

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Wolfgang Pavlik, die Richterin Mag. Daniela Regina Denk sowie die fachkundigen Laienrichter Mag Rudolf Korten Hof und Mag. Belinda Maria Eder über die Beschwerde des ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Peter Wolf Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, Lehargasse 3A Tür 14, 1060 Wien, vom 30. September 2014 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 3. Juli 2014 betreffend Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2009, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2010, Anspruchszinsen (§ 205 BAO) 2011, Einkommensteuer 2009, Einkommensteuer 2010, Einkommensteuer 2011, Umsatzsteuer 2010 und Umsatzsteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. April 2024

1. zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Die Beschwerde betreffend Anspruchszinsen 2009 bis 2011 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

2. den Beschluss gefasst:

I. Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 wird infolge Zurücknahme gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Zuge der Außenprüfung wurde mit Bescheid festgestellt, dass einerseits Aufwendungen in Höhe von EUR 179.492,02 für das Jahr 2010 und EUR 652.511,11 für das Jahr 2011 für Renovierungsarbeiten Herstellungskosten darstellen würden, sowie andererseits eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzliche Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in Höhe von 2 % (Errichtung vor 1915) festgesetzt, da das Gebäude vor 1915 errichtet worden sei.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011, die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011, den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 2014 sowie gegen die Bescheide über Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2011, alle vom 3.7.2014 beantragt die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 18.07.2014, die Frist zur Ausführung der Beschwerden wegen sich überkreuzender Urlaube und schwieriger Materie bis 30.09.2014 zu erstrecken.

Mit Schreiben vom 29.09.2014 wird gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 samt Nebengebührenbescheiden (vom 03.07.2014) Beschwerde erhoben. Die Beschwerde richte sich ausschließlich gegen die Festsetzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Einerseits werde beantragt, die AfA (Absetzung für Abnutzung) mit einem Satz von 2,86% laut Gutachten anzuerkennen sowie andererseits die Ausgaben für die Renovierung von 24 von 26 Wohnungen als Instandhaltungsaufwand zu qualifizieren und diese im Jahr 2010 mit EUR 198.881,04 und im Jahr 2011 mit EUR 951.792,90 anzuerkennen.

Mit Beschwerdeverentscheidung wurde am 23.03.2020 das Beschwerdebegehren hinsichtlich Einkommensteuer 2009 bis 2011 in beiden strittigen Punkten abgewiesen. Bezüglich AfA führte die belangte Behörde aus, dass das Privatgutachten nicht geeignet gewesen wäre, eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer nachzuweisen. In den Jahren 2010 bis 2012 habe eine umfangreiche Renovierung stattgefunden, die als Großreparatur anzusehen sei. Diese Sanierungsarbeiten, die im Rahmen einer einheitlichen Baumaßnahme von 2010 bis 2012 durchgeführt wurden, seien aufgrund Umfang und Art eindeutig dazu geeignet, die erhebliche Wertsteigerung des Gebäudes durch die verbesserte Nutzbarkeit zu begründen: bis auf 2 Wohnungen, die in der Kategorie D verblieben seien, wären durch die Umbauarbeiten Wohnungen der Kategorie A geschaffen worden, für die eine deutlich höhere Miete (EUR 8,00/m² vorher von EUR 0,81/m² bis max. EUR 4,70/m²) erzielt würde. Damit sei eindeutig eine wesentliche Verbesserung der Ertragssituation erreicht worden und eine Nutzwertsteigerung eingetreten - es sei die Wesensart des Gebäudes verändert worden.

Die Beschwerde vom 18.07.2014 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 und 2011 vom 03.07.2014 wurde als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerde vom 18.07.2014 gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2011 vom 03.07.2014 wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.03.2020 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass dann, wenn sich der Stammafgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweise und entsprechend abgeändert oder aufgehoben werde, diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen werde.

Mit Vorlageantrag vom 16.04.2020 wird der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht aufgrund abweisender Beschwerdeverentscheidungen für die Jahre der Einkommensteuer 2009 bis 2011 samt Nebengebührenbescheiden und Umsatzsteuer 2010 und 2011, alle vom 19.03.2020, mit Begründungen vom 23.03.2020 gegen die Bescheidbeschwerden vom 29.09.2014 gestellt.

Bezüglich der Umsatzsteuer-Beschwerdeverentscheidungen wird ausgeführt, dass mit Bescheidbeschwerden (Fristerstreckungsansuchen) vom 18.07.2014 um Fristerstreckung zu den Beschwerdeerhebungen bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 und der Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 bis 30.09.2014 ersucht wurde. Die ausgearbeiteten Bescheidbeschwerden vom 29.09.2014 würden sich ausschließlich auf die Einkommensteuer 2009 bis 2011 beziehen, weil innerhalb offener Frist Umsatzsteuerbescheide für 2010 und 2011 vom 03.07.2014 erlassen wurden, die den betreffenden Umsatzsteuererklärungen 2010 und 2011 entsprachen und in Rechtskraft erwachsen wären.

Bezüglich der Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 wird ergänzend vorgebracht, dass alle dargelegten Begründungen der Bescheidbeschwerde aufrecht blieben, da sie von der belangten Behörde nicht gewürdigt worden seien. Da die Behörde weiterhin im Wesentlichen auf dem Ergebnis beharre, den AfA-Satz von 2,86% auf 2% herabzusetzen, die vorgenommene Großreparatur als Neuerrichtung des Gebäudes zu betrachten, eine Änderung der Wesensart des Gebäudes anzunehmen, eine wesentliche Ertragsstärkung durch die Großreparatur zu sehen und die Erhaltungsaufwendungen „Zentralheizung“ und „Elektrik“ als Herstellungsaufwand zu betrachten, wird nochmals auf die wenig konkreten Ausführungen in den Begründungen der Beschwerdeverentscheidungen vom 23.03.2020, nämlich auf die Beurteilung des Sachverständigengutachtens und auf den daraus unvollständig dargelegten Sachverhalt, auf die durch die Großreparatur behauptete scheinbar geänderte Wesensart des Gebäudes, auf die behauptete scheinbare Ertragssteigerung und auf die Austauschreparaturen Gaszentralheizung und Elektrik im Einzelnen eingegangen. Im Wesentlichen werden die Ausführungen der Bescheidbeschwerde wiederholt.

Es wird weiters beantragt, für den Fall, dass es das Bundesfinanzgericht für erforderlich hält, den Baumeister ***Ing.*** als sachverständigen Zeugen zum konkreten Bauzustand des Gebäudes im 1. Gutachten vom 12.10.2010 sowie zur Ergänzung vom 12.09.2014 bezüglich der Restnutzungsdauer einzuvernehmen.

Zudem wird der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung sowie Erlassung einer Entscheidung durch den gesamten Beschwerdesenat wiederholt.

Mit Ladung vom 27.02.2024 wurde die mündliche Verhandlung für den 25.04.2024 anberaumt und abgehalten.

In der mündlichen Verhandlung wurde im Wesentlichen bereits das Vorbringen der Beschwerde wiederholt. Zur Frage, ob die Umbauarbeiten so vorgenommen wurden, wie diese laut Planunterlagen bei der Baubehörde eingereicht wurden, und die Zusammenlegungen von 8 Wohnungen und die Teilung einer Wohnung wie eingereicht und bewilligt erfolgten, wurde von Seiten des steuerlichen Vertreters bestätigt, dass diese baulichen Maßnahmen entsprechend der eingereichten Bauunterlagen durchgeführt wurden. Nur bei zwei Wohnungen, die in Kategorie D verblieben sind, wurden keine Arbeiten durchgeführt. Zudem wurde vorgebracht, dass BM ***Ing.*** nicht mehr befragt werden könne, weil dieser mittlerweile verstorben sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Wohnhaus *** wurde 1890 erbaut. Das Mietwohngrundstück mit insgesamt 26 Wohnungen, einem Kellerlokal und einem Büro-Hofgebäude wurde vom Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 26.11.2009 erworben und wurden in der Folge daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Absetzung für Abnutzung (AfA)

Seit Erwerb der Liegenschaft Ende 2009 wurde eine AfA in Höhe von 1,5% geltend gemacht. Im Zuge der Außenprüfung wurde bei der Berechnung der AfA eine kürzere Nutzungsdauer herangezogen und ein AfA-Satz in Höhe von 2,86% begehrt. Da das Gebäude vor 1915 errichtet wurde, setzte das Finanzamt den AfA-Satz mit 2% fest.

Zum Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer wurde ein Gutachten, datiert mit 12.10.2010, vom Sachverständigen BM ***Ing.*** vorgelegt. Die Bewertung des Gutachtens erfolgt zum 12.10.2010, der Lokalaugenschein wurde am 12.10.2010 durch den Sachverständigen vorgenommen. BM ***Ing.*** wurde beauftragt, die angemessene Restnutzungsdauer des Gebäudes **nach einer Sanierung** der bestandsfreien Wohnungen (samt Grundrissänderung) zu ermitteln, die als Grundlage für die Dauer der AfA heranzuziehen sei. Ziel des Gutachtens war es, den Nachweis über die zu erwartende Restlebensdauer des Gebäudes nach erfolgten Sanierungsarbeiten zu ermitteln, die als Grundlage für die Abschreibungsdauer für Investitionen in bestehende Bauten dienen solle. Geplant war, die bestandsfreien Wohnungen

derart zu renovieren, um ein zeitgemäßes Bewohnen (mit Bad und WC im Wohnungsverband sowie Zentralheizung) zu ermöglichen.

Im "Ergänzungsgutachten zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft durch den Beschwerdeführer im Dezember 2009" vom 02.09.2014 wurde ausgeführt, dass das gegenständliche Gebäude am 12.10.2010 durch den Sachverständigen, vor Beginn der durchgeführten Großreparatur am 12.10.2010 besichtigt wurde, der Bauzustand festgestellt und in 278 Fotos dokumentiert worden sei und sich die wesentlichen Schlüsse und schriftlichen Ausführungen auf den Stichtag des Lokalausweises beziehen würden.

Beide Gutachten, einerseits das vorgelegte Gutachten vom 12.10.2010, sowie auch das Ergänzungsgutachten vom 02.09.2014 gehen von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens aus. Der Befund wird mit Stichtag 12.10.2010 aufgenommen, mehr als 10 Monate nach dem Kauf. Das Erstgutachten geht zudem noch von einer Restlebensdauer nach erfolgten Sanierungsarbeiten aus. Im Ergänzungsgutachten wird der Zeitpunkt des Erwerbes als wesentlich für die Restnutzungsdauer genannt, aber die Befundaufnahme weiterhin auf den 12.10.2010 gestützt.

Im Gutachten finden sich keine Feststellungen zu allfälligen bereits bestehenden Schäden etwa als Folge aufsteigender Schäden und zu deren Behebbarkeit.

Es kann festgestellt werden, dass das vorgelegte Gutachten sowie das Ergänzungsgutachten gemäß der zitierten VwGH-Rechtsprechung nicht nur methodisch verfehlt sind, sondern auch inhaltlich nicht geeignet sind, eine im Verhältnis zur gesetzlich normierten Nutzungsdauer kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes nachzuweisen.

Qualifikation der Generalsanierung als Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand

Ab dem Herbst 2010 wurden Renovierungsarbeiten in Höhe von EUR 2.091.534,18 vorgenommen. Der Abschluss der Renovierungsarbeiten fand im Jahr 2012 statt.

Der Gesamtbauzustand des Gebäudes war dem Alter entsprechend abgenutzt, im Erdgeschoss geringfügig durchfeuchtet, der Erhaltungszustand der einzelnen Wohnungen schwankte zwischen durchschnittlich gut erhalten bis sehr stark abgenutzt.

Bezüglich Dach und Verblechung kann festgestellt werden, dass das Bedachungsmaterial aus Ziegeln die üblichen Schadstellen (Fehlstellen) nach langer Bestandsdauer aufwies. Auch die Verblechung wies reparable Schadstellen auf.

Die Fassade und die Dachkonstruktion waren intakt, hatten Zeitschäden, die Dachdeckung war stark reparaturbedürftig aber eine Wasserdurchlässigkeit war noch nicht gegeben. Das Dach wurde neu eingedeckt. Die Fassade wurde komplett erneuert, wie sich aus den vorliegenden Rechnungen und den dokumentierten Fotos ergibt.

Vor der Sanierung waren 26 Wohnungen, 1 Geschäftslokal und ein Büro vorhanden. Von den 26 Wohnungen wiesen 3 Wohnungen die Kategorie A, 2 Wohnungen die Kategorie B, 3 Wohnungen die Kategorie C sowie 14 die Kategorie D auf. 4 weitere Wohnungen wiesen eine höhere Kategorie als D auf, da ein Bad und WC innerhalb der Wohnung vorhanden war.

11 Wohnungen waren vor Beginn der Reparaturarbeiten mit FI-Schaltern ausgestattet, 13 hatten Badezimmer/Duschgelegenheit und WC innerhalb der Wohnung, 13 Wohnungen waren ohne WC, das Hofgebäude war mit Bad und WC ausgestattet, das Kellerlokal verfügte über WC und Waschraum. 18 Wohnungen wurden über Einzelöfen beheizt bzw. waren für 4 Wohnungen Gasetagenheizungen vorhanden.

Es wurden 22 Badezimmer und 22 Toiletten neu errichtet. Somit kann festgestellt werden, soweit vorher Bad und/oder WC vorhanden waren, wurden diese nicht saniert, sondern entweder erstmalig in den Wohnungsverband integriert oder räumlich neu angeordnet oder komplett neu an anderer Stelle errichtet.

Während der Sanierungsarbeiten waren zwei unbefristet vermietete Wohnungen [1 Parterrewohnung (Top 6 - alt) und 1 Wohnung im 1. Stock (Top 14 - alt)] durchgehend bewohnt. In diesen Wohnungen wurden keine Sanierungsmaßnahmen vorgenommen, da die Mieter nicht aus-/umziehen wollten. Der Mieterin der Top 14 (alt) wurde noch vom ehemaligen Eigentümer gerichtlich aufgekündigt, in diesem Verfahren obsiegte der ehemalige Vermieter nicht (Klage geht aus dem Kaufvertrag Punkt VII hervor). Hierin sind Bestrebungen zu erblicken, die darauf schließen lassen, dass eine Sanierung aller Wohnungen geplant war, aber für zwei Wohnungen rechtlich nicht möglich war.

Zwei weitere Mieter waren nicht bereit, während der Reparaturarbeiten Wohnungen in anderen Häusern zu beziehen, dies betraf die Top 11 (alt) und Top 25 (alt). Diese wurden in zwei vorweg renovierte Wohnungen umgesiedelt und kamen nach Beendigung der Sanierungsarbeiten wieder in ihre Wohnungen [Top 11 (alt) in die Wohnung Top 8; Top 25 (alt) in die Wohnung Top 20] zurück.

Alle Türen und Fenster, ausgenommen die der beiden durchgehend bewohnten Wohnungen, inkl. Kellerfenster wurden ausgetauscht, statt 6 Fenstern wurden 6 Balkontüren für die neu hergestellten 6 Balkone angeschafft.

Die Elektroleitungen wurden in allen renovierten Wohnungen teilweise saniert bzw. neu hergestellt und eine Zentralheizungsanlage wurde für das gesamte Gebäude neu errichtet.

Durch die umfangreichen Baumaßnahmen waren neue statische Berechnungen erforderlich. Es erfolgten Bemessungen und Nachrechnungen bezüglich der bestehenden Decken, die durch die Belastung neuer Fußbodenaufbauten stattfinden mussten und mussten daher auch erforderliche Verstärkungsmaßnahmen angegeben werden. Im Bereich der Mittelmauer

musste eine Bemessung von erforderlichen Überlagen ermittelt werden. Zudem mussten auch Berechnungen und Bemessungen für die neu errichteten Balkone angestellt werden.

Alle Wohnungen wurden mit Küchen ausgestattet (Rechnungen Tischlermeister ***Name 1*** 22 Stück).

Im Erdgeschoss wurden die Wohnungen Top 1 und Top 2 sowie die Wohnungen Top 7 und Top 8, im 1. Stock wurden die Wohnungen Top 9 und Top 10 und im 2. Stock wurden Wohnungen Top 16 und Top 17 zusammengelegt. Die Wohnung Top 20/21 (alt) wurde geteilt in Top 16 und Top 17. Bis auf die zwei nicht renovierten Wohnungen wurden in allen Wohnungen entweder Zwischenwände entfernt, neue Wände errichtet, Durchgänge zugemauert oder neue Durchgänge geschaffen, Eingangstüren versetzt, anteilige Flächen des Stiegenhauses durch Versetzen von Wänden in Wohnungen integriert, um die Raumaufteilung zu ändern. Das Erscheinungsbild aller Wohnungen, bis auf die zwei in Kategorie D verbliebenen Wohnungen (aufgrund unbefristeter Mietverträge), hat sich verändert.

Aus den Baumeisterrechnung der Fa. ***Name 2*** geht hervor, dass Dippelbaum- und Tramdecken saniert werden mussten, diverse Abbrucharbeiten auf allen Ebenen verrichtet wurden, Deckenverkleidungen und abgehängte Decken hergestellt wurden, auch im Kellerlokal Abbrucharbeiten, insbesondere Mauer- und Versetzarbeiten stattfanden. Bezüglich Hoftrakt-Büro wird der Abbruch eines Zubaus des Nebengebäudes, von Winkelrahmen, Stahltreppe, Zwischendecke und U-Beton bewährt verrechnet. Eine neue Treppe wurde eingebaut.

Das Gebäude besteht nach der Sanierung aus 23 Wohnungen, einem Hof-Büro und einem Keller-Lokal (leerstehend).

Es wurden Baumaßnahmen durchgeführt, die einer baubehördlichen Anzeige- oder Bewilligungspflicht unterliegen. Laut Baubescheid vom 18.06.2009 wurde im Bereich der Gebäudeecke ein Aufzugsschacht hergestellt. Zudem wurde in sämtlichen Geschossen die Raumaufteilung und die Raumwidmungen abgeändert und die Einlagerungsräume im Kellergeschoss untergebracht. Die Einlagerungsräume sowie der Heizraum werden laut Plan-Unterlagen erstmalig in dieser Form neu hergestellt, Zwischenwände wurden vollständig entfernt und neue Wände hergestellt, um die entsprechende Anzahl an Einlagerungsräumen herstellen zu können.

6 Balkone werden für die Wohnungen Top 9 und Top 15 im 1. Stock, für Top 16 und Top 22 im 2. Stock sowie Top 19 und Top 24 im 3. Stock neu hergestellt. Hierfür mussten die entsprechenden Mauerdurchbrüche für die Balkontüren vorgenommen werden.

Eine Aufzugsanlage wurde neu errichtet.

§ 18 MRG wurde nicht herangezogen.

2. Beweiswürdigung

Dass das Wohnhaus im Jahr 1890 erbaut wurde ergibt sich aus der „Baubewilligung“ vom 11.03.1890 (Anlage zu Privaten Sachverständigengutachten zur Restnutzungsdauer für verfahrensgegenständliche Liegenschaft vom 12.10.2010) und ist unstrittig.

Absetzung für Abnutzung (AfA)

Der Befund wurde mit dem Erstgutachten vom 12.10.2010 aufgenommen, dass das Gebäude den zur damaligen Zeit üblichen Konstruktionsstandard habe, der näher ausgeführt wird. Der Gesamtbauzustand des Gebäudes könne als dem Alter entsprechend bezeichnet werden. An den Schauplätzen und allgemeinen Gängen seien alterungsbedingte Abnützungen (Putzschäden) vorhanden. Geringfügige Durchfeuchtung des Mauerwerks sei im Erdgeschoß bemerkbar. Der Erhaltungszustand der einzelnen Wohnungen sei unterschiedlich, von sehr stark abgenutzt bis durchschnittlich gut erhalten. Die Wohnungen hätten unterschiedliche Ausstattungsstandards, in einigen seien Bäder bzw. Badegelegenheiten, teilweise mit WCs vorhanden.

Das Gutachten beschäftigt sich mit der **Ermittlung des Nachweises über die zu erwartende Restlebensdauer des Gebäudes nach erfolgten Sanierungsarbeiten**, die als Grundlage für die Abschreibungsdauer für Investitionen in bestehende Bauten diene. Geplant sei, die bestandsfreien Wohnungen derart zu renovieren, dass ein zeitgemäßes Bewohnen (mit Bad und WC im Wohnungsverband, sowie Zentralheizung) gegeben sei. 4 Wohnungen seien zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung vermietet (Mieterschutz).

Das gegenständliche Objekt sei bereits 120 Jahre alt und in einem dem Alter entsprechenden Zustand. Tragende Außenwände und die Holzdecken seien noch in gutem tragefähigen Zustand. Daher sollen nur die Ausbauteile des Gebäudes erneuert werden, die tragenden Teile (Rohbau) bleiben größtenteils im Bestand und werden in Teilbereichen verstärkt.

Es wird eine Auflistung dargelegt, aus der ersichtlich gemacht werden soll, für welche Bauteile welcher (Prozent)Anteil am Gesamtgebäude, welche Gesamtlebensdauer und rechnerische Restlebensdauer angenommen wurde, sowie unter Ergebnis die rechnerischen Werte der verbleibenden Lebensdauer der einzelnen Bauteile ermittelt wurde. Im Ergebnis betrage die Restlebensdauer des Gebäudes nach der Sanierung der Wohnungen gerundet 32 Jahre. Hier wird nochmals darauf verwiesen, dass das Gebäude bereits 1890 errichtet wurde.

Im „Ergänzungsgutachten zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft durch den Beschwerdeführer im Dezember 2009“ vom 02.09.2014 wurde ausgeführt, dass das gegenständliche Gebäude am 12.10.2010 durch den Sachverständigen, vor Beginn der durchgeführten Großreparatur am 12.10.2010 besichtigt wurde.

Im Befund wurde ausgeführt, er habe Probebohrlöcher im Kellerboden – zur Feststellung des Zustandes der Fundamente, offenbar vom Voreigentümer veranlasst – bereits vorgefunden und mit Lichtbildern festgehalten. Er selbst habe, unter Heranziehung seines Bauunternehmens, Untersuchungen der Decken vom Erdgeschoß bis zum Dachgeschoß auf Tragfähigkeit und auf allfällige Schäden vorgenommen. Die Fundamente wären stabil, die auf dem Mauerwerk liegenden Holztramdecken wären nach wie vor voll belastbar, der bisherigen Bestandsdauer allerdings entsprechend elastisch geworden. Die Stufen des Stiegenhauses wären fest verankert, die Dachkonstruktion stabil, die Dachdeckung stark reparaturbedürftig und kurz vor der Wasserdurchlässigkeit stehend. Besonders letzterer Zustand stelle den Beginn des Verfalles des Hauses dar, der – ohne Dazwischentreten einer entsprechenden Reparatur – nach 15 Jahren abgeschlossen sein werde bzw. wäre.

Der Bauzustand der für die Lebensdauer eines Gebäudes maßgeblichen, tragenden Bauteile wäre somit – dem Alterungsprozess entsprechend – für die Weiterverwendung des Gebäudes brauchbar, weshalb an der tragenden Bausubstanz auch keine Reparaturen vorgenommen werden müssten. Die Feuchtigkeitsschäden am Mauerwerk im Keller und Parterre seien gering, für die Beurteilung der Lebensdauer nicht relevant und würden nur vollständigkeitshalber angeführt werden.

Der Zustand des Daches sei in der Kette der heranzuziehenden Kriterien der „Schwachpunkt“ für die – auf Erfahrungswerten beruhende – Schätzung der Lebensdauer.

Im Gutachten wird ausgeführt, der Bauzustand entspräche im Jahr 2009 als ausreichend brauchbar den Erfahrungssätzen der Bauwissenschaft und der Lehre, die bei derartigen Wohngebäuden zumeist von 100 Jahren Gesamtnutzungsdauer ausgingen, die sich bei guten Bedingungen aber um 35 bis 50 Jahre verlängern könne.

Dem gegenständlichen Gebäude sei daher angesichts der guten Bausubstanz – und nachdem bereits im Zeitpunkt der Anschaffung fast 120 Jahre seit Errichtung vergangen waren und unter der Annahme keiner dazwischentretenden Großreparatur – im Jahre 2009 eine Lebensdauer von weiteren 15 Jahren zu prophezeien. Dies werde dadurch bewiesen, dass in der Folge zwar ein Großreparatur stattgefunden habe, diese aber nicht die Bausubstanz, also Fundamente, tragende Mauern, Decken und Stiegenhaus umfasste. Diese Bausubstanz mache knapp die Hälfte der Gesamtsubstanz dieses Gebäudes aus.

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 Dezember 2009, das heißt ab dem Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes durch den Beschwerdeführer beziehen.

Das Erstgutachten ist methodisch insoweit verfehlt, als es von einer Restnutzungsdauer des Gebäudes nach erfolgten Sanierungsarbeiten ausgeht. Dies wäre der Zeitpunkt Ende des Jahres 2012, mehr als 3 Jahre nach der Anschaffung. Aber auch das Ergänzungsgutachten geht von einer Befundaufnahme zum Stichtag 12.10.2010 aus. Auch wenn angeführt wird, dass unter der Restnutzungsdauer im Wesentlichen die zu erwartende Lebensdauer eines Gebäudes unter den vorgefundenen technischen Voraussetzungen zum Zeitpunkt des Erwerbes zu verstehen sei, wird kein Bezug zu diesem Datum hergestellt. Es wird nur auf die Befundaufnahme vor Durchführung der Großreparatur hingewiesen, weitere Ausführungen unterbleiben, die einen Bezug zum Zeitpunkt der Anschaffung herstellen.

Laut Verwaltungsgerichtshof ist der Bauzustand (der tragenden, nicht erneuerbaren Bauteile; die kürzere Lebensdauer einzelner anderer Gebäudebestandteile rechtfertigt es nicht, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Nutzungsdauer abzuleiten) im Zeitpunkt des Erwerbs relevant; bei einem Altbau ist sohin nicht dessen Alter, sondern vielmehr der konkreter Bauzustand des Mauerwerks bzw. der konstruktiven haltbaren Bauteile entscheidend (zB schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführung, besondere statische Probleme; vgl. zB VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Damit entspricht das Gutachten aber nicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es werden keine entsprechenden Aussagen getroffen, die einen derartig schlechten Bauzustand hinweisen, auch eine schlechte Bauausführung oder statische Probleme werden nicht dargetan. 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).

Fundamente werden als stabil, Mauerwerke als nach wie vor voll belastbar, auch die Dachkonstruktion als stabil erachtet. Allein der Umstand der stark reparaturbedürftigen und kurz vor Wasserdurchlässigkeit stehenden Dachdeckung wird als Argument vorgebracht.

Würde keine Reparatur der Dacheindeckung erfolgen, wäre der Verfall des Hauses nach 15 Jahren abgeschlossen. Laut Gutachten liegen noch keine Schäden durch einen Wassereintritt vor, weil die Wasserdurchlässigkeit im Oktober 2010 für die Zukunft prognostiziert werden.

Laut Ergänzungsgutachten würde im Jahr 2009 noch eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren bestehen, dies wird aber nicht näher ausgeführt, welche Berechnung dieser Feststellung zu Grunde liegt. In Zusammenschau mit der Berechnung des Erstgutachtens dürften hier die verlängernden Maßnahmen in Folge der Reparaturarbeiten von 17 Jahren von den damals errechneten 32 Jahren in Abzug gebracht worden sein. Weshalb und in welcher Weise die Feststellungen zum Dach Auswirkungen auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes haben und inwiefern die Berechnung diesbezüglich erfolgte, kann dem Gutachten nicht entnommen werden. Im Erstgutachten wird vermerkt, dass die Bestandsdauer der Dachdeckung und Verblechung nicht erhoben werden konnte, und deshalb nur geschätzt werden konnte. In der mündlichen Verhandlung wurde kein ergänzendes Vorbringen zu den Gutachten erstattet, vorgebracht wurde nur, dass der Sachverständige nicht mehr befragt werden könnte, da dieser bereits verstorben war.

Das Erstgutachten nimmt zudem 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 32 Jahren zum Stichtag. 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. 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).

Die Ausführungen des Sachverständigen sind insgesamt gesehen zu allgemein gehalten. Soll tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, wäre eben ein genaues Eingehen des Gutachters auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere auf dessen tragende Teile und anschließend auch eine entsprechend genaue Dokumentation der Auswirkungen bzw. Wertung der Befundergebnisse auf die verbleibende Restnutzungsdauer samt schlüssiger Berechnungen unumgänglich gewesen.

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

Qualifikation der Generalsanierung als Erhaltungs- oder Herstellungsaufwand

Die Angaben des Beschwerdeführers bezüglich der Höhe der Renovierungsarbeiten sowie über den Zeitraum der getätigten Arbeiten sind glaubhaft und zudem unstrittig.

Betreffend die Feststellungen zum Kauf der im Jahr 2009 erworbenen Liegenschaft, sowie den Feststellungen zu den einzelnen Wohnungen, insbesondere Anzahl der Wohnungen, Vermietungsstand und Kategorie-Ausmaß gründen auf dem Liegenschafts-Kaufvertrag vom 26.11.2009 sowie der diesbezüglichen Zinsliste aus Oktober 2009, die als Beilage zum Kaufvertrag Vertragsinhalt darstellt. Gemäß Kaufvertrag haftet der Verkäufer auch für die Richtigkeit der entsprechenden Angaben bezüglich Befristungen von Mietverträgen der vermieteten Wohnungen sowie der Freiflächen der einzelnen Wohnungen des auf dem Kaufgegenstand errichteten Wohngebäudes und sind diese Angaben daher als glaubhaft anzusehen.

Der Umstand, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, ergibt sich aus den eingereichten Erklärungen.

Die Feststellungen über Dach und Verblechungen gründen auf den Aussagen des Gutachters. In den Gutachten, die zum Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer vorgelegt wurden, wurde auch vom Gutachter bestätigt, dass noch keine wasserdurchlässigen Stellen vorgelegen haben. Da aus keinen der Gutachten Wasserschäden im oberen Teil des Gebäudes attestiert bzw. vorgebracht wurden, ist daher davon auszugehen, dass eine Wasserdurchlässigkeit noch nicht gegeben war.

Die Feststellung, dass von den 26 Wohnungen 3 Wohnungen die Kategorie A, 2 Wohnungen die Kategorie B, 3 Wohnungen die Kategorie C sowie 14 die Kategorie D aufwiesen, sowie 4 weitere Wohnungen eine höhere Kategorie als D aufwiesen, da Bad und WC innerhalb der Wohnung vorhanden waren, gründen auf der übergebenen Zinsliste der ehemaligen Hausverwaltung, auf den Mietverträgen für die Top 6, Top 11, Top 14 sowie Top 25 (alte Top-Nummern) und auf dem Gutachten vom 12.10.2010 des BM ***Ing.***, der in seiner Befundaufnahme die Bad- und Toilettensituation inklusive einer Fotodokumentation genau darlegte sowie den alten Bauplänen, die ebenso dort zu finden waren.

6 Wohnungen waren ohne Kategorie-Angabe. Bei zwei dieser Wohnungen war kein WC vorhanden, darum war eine Kategorie D festzustellen. 4 weitere Wohnungen wiesen eine höhere Kategorie als D auf, da Bad und WC innerhalb der Wohnung vorhanden waren, eine Kategorie-Angabe war aber weder der Zinsliste, noch einem Mietvertrag zu entnehmen und konnte daher nur festgestellt werden, dass eine höhere Kategorie als D vorhanden sein musste.

Laut Beschwerdeführer gehe die Behörde von der nach mietrechtlichen Gesichtspunkten erstellten Zinsliste der Hausverwaltung aus, die der tatsächlichen Sachlage – insbesondere hinsichtlich Investitionen der Mieter – naturgemäß nicht Rechnung trägt, da Mieteraufwendungen in den letzten Jahren zu Kategorie-Anhebungen einzelner Wohnungen führten. Ein Nachweis für derartige Mieterinvestitionen konnte hierbei nicht erbracht werden.

Es gibt für das Bundesfinanzgericht, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers keinen plausiblen Grund, an der Zinsliste der vormaligen Hausverwaltung zu zweifeln, da es gängige Geschäftspraxis ist, die Mietvertragsdaten bzw. spätere Änderungen in der Zinsliste abzubilden. Auch die Zinsliste nach der Renovierung spiegelt die neue Situation wieder, dass nun nur mehr zwei Wohnungen in Kategorie D verblieben sind, alle anderen renovierten Wohnungen der Kategorie A angehören.

Die Feststellungen bezüglich Vorhandensein von Badezimmern/Duschegelegenheiten bzw. Toiletten innerhalb der Wohnung sowie über das Vorhandensein der Beheizungsart gründen auf der Befundaufnahme des Gutachtens vom 12.10.2010, die sich auch mit entsprechenden Fotos des Sachverständigen decken und mit der Zinsliste in Einklang stehen.

Wenn durch den Beschwerdeführer vorgebracht wird, dass zum Zeitpunkt des Umbaus nicht alle Wohnungen der Kategorie D entsprachen, sondern Kategorieanhebungen durch Mieter stattgefunden hätten (Einbau von Bad oder Toilette) kann entgegnet werden, dass der Fotodokumentation genau entnommen werden kann, in welchen Wohnungen Duschegelegenheiten in Küchen oder Badezimmer vorhanden waren, zudem waren vorhandene Duschegelegenheiten, Bäder und Toiletten in keinem guten Zustand und einer weiteren Vermietung nicht zuträglich. Die Feststellung hinsichtlich der Neuerrichtung sowie Neuordnung von 21 Bädern und Toiletten gründet auf den bewilligten Einreichplänen. Vergleicht man die alten Pläne mit den Einreichplänen des Bauvorhabens, geht klar hervor, dass alle Badezimmer neu angeordnet wurden, bzw. großteils überhaupt erstmalig geschaffen wurden. Dies wird auch in der Beschwerde ausgeführt, hier ist die Rede von 9 Badezimmern bzw. WC's – die aus Kostengründen untereinander in Sanitärsträngen zusammengefasst wurden. Die Anzahl von nur 9 Badezimmern kann nicht nachvollzogen werden, da diese Aussage den Einreichplänen widerspricht. Aus den Rechnungen der Fa. ***Name 3*** ergibt sich, dass Leistungen im Hinblick auf Rohinstallationen ausgeführt wurden, demgemäß fand kein Austausch von Sanitärinstallationen statt, sondern eine Herstellung eben dieser. Aus der Schlussrechnung der Fa. ***Name 3*** vom 05.04.2012 ist der Kauf von 22 Waschtisch-Sets und 22 Duschanlagen für 21 Wohnungen und ein Büro im Hof ersichtlich. In den Rechnungen der ***Name 4*** wird auch von Totalsanierung für 21 Wohnungen gesprochen. Nachdem Wände (nicht nur Zwischenwände) entfernt wurden, und neue Wände wiederaufgebaut wurden, mussten demgemäß auch neue Elektro- sowie auch (Sanitär)leitungen erstmals hergestellt werden.

Die Feststellungen bezüglich der durchgeführten Baumaßnahmen wurden aufgrund der Baubewilligungen des Magistrates der Stadt Wien vom 18.06.2009 sowie 16.11.2011 getroffen. In der mündlichen Verhandlung am 25.04.2024 wurde vom steuerlichen Vertreter bestätigt, dass die Umbauarbeiten plangemäß vorgenommen wurden, wie dies auch bei der Baubehörde eingereicht wurde. Aus den Einreichplänen ist genau ersichtlich, welche Änderungen an und im Gebäude vorgenommen wurden.

Die Feststellungen bezüglich der Errichtung einer Aufzugsanlage, der Neuschaffung der Kellerabteile/Einlagerungsräume sowie der Neuerrichtung des Heizraumes ergeben sich aus den eingereichten Bauplänen und den ausgestellten Baumeister-Rechnungen. Aus diesen Plänen und Rechnungen geht klar hervor, dass Abbrucharbeiten bezüglich eines Großteiles der Zwischenwände stattgefunden haben, die Kellerabteile neu angeordnet wurden und diesbezüglich eine Neuschaffung entsprechender Mauern notwendig wurde und auch hinsichtlich des Heizraumes tragende und nicht tragende Wände hergestellt wurden, um diesen derart zentral positionieren zu können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1. I. (Einkommensteuer)

Absetzung für Abnutzung (AfA)

Bei der Nutzungsdauer spricht das Gesetz weder von einer technischen noch von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Der Verwaltungsgerichtshof (vgl. zB VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230) versteht unter Nutzungsdauer iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer. Das Höchstgericht räumte bislang bei Mietgebäuden der technischen Nutzungsdauer den Vorrang ein; diese hängt bei einem neu errichteten Gebäude (Neubau) in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude (Altbau) der Bauzustand (der tragenden, nicht erneuerbaren Bauteile; die kürzere Lebensdauer einzelner anderer Gebäudebestandteile rechtfertigt es nicht, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Nutzungsdauer abzuleiten) im Zeitpunkt des Erwerbs relevant ist; bei einem Altbau ist sohin nicht dessen Alter, sondern vielmehr der konkrete Bauzustand des Mauerwerks bzw. der konstruktiven haltbaren Bauteile entscheidend (zB schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführung, besondere statische Probleme; vgl. zB VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Die Nutzungsdauer ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe. Die Beweislast für die Widerlegung dieser gesetzlich normierten Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest-)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen,

wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl. zB VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080). Eine Aufforderung durch die Abgabenbehörde zur Erbringung eines solchen Nachweises bedarf es nicht. Wegen der vom Gesetzgeber aufgestellten Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5% ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes vorliegt.

Der Nachweis kann gerade angesichts der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien und der erforderlichen Fachkenntnisse und Erfahrungen trotz grundsätzlicher Unbegrenztheit der Beweismittel nur mit einem schriftlichen Gutachten eines Sachverständigen über den bautechnischen Zustand (im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung) erbracht werden (vgl. dazu zB auch BFG 5.4.2023, RV/5100355/2022). Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführungen oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingbefalls, und zu deren Behebbarkeit, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen. 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. dazu Doralt, EStG13, § 16 Tz 159; Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 42, und die dort zitierte VwGH-Judikatur; Sutter/Pfalz in Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 97 f, jeweils mwN; siehe auch VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde wie auch des Bundesfinanzgerichtes. Die Behörde und das Finanzgericht sind an das Gutachten nicht gebunden, doch haben sie im Fall des Abgehens zu begründen, weshalb sie das Gutachten für unrichtig erkennen.

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln (VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175). Der AfA-Satz ist nach der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung, dem unentgeltlichen Erwerb oder dem Beginn der Vermietung zu ermitteln (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221). Der Verwaltungsgerichtshof hat daher in seinem Erkenntnis vom 25.04.2001, 99/13/0221 ausgeführt, dass ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt sei. 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 22.06.2001, 2000/13/0175).

Der Ansicht, dass mit dem Begriff "Nutzungsdauer" in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 jedenfalls die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes angesprochen werde, nicht aber die Restnutzungsdauer, kann nicht gefolgt werden. Folgte man dieser Ansicht, so wäre nämlich für

jedes Gebäude entsprechend seinem jeweiligen tatsächlichen Alter ein anderer und nur in Ausnahmefällen - nämlich bei Neubauten - der im Gesetz normierte Prozentsatz zur Anwendung zu bringen, wiewohl im konkreten Fall die Mehrheit der Gebäude, für welche eine Absetzung für Abnutzung in Betracht kommt, nicht erst im Jahr der erstmalig anzuwendenden gesetzlichen Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988, somit im Jahr 1989, angeschafft oder hergestellt wurde. Dies widerspräche aber dem klaren Wortlaut des Gesetzes, welcher einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden Prozentsatz von 1,5 normiert (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Das Erstgutachten ist methodisch insoweit verfehlt, als es von einer Restnutzungsdauer des Gebäudes nach erfolgten Sanierungsarbeiten ausgeht. Dies wäre der Zeitpunkt Ende des Jahres 2012, mehr als 3 Jahre nach der Anschaffung. Aber auch das Ergänzungsgutachten geht von einer Befundaufnahme zum Stichtag 12.10.2010 aus. Auch wenn angeführt wird, dass unter der Restnutzungsdauer im Wesentlichen die zu erwartende Lebensdauer eines Gebäudes unter den vorgefundenen technischen Voraussetzungen zum Zeitpunkt des Erwerbes zu verstehen sei, wird kein Bezug zu diesem Datum hergestellt. Es wird nur auf die Befundaufnahme vor Durchführung der Großreparatur hingewiesen.

Die Ausführungen des Sachverständigen sind insgesamt gesehen zu allgemein gehalten. Soll tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, wäre eben ein genaues Eingehen des Gutachters auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere auf dessen tragende Teile und anschließend auch eine entsprechend genaue Dokumentation der Auswirkungen bzw. Wertung der Befundergebnisse auf die verbleibende Restnutzungsdauer samt schlüssiger Berechnungen unumgänglich gewesen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist das vorliegende Gutachten nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch Widerlegung der gesetzlichen Vermutung zu erbringen; nachdem die Abgabenbehörde - wie auch das Bundesfinanzgericht - nicht gehalten war, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer vorliegt und sind daher jährlich 2% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung in Ansatz zu bringen. Da das beschwerdegegenständliche Gebäude vor 1915 errichtet wurde, werden 2% AfA herangezogen.

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 Instandsetzung eines Gebäudes besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, nimmt den Aufwendungen in der Regel noch nicht den Charakter eines Erhaltungsaufwandes, solange nicht durch die baulichen Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes verändert wird oder das Gebäude - wie etwa durch einen Einbau oder Aufbau - ein größeres Ausmaß erhält. Bleiben hingegen das Gebäude und **insbesondere die Mauern**, welche in erster Linie über die Nutzungsdauer eines Hauses entscheiden, **unverändert bestehen** und wird darin nur ein neuer Teil eingefügt, zB an Stelle einer Holzdecke eine Betondecke, an Stelle eines Holztores ein Eisentor, an Stelle eines Schindeldaches ein Leichtmetalldach, so handelt es sich um Erhaltungsaufwand. (vgl. VwGH 17.05.2006, 2004/14/0080; VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333, 16.03.1962, 0241/59).

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 30.06.2010, 2005/13/0076).

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).

Da im vorliegenden Fall Mauern, welche in erster Linie über die Nutzungsdauer eines Hauses entscheiden, nicht unverändert bestehen, so handelt es sich nicht mehr um Erhaltungsaufwand. (vgl. VwGH 17.05.2006, 2004/14/0080; VwGH 24.09.2007, 2006/15/0333, 16.03.1962, 0241/59). Bauliche Maßnahmen, die die Wesensart eines Gebäudes ändern und

somit zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand führen, liegen bei einem Umbau größeren Ausmaßes vor. Im vorliegenden Fall wurden im Erdgeschoss die Wohnungen Top 1 und Top 2 sowie die Wohnungen Top 7 und Top 8, im 1. Stock die Wohnungen Top 9 und Top 10 und im 2. Stock die Wohnungen Top 16 und Top 17 zusammengelegt. Die Wohnung Top 20/21 (alt) wurde geteilt in Top 16 und Top 17. Bis auf die 2 aufgrund unbefristeter Mietverträge nicht renovierten Wohnungen wurden in allen Wohnungen Zwischenwände entfernt, neue Wände errichtet, Durchgänge zugemauert oder neue Durchgänge geschaffen, Eingangstüren versetzt, Anteile des Stiegenhauses in Wohnungen durch Versetzen von Wänden integriert, um die Raumaufteilung zu ändern. Das Erscheinungsbild aller Wohnungen, bis auf die 2 in Kategorie D verbliebenen Wohnungen (aufgrund unbefristeter Mietverträge), hat sich verändert.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ausgesprochen, wenn durch bauliche Veränderungen und andere Maßnahmen aus einer Wohnung zwei geschaffen werden, so sind alle damit verbundenen Kosten Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes, dessen Nutzung sich zweifellos auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt. Zu diesen Kosten zählt auch eine vom Steuerpflichtigen an den früheren Mieter geleistete Ablöse, wenn erst durch diesen Aufwand die Teilung und Umgestaltung möglich wurde. Auch die übrigen Kosten zählen zu den Herstellungskosten, mag die eine oder andere Ausgabe für sich betrachtet und aus dem Zusammenhang gelöst, auch zum Instandhaltungsaufwand zählen. (VwGH 27.01.1969, 0981/68).

Im vorliegenden Fall mussten zudem Doppelbaum- und Tramdecken saniert werden, diverse Abbrucharbeiten auf allen Ebenen verrichtet wurden, Deckenverkleidungen und abgehängte Decken hergestellt wurden. Im Kellerlokal fanden auch Abbrucharbeiten, insbesondere Mauer- und Versetzarbeiten statt, um Einlagerungsräumlichkeiten und den Heizungsraum. Beim Hoftrakt-Büro wurde der Zubau des Nebengebäudes, Winkelrahmen, eine Stahltreppe, eine Zwischendecke und U-Beton bewährt abgebrochen und u.a. eine neue Treppe eingebaut.

Es wurden in diesem einheitlichen Bauprojekt Baumaßnahmen durchgeführt, die einer baubehördlichen Anzeige- oder Bewilligungspflicht unterliegen. Laut Baubescheid vom 18.06.2009 wurde im Bereich der Gebäudeecke ein Aufzugsschacht hergestellt. Zudem wurde in sämtlichen Geschossen die Raumaufteilung und die Raumwidmungen abgeändert und die Einlagerungsräume im Kellergeschoss untergebracht. Die Einlagerungsräume sowie der Heizraum werden laut Plan-Unterlagen erstmalig in dieser Form neu hergestellt, Zwischenwände wurden vollständig entfernt und neue Wände an anderer Stelle hergestellt, um die entsprechende Anzahl an Einlagerungsräumen in einer gut nutzbaren Größe herstellen zu können.

Für die Wohnungen Top 9 und Top 15 im 1. Stock, für Top 16 und Top 22 im 2. Stock sowie Top 19 und Top 24 im 3. Stock wurden Balkone erstmalig hergestellt. Hierfür mussten die entsprechenden Mauerdurchbrüche nach außen für die Balkontüren vorgenommen werden.

Laut Baubescheid vom 16.11.2011 wird nach wie vor die Raumaufteilung in sämtlichen Geschossen abgeändert. Dieser Baubescheid erging, da der geplante Dachgeschoßausbau nicht erfolgte, und dies eine neuerliche Planerstellung und Anordnung einiger Wohnungen bedurfte.

Die Grundrisse aller Wohnungen wurden geändert, das Erscheinungsbild aller Wohnungen, bis auf die zwei in Kategorie D verbliebenen, hat sich verändert.

Herstellungsaufwand liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird oder wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird. Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn die Maßnahmen zur Erweiterung (zB. Aufstockung eines Gebäudes) oder zu über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserungen führt (vgl. VwGH vom 24.09.2007, 2006/15/0333).

Herstellungsaufwand sind insbesondere Aufwendungen im Zusammenhang mit folgenden Maßnahmen: Aufstockung eines Gebäudes, Zusammenlegung oder Teilung von Wohnungen, erstmaligem Einbau von Zentralheizungen, Aufzugsanlagen usw., Versetzung von Zwischenwänden, Einbau von Badezimmern und WC (Kategorieanhebung), Einbau von Gebäudeteilen an anderen Stellen (zB Versetzen von Türen und Fenstern).

Herstellung liegt nach der Rechtsprechung des VwGH 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 (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).

Die Sanierungsarbeiten, die im Rahmen einer einheitlichen Baumaßnahme von 2010 bis 2012 durchgeführt wurden und nach ihrer Art nach eindeutig Herstellungsaufwand darstellen, sind aufgrund Umfang und Art eindeutig dazu geeignet, die erhebliche Wertsteigerung des Gebäudes durch die verbesserte Nutzbarkeit zu begründen. Bis auf 2 Wohnungen, die in Kategorie D verblieben sind, wurden durch die Umbauarbeiten Wohnungen der Kategorie A geschaffen, für die eine deutlich höhere Miete (EUR 8,00/m² vorher von EUR 0,81/m² bis max. EUR 4,70/m²) erzielt werden kann. Damit ist eindeutig eine wesentliche Verbesserung der Ertragssituation erreicht worden und eine Nutzwertsteigerung eingetreten - es wurde die Wesensart des Gebäudes verändert.

Gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 sind Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen.

Die Kosten des Umbaues in Höhe von insgesamt EUR 1.984.488,18 stellen Herstellungsaufwand dar, der gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden kann - beginnend mit dem Jahr 2012.

Die Aufwendungen für die eingebauten Küchen in Höhe von EUR 107.046,00 sind auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 1. II. (Anspruchszinsen)

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Anspruchszinsen betragen gemäß § 205 Abs. 2 BAO pro Jahr 2 % über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von EUR 50,00 nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2009 bis 2011 vom 03.07.2014 ausgewiesene Abgabennachforderung in Höhe von EUR 56.634,70 für das Jahr 2009, EUR 292.262,77 für das Jahr 2010 und EUR 522.568,00 für das Jahr 2011 zugrunde.

Die Anspruchszinsenbescheide sind an die Höhe der im Bescheidspruch der entsprechenden Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Nach den Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Gesetzesbestimmung (RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff.) entstehen Ansprüche auf Anspruchszinsen unabhängig von einem allfälligen Verschulden des Abgabepflichtigen oder der Abgabenbehörde.

Zinsenbescheide setzen nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides, wohl aber einen solchen Bescheid voraus. Diese Bescheide sind daher auch nicht mit der Begründung anfechtbar, dass die Bescheide ersatzlos aufzuheben seien oder dass über die bereits vorgeschriebenen Steuerbeträge hinaus weitere Beträge nicht vorzuschreiben wären bzw. die Zurückverweisung der Rechtssache an die Abgabenbehörde erster Instanz zur

neuerlichen Entscheidung. Eine Bindung von abgeleiteten Bescheid kommt dann zum Tragen, wenn ein Grundlagenbescheid rechtswirksam erlassen worden ist (VwGH 29.07.2010, 2008/15/2017)

Die die Anspruchszinsen auslösenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011 wurden rechtswirksam erlassen. Die Höhe der Anspruchszinsen ist korrekt. Eine formalrechtliche Rechtswidrigkeit konnte daher nicht festgestellt werden.

Ein Anspruchszinsenbescheid ist nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der Grundlagenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig. Der Zinsenbescheid ist an die Höhe der im Spruch des Grundlagenbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (RV/0402-G/09-RS1).

Der Vollständigkeit halber wird außerdem noch darauf hingewiesen, dass, sollte sich ein Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig erweisen und entsprechend abgeändert oder aufgehoben werden, diesem Umstand ohnedies mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen neuen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen wäre (vgl. Ritz, BAO3, § 205 Tz 33ff, mwN; UFS 16.12.2008, RV/0286-G/07, mwN).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.4. Zu Spruchpunkt 1. III. (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. Die Nutzungsdauer von Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ergibt sich aus dem Gesetz.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zu Spruchpunkt 2. I. (Umsatzsteuer)

Gemäß § 256 Abs. 3 BAO ist eine Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären, wenn sie zurückgenommen wird.

Die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2010 und 2011 vom 04.07.2014 wurden in der mündlichen Verhandlung am 25.04.2024 von der steuerlichen Vertretung als

zurückgenommen erklärt, daher war die Beschwerde in diesem Punkt gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss als gegenstandlos zu erklären.

3.4. Zu Spruchpunkt 2. 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.

Die Gegenstandsloserklärung ergibt sich schon aus dem Gesetz, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Wien, am 18. Juli 2024