkennbare, effektive Bemühungen zur Vermietung vorhanden, sondern lediglich bloße Absichtserklärungen. Zudem seien die Räumlichkeiten im Obergeschoss nicht in einem vermietungsbereiten Zustand. Die Kürzung der AfA hinsichtlich der Wohnungen im Obergeschoss gemäß einem Flächenschlüssel sei daher zu Recht erfolgt.

Am 16.01.2019 stellten die Bf den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht. In diesem wurde dem Grunde nach auf die eingebrachte Beschwerde vom 05.12.2018 verwiesen und zusätzlich ein weiteres Gutachten über die Nutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt, welches mit 27.12.2018 datiert ist und von der identen Sachverständigen erstellt wurde, welche bereits das Verkehrswertgutachten vom 28.07.2014 ausgefertigt hatte. Zudem wurde von den Bf im Vorlageantrag vorgebracht, dass im gegenständlichen Abgabeverfahren ein wesentlicher Verfahrensmangel vorliege, da ein Beweisantrag nicht bearbeitet worden sei. Um welchen Beweisantrag es sich handelt, wurde von den Bf nicht bekannt gegeben. Es wurde eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat beantragt.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde am 04.02.2019 dem Verwaltungsgericht zur Entscheidung vor. Im Vorablagebericht wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass sich der von den Bf behauptete Verfahrensmangel auf die nicht erfolgte Besichtigung der gegenständlichen Liegenschaft durch die Behörde beziehe. Diesem Beweisantrag sei nicht entsprochen worden, da das vorgelegte Verkehrswertgutachten als gesamtes kein taugliches Beweismittel darstelle und daher eine verkürzte Abschreibungsdauer (auch bei Durchführung einer etwaigen Besichtigung des Objekts) nicht angenommen werden könne.

Am 15.05.2024 fand am Bundesfinanzgericht die mündliche Senatsverhandlung statt.

In dieser wurde vom anwesenden Bf ***BF2*** bzw der steuerlichen Vertreterin der Bf zusammengefasst vorgebracht, dass die für die Vermietung des Obergeschosses benötigten

Parkplätze im Jahr 2019 zugekauft worden seien. In weiterer Folge seien die Wohnungen im Obergeschoss des Gebäudes ab April 2020 vermietet worden. Der Kaufpreis für die Parkplätze habe Euro 38.560,00 betragen und sei das gesamte Gebäude nach deren Ankauf in weiterer Folge an einen Mieter vermietet worden. Die im Erdgeschoss befindliche Bank sei ausgezogen und habe eine Ablöse entrichtet. Wie von der Sachverständigen prognostiziert seien auch bereits die Fenster im Erdgeschoss ausgetauscht worden und müsse das Dach saniert werden.

Zur Nutzungsdauer des Gebäudes wurde seitens der Bf in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, dass die Abgabenbehörde in ihren Entscheidungen nicht fundiert auf die in den Sachverständigengutachten beschriebenen Schäden eingegangen sei. Das Gebäude stehe direkt gegenüber einer Bahnstrecke und entstehen bzw seien bereits Schäden aufgrund der hierdurch bedingten Erschütterungen am Gebäude entstanden. Zum Zeitpunkt des Kaufs sei das Gebäude von Innen und Außen nass gewesen. Es habe also bereits zum Kaufzeitpunkt tatsächlich massive Schäden am Gebäude gegeben. Der gesetzlich verlangte Nachweis für eine verkürzte Nutzungsdauer sei erbracht worden. Den vorgelegten Gutachten seien die Schäden, welche das Haus zum Kaufzeitpunkt hatte, ausführlich zu entnehmen. Die fachkundige Sachverständige habe eindeutig festgestellt, dass das Gebäude nicht in einer ordnungsgemäßen Qualität erbaut wurde und daher auch nur weitere 15 bis 20 Jahre in diesem Zustand genutzt werden könne. Es gehe nicht darum, dass das Gebäude nach aufwendigen Sanierungen für eine längere Zeit genutzt, sondern wie lange das Gebäude im Zustand des Erwerbs genutzt werden könne. Bei der im Gutachten angegebenen Restnutzungsdauer von 15 bis 20 Jahren handle es sich um eine Schätzung. Eine solche werde auch nach der herrschenden Judikatur als ordnungsgemäß eingestuft. Nach Absprache mit dem damaligen Steuerberater sei bewusst eine gerichtlich beeidete Sachverständige beauftragt worden. Die in der Abgabenerklärung angegebene Nutzungsdauer von 30 Jahren sei deswegen abweichend von der Feststellung der Sachverständigen höher angesetzt worden, damit man auf der sicheren Seite sei und die Nutzungsdauer von der Abgabenbehörde jedenfalls anerkannt werde.

Zur Frage, ob für die leerstehenden Wohnungen im Obergeschoss des Gebäudes bereits im Jahr 2017 die AfA geltend gemacht werden kann, wurde von Seiten der Bf in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass nunmehr das gesamte Gebäude inklusive der Wohnungen im Obergeschoss seit April 2020 mit einer fünfjährigen Befristung an die ***M1*** vermietet werde, welche die beiden Wohnungen als Dienstwohnungen nutze. Natürlich habe immer und somit auch im Jahr 2017 die Bestrebung bestanden das gesamte Gebäude, also auch die Wohnung im Obergeschoss, zu vermieten. Dies zeige eben die tatsächliche Vermietung der Wohnungen im Jahr 2020. Im Jahr 2017 habe man die Wohnungen jedoch noch nicht vermieten dürfen, da nach verwaltungsbehördlichen Auflagen diese nur mit Parkplätzen zur Vermietung angeboten werden durften und keine Parkplätze vorhanden gewesen seien. Es seien aber bereits im Jahr 2017 Bestrebungen für die Vermietung unternommen worden, indem Verhandlungen mit der ***GP1*** über den Ankauf von Parkplätzen aufgenommen

worden seien. Diese Verhandlungen haben sich bis in das Jahr 2019 gezogen, erst im diesem Jahr habe man die Parkplätze erwerben können. Als absehbar gewesen sei, dass man die Parkplätze tatsächlich bekommen werde, sei im Jahr 2019 eine Sanierung der Wohnungen erfolgt und schließlich ab dem Jahr 2020 die Vermietung. Man hätte die Wohnungen bereits im Jahr 2017 im unsanierten Zustand vermieten können, das Vermietungsverbot aufgrund der benötigten Parkplätze sei nur ein verwaltungsbehördliches gewesen. Auch im Jahr 2018 sei der Ankauf der Parkplätze immer noch in Schwebe gewesen, deshalb seien auch in diesem Jahr keine Tätigkeiten hinsichtlich einer Vermietung, mit Ausnahme der Verhandlungen über die Parkplätze, durchgeführt worden. Im Zuge der mündlichen Senatsverhandlung wurde von den Bf ein von der ***GP1*** an die ***BA*** (zu Händen der Bf ***BF1***) adressiertes Schreiben vom 10.3.2017 hinsichtlich des Parkplatzankaufs zum Beweis vorgelegt, dass bereits im Jahr 2017 Bestrebungen zur Vermietung vorgelegen seien. Des Weiteren wurde eine Rechnung der Firma ***GP 2*** vom 2.9.2019 vorgelegt, welche für die Sanierungsplanung der Wohnungen im Obergeschoss ausgestellt wurde.

Die Vertreterin der Abgabenbehörde führte in der mündlichen Verhandlung aus, dass zum Zeitpunkt des Hauskaufes im Jahr 2017 kein Gutachten erstellt worden sei. Der Behörde sei im Abgabeverfahren lediglich ein Gutachten aus dem Jahr 2014 vorgelegt worden, welches jedoch ein Verkehrswertgutachten ist. Dieses sei sowohl methodisch als auch zeitlich verfehlt und enthalte keine Ausführungen zum technischen Bauzustand. Zudem habe sich die Gutachterin selbst widersprochen, da sie in dem Gutachten einmal von einer 15-jährigen und einmal von einer 12-jährigen, wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausgehe. Dabei müsse jedoch die wirtschaftliche von der technischen Nutzungsdauer unterschieden werden. Auf etwaige Schäden des Gebäudes gehe die Gutachterin nicht detailliert ein, der Zustand des Gebäudes werde als normal beschrieben. Im zweiten Gutachten, welches nunmehr im Zuge des Vorlageantrags übermittelt wurde, werde erneut keine detaillierte Untersuchung der Bausubstanz und der technischen Nutzbarkeit beschrieben. Die von der Sachverständigen angeführten Mängel könne man sanieren und betreffen fast ausschließlich nicht die Substanz des Gebäudes. Das Gebäude breche nicht in 20 Jahren zusammen. Wie die ungenaue Restnutzungsdauer im Gutachten von 15 bis 20 Jahren berechnet worden sei, könne dem Gutachten ebenfalls nicht entnommen werden. Eine Verbindung zwischen der von der Gutachterin angenommenen Restnutzungsdauer und der von den Bf schließlich beantragten Restnutzungsdauer von 30 Jahren könne ebenfalls nicht erkannt werden. Es könne nicht eine mögliche Nutzungsdauer im Zweifel angenommen werden, sondern ist eine solche anhand eines Gutachtes konkret nachzuweisen.

Die Bf beantragten zum Abschluss der mündlichen Verhandlung die vollinhaltliche Stattgabe der Beschwerde. Die Vertreterin der Abgabenbehörde beantragte deren Abweisung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Frau ***BF1***, geboren am ***Geb-BF1*** und Herr ***BF2***, geboren am ***Geb-BF2***, haben mit Kaufvertrag vom 16.11.2017 gemeinsam die Liegenschaft ***L1*** erworben, wobei das Eigentumsrecht an der Immobilie zu 2/3 für Frau ***BF1*** und zu 1/3 für Herrn ***BF2*** einverleibt wurde. Verkäuferin war die damalige Arbeitgeberin von Frau ***BF1***, die ***BA*** mit Sitz in ***Sitz-VB***. Der Kaufpreis betrug Euro 290.000,- netto zuzüglich Nebenkosten.

Die Liegenschaft ist laut Flächenwidmungsplan als Bauland-Gewerbegebiet gewidmet und besteht aus einer Fläche von 486 m², wobei hiervon 294 m² als Garten und 192 m² als Baufläche im Grundbuch verbüchert sind. Bei dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude handelt sich es um ein Wohn- und Geschäftsgebäude. Dieses hat eine Gesamtnutzfläche von 381,30 m². Zum Zeitpunkt des Erwerbs der Immobilie durch die Bf im Jahr 2017 befanden sich im Erdgeschoß des Hauses eine Bankfiliale der ***BA*** und im Obergeschoß zwei leerstehende Wohnungen mit einer Gesamtfläche von insgesamt 180 m², welche sich in einem abgewohnten und renovierungsbedürftigen Zustand befanden.

Im Kaufvertrag vom 16.11.2017 wurde festgehalten, dass zeitgleich mit dem Abschluss des Immobilienerwerbs auch ein Mietvertrag abgeschlossen wird, mit welchem sich die ***BA*** (die Verkäuferin) verpflichtet die bereits zum Zeitpunkt des Verkaufs als Bankfiliale genutzten Räumlichkeiten im Erdgeschoss und die dazugehörigen Außenflächen für eine Dauer von zumindest 5 Jahren von den Bf (weiter) zu mieten. Tatsächlich wurde schon am 08.11.2017 ein Mietvertrag zwischen den Bf und der ***BA*** über die Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Gebäudes abgeschlossen. Als Beginn des Mietverhältnisses wurde der 01.12.2017 vereinbart. Als Hauptmietzins wurde ein monatlicher Betrag von Euro 1.750,00 netto festgelegt. Die Mietdauer wurde mit 13 Jahren befristet.

Am 01.12.2017 wurde zwischen den Bf und der Firma ***GP*** ein Mietvertrag betreffend die Fläche zur Anbringung und Belassung eines Tabakwarenautomats an der Ostseite des Gebäudes auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Als monatlicher Mietzins wurde ein Betrag von Euro 42,50 zuzüglich 20% Umsatzsteuer vereinbart.

Die zwei im Obergeschoss des Gebäudes befindlichen, renovierungsbedürftigen Wohnungen wurden durch die Bf nach dem Erwerb des Gebäudes nicht vermietet. Im Jahr 2017 war die Vermietung der Wohnungen aufgrund von behördlichen Auflagen, welche eine Vermietung ohne dazugehörige Parkplätze untersagte, nicht möglich. Ab dem Jahr 2017 wurden von den Bf Verhandlungen mit der ***GP1*** über den Ankauf von Parkplätzen durchgeführt. Im Jahr 2017 und ebenso im Jahr 2018 erfolgte keine Beauftragung eines Maklers oder das Schalten

von Inseraten zur Vermietung der gegenständlichen Wohnungen. Im Jahr 2019 wurden die benötigten Parkplätze von der ***GP1*** erworben und wurde in diesem Jahr eine Sanierung der Wohnungen durchgeführt. Eine Vermietung des Obergeschosses des Gebäudes erfolgte schließlich ab April 2020. Das gesamte Gebäude inklusive des Obergeschosses wurde ab April 2020 nach Auszug der ***BA*** aus dem Erdgeschoss von einem Unternehmen, der Firma ***M1***, für eine befristete Dauer von fünf Jahren gemietet.

Die Einnahmen der Bf aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss im Beschwerdezeitraum 2017 betrugen Euro 2.515,16. Demgegenüber wurden in der für die Eigentümergemeinschaft am 24.05.2018 abgegebenen Steuererklärung für das Jahr 2017 Werbungskosten in Höhe von insgesamt Euro 10.154,33 angegeben, wobei die Halbjahres-AfA mit Euro 4.047,79 für das gesamte Gebäude angesetzt und mit einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren berechnet wurde.

Zum Nachweis der verkürzten Restnutzungsdauer wurden von den Bf zwei Gutachten einer gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Wohnhäuser, Baugründe, Landwirtschaft, Wohnungseigentum und Pazifizierungen, Frau ***GA1***, vorgelegt. In beiden Gutachten wird das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) als Rechtsgrundlage angenommen. Primär stützten sich die Bf im Abgabeverfahren auf ein Verkehrswertgutachten, welches am 28.07.2014 im Auftrag der ***BA*** erstellt wurde und dem Bewertungsstichtag 16.07.2014 enthält. Im Zuge des Vorlageantrags wurde ein weiteres Gutachten zur Nutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt, welches mit 27.12.2018 datiert ist und einen Bewertungsstichtag mit 01.01.2019 anführt.

Zum Verkehrswertgutachten vom 28.07.2014 ist folgendes auszuführen: Grundlagen des Gutachtens waren eine Befundaufnahme nach dem äußeren Augenschein des Objekts und eine Einsicht in den Bauakt samt Baugenehmigungen beim Magistrat ***S1***. Deziert ausgeschlossen wurden darin Untersuchungen der Qualität der Installationen und der technischen Einrichtungen sowie des Bauzustands des Gebäudes. Zur Beschreibung des Hauses wurde angegeben, dass dieses im Jahr 1971 in Massivbauweise errichtet und das Dach vor drei Jahren saniert worden sei. Die Fenster im Obergeschoss seien vor zehn Jahren erneuert worden, ebenso die Türen im Erdgeschoss. Die Fenster im Erdgeschoss und die Türen im Obergeschoss stammen aus der Bauzeit. Bei der Heizung handle es sich um eine Elektroheizung. Die Elektroinstallationen seien teilweise erneuert worden, die Wasserinstallationen und Abwasserinstallationen stammen aus der Bauzeit. Der Keller sei feucht. Der Steinboden im Kundenraum der Bank habe Schäden durch Erschütterungen von der nahegelegenen Bahnstrecke. Als ausschließliches Ziel des Gutachtens wurde die Ermittlung des Verkehrswerts (Marktwertes) festgelegt. Bei der Berechnung des Gebäudewerts wurde nach dem Sach- und Ertragswertverfahren von einer Lebensdauer von 100 Jahren des Gebäudes ausgegangen und die im Jahr 2014 bestehende Bestandsdauer von 44 Jahren abgezogen. Nach Abzug einer wirtschaftlichen Abwertung für Lärmemissionen, der nicht

zeitgemäßen Heizung und des hohen Sanierungsrückstands im Obergeschoss, stellte die Sachverständige einen Bauzeitwert von rund Euro 193.300,00 und einen Sachwert inklusive Bodenwert von Euro 249.300,00 fest. Hinsichtlich des Ertrags der Immobilie wurde ein Jahresertrag von rund Euro 22.000,00 ermittelt. Die Immobilie ist gemäß dem Gutachten in einem durchschnittlichen Erhaltungszustand und kann in diesem Ausbauzustand noch weitere 15 Jahre genutzt werden. Weitere Ausführungen oder etwaige Berechnungen zu dieser Nutzungsdauer sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Abschließend stellt die Sachverständige einen Verkehrswert der Liegenschaft mit Stichtag 16.07.2014 von rund Euro 237.000,00 fest.

Dem gemeinsam mit dem Vorlageantrag übermittelten zweite Gutachten über die Nutzungsdauer des Gebäudes vom 27.12.2018 ist folgender Inhalt zu entnehmen: Grundlagen des Gutachtens sind ein durchgeführter Ortsaugenschein am 20.12.2018 und die Einsicht in allgemeine Unterlagen wie Grundbuchsauszug und Flächenwidmungsplan durch die Sachverständige. Als Bewertungsstichtag wird der 01.01.2019 festgehalten. Zur Nutzung des Gebäudes wird ausgeführt, dass die Räumlichkeiten im Erdgeschoss an eine Bank vermietet werden und die beiden Wohnungen im Obergeschoss zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung am 27.12.2018 nicht vermietet sind. Der Beschreibung des Gebäudezustands wird auf einer A4-Seite des Gutachtens vorgenommen. Es wird ausgeführt, dass das Haus 1971 in Massivbauweise errichtet worden und mit einem Flachdach abgedeckt sei. Das Haus sei nur zu einem sehr kleinen Teil unterkellert und habe Feuchtigkeitsentwicklungen bei den aufgehenden Mauern. Das Fundament und das aufgehende Mauerwerk seien zu wenig isoliert. Die PVC-Thermofenster im Obergeschoss seien vor 15 Jahren erneuert worden. Die Fenster im Erdgeschoss seien aus Alu und stammen aus der Bauzeit. Das Flachdach habe eine Folienabdeckung und eine Beschichtung und sei vor zirka acht Jahren neu abgedichtet worden. Es gebe keine zeitgemäße Heizung, nur eine Elektroheizung mit Elektro-Einzelhöfen. Die Wohnungen im Obergeschoss seien veraltet und wenig isoliert. Hinsichtlich der Bewertung und Berechnung der Restnutzungsdauer des Gebäudes führt die Sachverständige im Gutachten vom 28.12.2018 aus, dass das Gebäude vor 47 Jahren erbaut wurde und man damals auf die Isolation des Mauerwerks kaum Wert legte bzw die heute üblichen Baustandards noch nicht entwickelt worden seien. Die Kelleraußenwände und das aufgehende Mauerwerk sowie die Außenwände seien nicht gegen Feuchtigkeit geschützt, wodurch zuerst außen und nach einiger Zeit auch innen Schäden verursacht worden seien. An den Außenmauern sehe man diese Feuchtigkeitsschäden. Die aufsteigende Feuchtigkeit verursache in den Innenräumen Schimmelbildung, wenn nicht eine ausreichende Heizung vorhanden ist. Um die aufsteigende Feuchtigkeit zu unterbinden müsse man die Fundamentmauern und den Keller von außen abtragen und mit den heute üblichen Materialien isolieren. Die Fenster im Erdgeschoss stammen aus der Bauzeit und seien diese in den nächsten fünf Jahren zu erneuern. Diese tragen neben der Elektroheizung auch zu hohen Heizkosten bei. Die Fenster im Obergeschoss seien vor zehn Jahren erneuert und werden in 20 bis 25 Jahren wieder zu erneuern sein. Die

Nähe zur Bahn und zur Straße verursache mit der Staubentwicklung zusätzliche Schäden an der Fassade, was regelmäßig eine frühere Sanierung erforderlich mache. Die Erschütterungen durch die auf der naheliegenden Bahnstrecke vorbeifahrenden Züge tragen dazu bei, dass das Gebäude ständigen Erschütterungen und Belastungen ausgesetzt sei und führten diese zu Rissen im Steinbodenbelag der Bank. Zur Bauzeit des Hauses sei es üblich gewesen Flachdächer in einfachster Bauart einzubauen. Die PVC-Folien der Dachabdichtungen habe vom Werk aus höchstens eine 25-jährige Lebensdauer. Auf Abflüsse bei Flachdächern sei früher meist zu wenig geachtet worden. Dadurch könne es zu Verstopfungen durch Laub und andere Verschmutzungen kommen und so zu einer Verkürzung der Lebensdauer des Daches. Flachdächer seien früher direkt auf die Betondecke verlegt worden, sodass diese nicht bekriechbar sind und es schwer ist festzustellen, an welcher Stelle das Dach undicht ist. Flachdächer müssen durchschnittlich alle 25 Jahre erneuert werden, meist schon früher. Im Ergebnis werde daher festgestellt, dass die Restnutzungsdauer des gegenständlichen Hauses höchstens 15 bis 20 Jahre beträgt. Eine Subsumtion der Gebäudebeschreibung und der beschriebenen Mängel zur festgestellten Restnutzungsdauer ist dem Gutachten nicht zu entnehmen. Eine Berechnung der Restnutzungsdauer wurde im Gutachten nicht vorgenommen. Dem Gutachten beigelegt sind Bilder der Außenansicht des Hauses mit der Beschriftung „kein Vordach - Fassade ist daher öfter zu sanieren“ und ein Bild mit der Beschriftung „Feuchtigkeitsschäden“.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt fußt auf dem vorgelegten Akteninhalt, den Vorbringen der Parteien, den Inhalten der beiden vorgelegten Gutachten, sowie den in der mündlichen Verhandlung vom 15.05.2024 festgehaltenen Ausführungen der Bf.

Die Feststellungen zum Ankauf der gegenständlichen Liegenschaft durch die Bf im Jahr 2017 können dem zwischen den Bf und der ***BA*** abgeschlossenen Kaufvertrag entnommen werden. Die Flächenwidmung des Grundstücks und die verbürgten Eigentumsrechte sind im Grundbuch ersichtlich. Die Feststellungen zum auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude können dem Kaufvertrag sowie den vorgelegten Sachverständigengutachten entnommen werden.

Für den Nachweis der Vermietung der Räumlichkeiten im Erdgeschoss an die ***BA*** und der Vermietung einer Außenfläche an die Firma ***GP*** im Jahr 2017 wurden die entsprechenden Mietverträge vorgelegt.

Die negative Feststellung, dass die Räumlichkeiten im Obergeschoss des Gebäudes im Jahr 2017 und bis zum Jahr 2020 nicht vermietet waren, basiert auf den im Zuge des Abgabeverfahrens und im Zuge der Senatsverhandlung getroffenen Aussagen der Bf. So wurde der Abgabenbehörde vom damaligen Steuerberater der Bf bereits am 05.11.2018 schriftlich via

Mail mitgeteilt, dass für eine sinnvolle Vermietung der Wohnungen Parkplätze angeschafft und Sanierungen durchgeführt werden müssen und daher im Jahr 2017 keine Vermietung dieser Räumlichkeiten durchgeführt wurde. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Bf bestätigt, dass die Wohnungen in den Jahren 2017, 2018 und 2019 nicht vermietet wurden und mit einer Vermietung dieser Gebäudeflächen erst im April 2020 begonnen wurde.

Die Feststellung, dass die Wohnungen zum Kaufzeitpunkt im Jahr 2017 sanierungsbedürftig waren und eine Vermietung im Jahr 2017 mangels vorhandener Parkplätze behördlich untersagt war, gründet sich auf den glaubwürdigen Angaben der Bf im Abgabeverfahren und in der mündlichen Senatsverhandlung.

Dass die benötigten Parkplätze tatsächlich im Jahr 2019 von der ***GP1*** erworben wurden und danach in diesem Jahr Sanierungen der gegenständlichen Wohnungen stattfanden, lässt sich ebenfalls anhand der Aussage der Bf in der mündlichen Verhandlung nachvollziehen und wurde überdies die Rechnung eines Architektenbüros über die Planung der Sanierungsmaßnahmen im Jahr 2019 vorgelegt.

Die Feststellung, dass bereits im Jahr 2017 mit den Verhandlungen zum Ankauf der Parkplätze begonnen wurde, gründet sich ebenfalls auf der Aussage der Bf in der Verhandlung sowie auf den vorgelegten Brief vom 10.03.2017, in welchem die ***GP1*** bekannt gibt, dass hinsichtlich des Parkplatzverkaufs ein Makler beauftragt und für weitere Verhandlungen ein Maklervertrag zu unterzeichnen ist. Auch wenn das gegenständliche Schreiben primär an die ***BA*** gerichtet ist und nur zu Händen der Bf ***BF1***, geht das Gericht im Sinne der freien Beweiswürdigung davon aus, dass bereits die Bf im Zuge des geplanten und zeitnahen Ankaufs der Immobilie im Jahr 2017 die Verhandlungen über den Parkplatzwerb aufnahmen.

Dass in den Jahren 2017 und 2018 keine Beauftragung eines Maklers oder das Schalten von Inseraten zur Vermietung der Wohnungen im Obergeschoss von den Bf erfolgte, wurde im Zuge der Senatsverhandlung von Seiten der Bf bekanntgegeben. Ebenso wurde die Vermietung des gesamten Gebäudes an einen Mieter, die Firma ***M1***, ab April 2020 für eine Dauer von fünf Jahren im Zuge der mündlichen Verhandlung von den Bf glaubhaft bestätigt.

Die Einnahmen aus der Vermietung des Gebäudes im Jahr 2017 sind der eingereichten Steuererklärung durch die Bf und den vorgelegten Mietverträgen zu entnehmen. Ebenso sind die geltend gemachten Werbungskosten und die mit einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren berechnete AfA der eingereichten Steuererklärung 2017 der Bf zu entnehmen.

Die Inhalte der vorgelegten Gutachten der Sachverständigen ***GA1*** vom 28.10.2014 und vom 27.12.2018 lassen sich aus ebendiesen Dokumenten entnehmen.

Anzumerken ist, dass eine Besichtigung der Liegenschaft vor Ort nach Ansicht des Gerichts im gegenständlichen Verfahren nicht zweckdienlich ist. Der Nachweis einer kürzeren

Nutzungsdauer des Gebäudes ist mit einem geeigneten Sachverständigengutachten nachzuweisen, eine Besichtigung des Gebäudes durch die Behörde oder durch das Gericht kann hierbei zu keiner Änderung des Ergebnisses führen. Ebenso ist für das Gericht eine Auswirkung einer Besichtigung vor Ort auf die Frage, ob im Jahr 2017 die AfA für die Wohnungen im Obergeschoss angesetzt werden kann, nicht ersichtlich.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob anhand der vorgelegten Gutachten eine von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer eines Gebäudes von 66 2/3 Jahren abweichende, kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes nachgewiesen wurde und die AfA im Jahr 2017 demgemäß wie beantragt mit einer Nutzungsdauer von 30 Jahren als Werbungskosten angesetzt werden kann. Des Weiteren ist die Frage zu klären, ob für die nicht vermieteten Wohnungen im Obergeschoss des Hauses bereits für das Jahr 2017, vor Beginn einer tatsächlichen Vermietung, die AfA als Werbungskosten zu berücksichtigen ist.

Zur Restnutzungsdauer des Gebäudes

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 (AfA) 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; VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080).

Die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Abweichend von der gesetzlichen Vermutung kann der Abgabepflichtige eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA bei einem Gebäude geltend machen, wenn er eine kürzere technische Nutzungsdauer nachweist. 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 schlüssigen Sachverständigengutachten über den technischen Bauzustand des Gebäudes erfolgen (vgl *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG^{21a}, § 16, Rz 165; VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162; 20.03.2014, 2010/15/0080).

Von den Bf wurden zum Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer zwei Gutachten einer gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt. Das erste Gutachten wurde zur Ermittlung des Verkehrswertes für die ***BA*** am 28.7.2014 erstellt und enthält den Bewertungsstichtag 16.7.2014. Das zweite Gutachten zur Feststellung der Restnutzungsdauer des Gebäudes wurde am 27.12.2018 erstellt, wobei darin als Bewertungsstichtag der 01.01.2019 angegeben wird.

Hinsichtlich der zeitlichen Komponente eines Sachverständigengutachtens zum Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer ist anzumerken, dass Gutachten, welche die Nutzungsdauer für den Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens feststellen und nicht für den Zeitpunkt, der für die Ermittlung der Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 maßgeblich ist, unmaßgeblich und nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon vom Ansatz her methodisch verfehlt sind (vgl VwGH 25.04.2001, 99/13/0221; 22.06.2001, 2000/13/0175). Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, muss das Gutachten somit grundsätzlich den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen (vgl VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Gemäß der obig zitierten Rechtsprechung des VwGH muss aus einem Gutachten, damit es für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer schon dem Grunde nach tauglich ist, somit die voraussichtliche Nutzungsdauer des Gebäudes ab dem sich aus § 16 Abs 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt hervorgehen. Im Falle des hier einschlägigen § 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG 1988 muss sich ein taugliches Gutachten somit auf die Nutzungsdauer ab November 2017, das heißt ab dem Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes durch die Bf, beziehen.

Das von den Bf im Abgabeverfahren vorgelegte Verkehrswertgutachten vom 28.07.2014 wurde mehr als drei Jahre vor dem Anschaffungszeitpunkt durch die Bf erstellt und kann sich daher naturgemäß nicht auf den Erwerbszeitpunkt im Jahr 2017 beziehen und enthält keinen Hinweis auf diesen Zeitpunkt. Aber auch das zweite vorgelegte Gutachten vom 27.12.2018 enthält den Bewertungsstichtag 01.01.2019 und ebenso keine Ausführungen, die auf den Zustand des Gebäudes zum Zeitpunkt des Erwerbs durch die Bf im Jahr 2017 Bezug nehmen. Es wird lediglich der Zustand des Hauses zum Stichtag 01.01.2019, somit mehr als ein Jahr nach dem Liegenschaftserwerb (und auch nach dem Vermietungsbeginn des Erdgeschosses) beschrieben.

Es kann somit festgestellt werden, dass beide Gutachten, sowohl das Verkehrswertgutachten vom 28.7.2014 als auch das Gutachten über die Nutzungsdauer vom 27.12.2018, gemäß der oben zitierten Rechtsprechung des VwGH schon aus dem Grund des falschen Bewertungszeitpunktes methodisch verfehlt, unmaßgeblich und zum Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer des Gebäudes nicht geeignet sind.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass beiden vorgelegten Gutachten das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) zu Grunde gelegt wurde. Aus dem Gesetzeswortlaut des

§ 1 LBG ist jedoch klar ableitbar, dass eine Anwendbarkeit des LBG für steuerliche Zwecke nicht erfolgen kann (vgl. ua VwGH 8.6.1994, 92/13/0154; 19.3.2002, 97/14/0034). Die Gutachten stützen sich somit zum Nachweis einer verkürzten Nutzungsdauer auch auf eine falsche Rechtsgrundlage.

Selbst wenn man vom Umstand der unmaßgeblichen Bewertungszeitpunkte und der Anwendung des LBG absieht, sind die vorgelegten Gutachten nach Ansicht des erkennenden Gerichts jedoch auch inhaltlich nicht dazu geeignet, eine kürzere Nutzungsdauer als jene laut gesetzlicher Vermutung nachzuweisen.

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung des Gerichts (vgl. VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Maßgeblich für eine höhere AfA im außerbetrieblichen Bereich ist idR die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer (vgl. VwGH 8.8.1996, 92/14/0052). Gründe für eine kürzere Gebäudenutzungsdauer können zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme darstellen (ua VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Zukünftige Verhältnisse dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sich diese im gegenwärtigen Zeitpunkt bereits verlässlich voraussagen lassen (vgl. VwGH 22.2.1972, 1909/70; 9.9.2004, 2002/15/0192). 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). Dies schließt ziffernmäßige Berechnungen mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (so ua BFG, 12.02.2015, RV/5100393/2013).

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). Bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, können auch Nutzungszeiten von (insgesamt) 200 und mehr Jahren gerechtfertigt sein; es entscheidet nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes (vgl. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139).

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, essenziell. Finden sich hingegen in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu

allenfalls bereits bestehenden Schäden, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Zu den vorgelegten Gutachten ist im Sinne der freien Beweiswürdigung anhand der oben beschriebenen Kriterien zur Überprüfung des Nachweises einer verkürzten Nutzungsdauer folgendes festzustellen:

Hinsichtlich des Verkehrswertgutachtens vom 28.07.2014 ist auszuführen, dass dieses inhaltlich mangels Feststellungen zum technischen Bauzustand des Gebäudes nicht geeignet ist eine verkürzte Nutzungsdauer des Gebäudes nachzuweisen. Untersuchungen hinsichtlich der Qualität der Installationen, der technischen Einrichtungen und des Bauzustands wurden explizit ausgeschlossen. Das Gutachten basiert lediglich auf einer oberflächlichen Begutachtung nach dem äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes und auf eingesehene Bauunterlagen. Die Bauweise des Gebäudes wird nur sehr allgemein in Stichworten festgehalten. Als vorhandene Schäden werden ein feuchter Keller, Risse in der Wand im Obergeschoss und Schäden im Steinboden der Bankfiliale aufgrund von Erschütterungen angeführt, jedoch nicht näher beschrieben. Eine detaillierte Untersuchung der Bausubstanz und der Bestandteile des Gebäudes wurde nicht vorgenommen. Bereits aufgrund der oberflächlichen Befundaufnahme stellt das vorgelegte Gutachten für das erkennende Gericht inhaltlich keinen tauglichen Nachweis für die Annahme einer verkürzten Nutzungsdauer des Gebäudes dar (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Darüber hinaus ist festzustellen, dass eine Berechnung der Restnutzungsdauer in diesem Gutachten nicht enthalten ist und sich auch ein Bezug zwischen der von den Bf angesetzten Restnutzungsdauer von 30 Jahren und dem Gutachten nicht feststellen lässt (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Im Sinne der oben zitierten VwGH-Judikatur ist das Verkehrswertgutachten vom 28.07.2014 somit auch mangels Feststellungen zum konkreten Bauzustand des Gebäudes und mangels nachvollziehbarer Berechnung der Restnutzungsdauer nicht dazu geeignet, ein im Verhältnis zur gesetzlich normierten Restnutzungsdauer abweichendes Ergebnis hinsichtlich der AfA zu begründen.

Zum weiteren Gutachten der identen Sachverständigen vom 28.12.2018 ist auszuführen, dass dieses ebenfalls nur auf Basis einer rudimentären Begutachtung des Gebäudes nach dem Außenanschein und anhand behördlicher Unterlagen erstellt wurde. Es wurde weder eine Untersuchung der Bausubstanz noch der technischen Einrichtungen durch die Sachverständige vorgenommen. Es erfolgten insbesondere keine Feststellungen zu relevanten Faktoren der tragenden, konstruktiven Bauteile (zB Qualität der verwendeten Baustoffe, Dauerhaftigkeit des Rohbaus, Güte der Ausführung, die Qualität der Planung, der Statik und der Bauausführung). Die Beschreibung des Gebäudes beruht lediglich auf kurzen, sehr allgemeinen Ausführungen

hinsichtlich des Fundaments (mit Hinweis auf dadurch bedingte Feuchtigkeitsentwicklungen bei den aufgehenden Mauern), der Fenster, der Heizung und des Daches.

Zu den Fenstern im Erdgeschoss wird ausgeführt, dass diese aus der Bauzeit stammen und in den nächsten fünf Jahren erneuert werden müssen. Eine Begründung, weshalb die Erneuerung der Fenster genau in fünf Jahren nötig ist, enthält das Gutachten nicht. Die Fenster im Obergeschoss seien zwar vor zehn Jahren bereits erneuert worden, diese müssen jedoch in 20 bis 25 Jahren wieder ausgetauscht werden. Auch für diese Behauptung findet sich im Gutachten keine Begründung. Eine bauliche Beschreibung der Fenster findet sich im Gutachten nicht. Auch Mängel bei den Fenstern werden nicht festgestellt. Weshalb und in welcher Weise der Zustand der Fenster überhaupt Auswirkungen auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes hat, kann dem Gutachten nicht entnommen werden.

Die Nähe zur Bahn und zur Straße verursache mit der Staubentwicklung zusätzliche Schäden an der Fassade, was eine frühere Sanierung erforderlich mache. Die Fragen, welche Schäden damit gemeint sind und welche etwaigen Auswirkungen dies auf die Nutzungsdauer des Gebäudes hat, lässt die Gutachterin unbeantwortet. Generell findet sich im Gutachten keine bauliche Beschreibung der Fassade des Gebäudes.

Ebenso verhält es sich bei Ausführungen zu Erschütterungen durch vorbeifahrende Züge. Die Sachverständige gibt an, dass das Gebäude im Verhältnis zu üblichen Bauwerken mehr als sonst Belastungen ausgesetzt sei und diese Erschütterungen zu Rissen im Steinbelag der Bank führten. Das erkennende Gericht kann diese Ausführungen grundsätzlich nachvollziehen. Eine detaillierte Beschreibung dieser Risse, so zB wann diese entstanden sind, wo sich diese exakt befinden, ob diese sich ausdehnen oder ob und wie diese sanierbar sind, können dem Gutachten nicht entnommen werden. Weshalb und in welcher Weise die festgestellten Risse überhaupt Auswirkungen auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes haben, kann dem Gutachten ebenfalls nicht entnommen werden.

Die im Gutachten getroffenen Ausführungen zum Dach des Gebäudes beruhen augenscheinlich nicht auf einer tatsächlichen Begutachtung der Bausubstanz, sondern lediglich auf allgemeinen Annahmen, die generell auf Dächer dieses Alters und dieser Bauweise zutreffen können. Eine tatsächliche Untersuchung des Daches hat durch die Sachverständige nicht stattgefunden. Dass das Dach des Gebäudes tatsächlich Mängel aufweist, lässt sich dem Gutachten nicht entnehmen. Eine etwaige, zukünftige Notwendigkeit einer Sanierung des Daches wird von der Gutachterin ebenfalls nur vage anhand allgemeiner Annahmen zur Beschaffenheit von Flachdächern angenommen und nicht verlässlich vorausgesagt (vgl VwGH 22.2.1972, 1909/70; 9.9.2004, 2002/15/0192). Weshalb und in welcher Weise die Feststellungen zum Dach Auswirkungen auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes haben, kann dem Gutachten nicht entnommen werden.

Zum Mauerwerk wird von der Sachverständigen ausgeführt, dass das Gebäude in einfacher Massivbauweise ausgeführt wurde. Das Haus sei nur zu einem sehr kleinen Teil unterkellert und habe Feuchtigkeitsentwicklungen bei den aufgehenden Mauern. Dass Feuchtigkeitsentwicklungen am Mauerwerk eines Gebäudes zu wesentlichen Schäden führen können, ist für den erkennenden Senat durchaus nachvollziehbar. Allerdings wurde das Gutachten auch in diesem Zusammenhang ohne Prüfung des Baustoffes bzw der Bauteile und damit ohne tiefergehende Untersuchung/Analyse dieser Problematik erstellt. Die diesbezüglichen Ausführungen im Gutachten verbleiben daher (notwendigerweise) auf einer oberflächlichen Ebene. Es fehlen detaillierte und durch weitere Untersuchungen des Mauerwerks unterfütterte Argumente, aus denen auf eine verringerte Nutzungsdauer geschlossen werden kann. Auch eine detaillierte Beschreibung der Feuchtigkeitsschäden ist dem Gutachten nicht zu entnehmen. Zur Unterbindung von aufsteigender Feuchtigkeit müsse laut Gutachten der Keller von außen abgegraben und mit den heute üblichen Materialien isoliert werden. Welche Kosten mit einer solchen Sanierung verbunden wären, wird im Gutachten nicht angegeben und kann somit auch nicht nachvollzogen werden, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behebbar sind.

Zur Heizung des Gebäudes wird nur angegeben, dass diese nicht zeitgemäß ist und zusätzlich zu den alten Fenstern im Erdgeschoss zu hohen Heizkosten beitragen. Eine detaillierte Beschreibung der Heizung findet sich im Gutachten nicht. Ebenso wenig sind dem Gutachten Mängel bei der Heizung oder anderen Installationen des Hauses zu entnehmen. Weshalb und in welcher Weise die Heizung des Gebäudes überhaupt Auswirkungen auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes hat, kann dem Gutachten nicht entnommen werden.

Darüber hinaus enthält das Gutachten vom 27.12.2018 keinen Bezug zwischen den Ausführungen zur Bausubstanz, den bezeichneten Mängeln und der festgestellten Restnutzungsdauer des Gebäudes (vgl VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Es wird nicht ausgeführt, wie sich die getroffenen Feststellungen auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes auswirken. Die Gutachterin kommt zu dem Ergebnis, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes, aufgrund der angeführten Umstände, höchstens 15 bis 20 Jahre beträgt. Eine Berechnung oder Darstellung, wie dieses Ergebnis zustande kommt, ist dem Gutachten nicht zu entnehmen und kann daher auch vom erkennenden Gericht nicht nachvollzogen werden.

Zusammengefasst ist daher festzustellen, dass das vorgelegte Gutachten, datiert mit 28.12.2017, gemäß der oben zitierten VwGH-Rechtsprechung auch inhaltlich nicht geeignet ist, eine im Verhältnis zur gesetzlich normierten Nutzungsdauer kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes nachzuweisen.

Abschließend ist zur verkürzten Nutzungsdauer des Gebäudes auszuführen, dass die von den Bf angenommene und in ihrer Steuererklärung bekanntgegebene Restnutzungsdauer von 30

Jahren in keinem der beiden vorgelegten Gutachten Deckung findet und diese Annahme somit auf überhaupt kein Gutachten gestützt werden kann.

Den Bf ist es somit nicht gelungen eine im Verhältnis zur gesetzlich normierten Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes durch ein geeignetes Sachverständigengutachten nachzuweisen. Demgemäß kommt es für die Berechnung der AfA zur Anwendung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 66,7 Jahren und ist somit der gesetzlich normierte AfA-Satz von 1,5 % pro Jahr für das Gebäude anzusetzen.

Der Beschwerde war in diesem Punkt somit der Erfolg zu versagen.

Zum Beginn der AfA bezüglich der Wohnungen im Obergeschoss des Gebäudes

Strittig ist im gegenständlichen Fall des Weiteren, ob für die im Obergeschoss des Gebäudes befindlichen Wohnungen mit einer Gesamtfläche von 180 m² bereits für das beschwerdegegenständliche Jahr 2017 die AfA als Werbungskosten anzuerkennen ist, obwohl die Wohnungen in diesem Zeitraum nicht vermietet wurden.

Die AfA beginnt grundsätzlich mit der Inbetriebnahme (betrieblicher Verwendung oder Nutzung) des Wirtschaftsgutes für den bestimmungsgemäßen Zweck (vgl. VwGH 5.10.1962, 0748/62).

Bei Gebäuden kann eine AfA jedoch bereits ab der Anschaffung zustehen, weil die altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung im Vordergrund steht (vgl. VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067; 27.11.1984, 83/14/0046). Die AfA setzt somit unter Umständen bereits vor der Erzielung von Mieteinnahmen ein.

Die Anerkennung einer AfA als vorweggenommene Werbungskosten setzt aber voraus, dass die Absicht zur künftigen Vermietung deutlich nach außen in Erscheinung tritt. Dafür reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst („beabsichtige“), aus (vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085; 31.3.2004, 2003/13/0151).

Der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür erforderliche Baubewilligung können nicht als Vorbereitung für das Erzielen von Einnahmen und Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen ansieht (VwGH 28.06.2012, 2010/15/0016).

Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren

Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl zB VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017; 14.9.2017, Ra 2016/15/0016).

Der endgültige Entschluss, Einkünfte erzielen zu wollen, muss sich stets durch objektive Umstände belegen lassen, insbesondere durch ernsthafte und nachhaltige Vermietungsbemühungen, deren Feststellung und Würdigung dem Gericht als Tatsacheninstanz obliegt (ua VwGH 19.10.2022, Ro 2020/15/0017). Hierbei handelt es sich somit um eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (VwGH 14.9.2017, Ra 2016/15/0016; 29.3.2012, 2009/15/0178).

Im gegenständlichen Fall kommt das erkennende Gericht zu dem Ergebnis, dass im Beschwerdezeitraum 2017 keine über eine Absichtserklärung hinausgehende und eindeutig nach außen hin in Erscheinung tretende Vermietungsabsicht der Bf bezüglich der gegenständlichen Wohnungen vorgelegen hat.

Fest steht, dass im Jahr 2017 nach dem Ankauf keine Vermietung der Wohnungen erfolgte und von den Bf keine Maßnahmen ergriffen wurden, um eine Vermietung der Wohnungen zu bewirken. Es wurde weder ein Makler mit der Suche von Mietern beauftragt, noch Inserate geschaltet. Auf eine zukünftige Vermietung gerichtete Verträge sind ebenfalls nicht aktenkundig. Von den Bf wurde der Abgabebehörde im Jahr 2018 mitgeteilt, dass eine Vermietung erst nach einem Ankauf von Parkplätzen und nach einer Renovierung der Wohnungen erfolgen soll, wobei für diese Vorgänge kein Zeitplan angegeben wurde. Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde von den Bf präzisiert, dass die Wohnungen im Jahr 2017 gar nicht vermietet werden konnten, da diese verwaltungsbehördlich nur mit Parkplätzen angeboten werden durften. Des Weiteren wurde von Seiten der Bf in der mündlichen Verhandlung angegeben, dass in den Jahren 2017 und 2018 keine Tätigkeiten hinsichtlich einer Vermietung durchgeführt wurden, da der Ankauf von Parkplätzen in Schweben, also nicht gesichert war. Die einzigen in den Jahren 2017 und 2018 nach außen gerichtete Handlungen im Zusammenhang mit den gegenständlichen Wohnungen waren die Verhandlungen mit der ***GP1*** über den Ankauf von Parkplätzen. Aus diesen lässt sich jedoch für unbefangene Dritte keine direkten Vorbereitungshandlungen für die Erzielung von Einnahmen erkennen, sondern kann ein Ankauf von Parkplätzen in unterschiedlichen Interessenslagen begründet sein, so in etwa um den Verkaufswert einer Liegenschaft zu steigern oder zum Eigengebrauch.

Die Absicht der Bf zur künftigen Vermietung ist somit im Beschwerdezeitraum 2017 nicht wie von der oben zitierten VwGH-Judikatur gefordert nach außen in Erscheinung getreten. Daran vermag auch die erst über zwei Jahre später aufgenommene, tatsächliche Vermietung der Wohnungen nichts zu ändern.

Das Bundesfinanzgericht kommt somit zum Ergebnis, dass die Bf keine über eine bloße Absichtserklärung hinausgehende Nachweise für eine tatsächliche Vermietungsabsicht für das Jahr 2017, welche nach außen in Erscheinung getreten sind, erbracht haben.

Die Afa ist somit für das beschwerdegegenständliche Jahr nicht als Werbungskosten anzuerkennen. Der Beschwerde war somit auch in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

Der Feststellungsbescheid 2017 wurde von der Abgabenbehörde somit rechtsrichtig erlassen.

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 und weicht nicht von dieser ab. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. Mai 2024