

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Hans Peter Raab, ***VertrAdr*** über die Beschwerde vom 8. August 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 14. Juli 2022 betreffend Einkommensteuer 2021 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Beschwerdegegenständlich ist im vorliegenden Fall die Höhe des Afa-Satzes für ein vom Beschwerdeführer (Bf) vermietetes Objekt. Der Bf entschloss sich anlässlich der Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit, das Werkstätten-Gebäude zu vermieten.

Der Bf hat mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 ein Privatgutachten (vom 11.05.2021) übermittelt, mit welchem er rückwirkend ab 2020 eine kürzere - als die bei der Einkommensteuer-Veranlagung mit 66,67 Jahren (Afa-Satz: 1,5%) berücksichtigte - Nutzungsdauer begehrte.

In der *Beschwerde vom 15.6.2021* betr. Einkommensteuer 2020 wurde weiters ausgeführt:

2006 hatte das Gebäude ein Alter von 45 Jahren, dies würde bedeuten die wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes beträgt 111 Jahre. In den Jahren der Vermietung wurden keine baulichen Maßnahmen getroffen, die eine Verlängerung der Gesamtnutzungsdauer bewirkt hätte. Ich habe aus diesem Grunde von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen ein Gutachten erstellen lassen, laut diesem Gutachten beträgt die Restnutzungsdauer im Jahr

2021 10 Jahre. Seit Beginn der Vermietungstätigkeit wäre somit eine Nutzungsdauer von 25 Jahren gerechtfertigt gewesen, somit eine jährliche Abschreibung von 4 % anzusetzen gewesen. Im Jahr 2005 wurde offensichtlich so ein Gutachten nicht erstellt. Gemäß § 16 EStG ist die Nutzungsdauer mit 1,5 % des Gebäudewertes anzunehmen. In den Erläuterungen wird festgestellt, dass eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden kann, wenn dies durch ein Gutachten eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer dokumentiert werden kann. Dies ist nun geschehen und ich ersuche der Berufung antragsgemäß statt zu geben. Eine berichtigte Einkommensteuererklärung, die diese Umstände berücksichtigen, liegt bei.

Der nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdeentscheidung (BVE) betr.
Einkommensteuer 2020 eingebrachte Vorlageantrag wurde mittels Beschluss des BFG (GZ: RV/5100858/2021) als verspätet zurückgewiesen.

Im *Übergabsvertrag vom 25.11.2016* wurde dem Bf ein Fruchtgenussrecht an den gesamten übergebenen Wohnungseigentumseinheiten eingeräumt (Vorbehaltsfruchtgenuss). Dieser Umstand wurde dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde - unter Hinweis auf eine dadurch geänderte Beurteilung der Absetzung für Abnutzung (AfA) - mit Nachreichung vom 10.10.2023 mitgeteilt.

Im Einkommensteuerbescheid 2021 wurde von der Abgabenbehörde - wie schon bei der Veranlagung 2020 - der AfA-Satz auf 1,5% korrigiert. Die vom Bf geltend gemachte 3-fache Afa wurde mangels Vorliegen der Voraussetzungen (Gebäude-Anschaffung / Herstellung nach dem 30.6.2020) nicht anerkannt.

In einer umfangreichen *Beschwerde* wurde Folgendes vorgebracht:

a) Es wird beantragt den ESt-Bescheid vom 14.7.2022 als nichtig zu bewerten, da diesem eine gem. § 93 Abs 1 lit b BAO geforderte Begründung fehlt.

b) Es wird beantragt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entsprechend der übermittelten Einnahmen- Ausgabenrechnung 2021 mit € 977, 53 festzusetzen.

Begründung:

Vorweg sei festgestellt, dass der Bedenkenvorhalt vom 30.5.2022 sehr wohl erledigt wurde. Am 16.6.2022 wurden unterzeichnete Steuerklärungen beim Finanzamt abgegeben. Da der Eingangs-Stempler (wie meistens) nicht funktionierte, habe ich mir erlaubt bis zu den Büros des Finanzamtes vorzudringen und die Erklärungen persönlich, unterzeichnet, zu überreichen.

Ad a):

Die Begründung des ESt- Bescheides 2021 verweist auf die Begründung des Bescheides 2020 . In der Begründung für den Einkommensteuerbescheid 2020 wurde folgendes ausgeführt: Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann nicht rückwirkend erfolgen. Das 2021 erstellte

Gutachten wird deshalb nicht für einen Nachweis eines gegenüber § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 höheren Afa-Satzes anerkannt.

Es ist wohl unschwer festzustellen, dass der Verweis der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2021 auf die Bescheid-Begründung 2020 nicht den Erfordernissen des § 93 Abs 1 lit b BAO entspricht. Wie soll ein im Jahr 2021 erstelltes Gutachten Rückwirkung auf eine Steuerklärung 2021 auslösen?

Ich verweise auf diverse Erkenntnisse des VwGH (beginnend mit Erk.0879/63 vom 11.10.1963) hin. Es handelt sich somit beim Einkommensteuerbescheid 2021 um einen sogenannten „Nichtbescheid“ und ist rechtlich als bloße Mitteilung zu qualifizieren.

Ad b)

*Im Jahr 2021 wurde ein Gutachten über die Restnutzungsdauer erstellt, da das Bewertungsgutachten 2016 von Herrn ***2*** darüber keine Aussage trifft. Basierend auf dem Gutachten von Herrn ***2*** und dem persönlichen Augenschein des neu bestellten Gutachters wurde von diesem eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 10 Jahren festgestellt. Da die Lagerhalle samt Nebengebäuden vermietet werden, würde in der Steuerklärung auf die im Gesetz hingewiesene Verlängerung der Nutzungsdauer bei Vermietung entsprochen und ein Abschreibungssatz von 4 % angesetzt. Es wurde der im § 16 EStG vorgeschriebenen Beweisumkehr entsprochen, es wurde von meiner Seite ein entsprechendes Gutachten beigebracht. Da die Behörde den Ansatz der Restnutzungs- Afa in keiner Weise konträr beurteilte, ist davon auszugehen, dass die Berechnung der Restnutzungs- Afa mit der rechtlichen Meinung der Finanzverwaltung übereinstimmt. Ansonsten hätte die Finanzverwaltung in der Bescheidbegründung 2020 auch darüber abstimmen müssen und sich nicht nur auf die (ebenfalls rechtswidrige, wie in meiner Berufung vom 8.8.2021 hingewiesen wurde) Behauptung stützen können, ein zum Zeitpunkt der Erstellung der Erklärung 2021 erstelltes Gutachten sei nicht für die Restnutzungsdauer des Jahres 2020 heranzuziehen. Hätte die Finanzverwaltung Zweifel an der Richtigkeit der Abschreibungshöhe gehabt, wären ihr bei der Beurteilung der Afa 2020 genügend Mittel zu Verfügung gestanden, dies zu überprüfen (z. B. Beiziehung eines Amtssachverständigen etc.). Da die Behörde davon keinen Gebrauch gemacht hat, ist davon aus zu gehen, die Behörde stimme mit dem in der Steuererklärung 2020 und 2021 angesetzten Afa Satz überein.*

In der Beschwerdeentscheidung (BVE) verwies die belangten Behörde darauf, dass „die Vermietung ununterbrochen seit Mitte der 2000-Jahre erfolgte und der gewählte Afa-Satz von 1,5% für das Gebäude bei einer laufenden Vermietung nicht abgeändert werden könne“.

Im Vorlageantrag führte der Bf aus:

Es wird beantragt, dass der gewählte Abschreibungssatz von 4 % anerkannt wird.

Begründung:

Die Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes kann grundsätzlich nur durch Schätzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer festgestellt werden. Im § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 kann die Nutzungsdauer für vermietete Gebäude mit 1,5 % angesetzt werden. Es besteht jedoch die Möglichkeit, die gesetzlich bestimmte Nutzungsdauer durch ein entsprechendes Gutachten zu verkürzen. Es ist jedoch nirgends festgesetzt, dass eine Wahlmöglichkeit lediglich bei Beginn der Vermietung gegeben sei. Wäre dies vom Gesetzgeber beabsichtigt gewesen, würde dies entsprechend geregelt worden sein.

Im Einzel-Erkenntnis des BFG vom 26.7.2018, RV/5101954/2015 wurde festgestellt, dass eine Änderung der Nutzungsdauer während der Vermietungsphase nicht möglich sei, da sich der Nutzungscharakter nicht geändert habe. Jedes Einzel-Erkenntnis entscheidet einen Einzelfall, wie schon aus dem Wort „Einzel-Erkenntnis“ hervorgeht. Es ist somit der Sachverhalt jedes Einzelfalles gesondert zu beurteilen. Im oben genannten Einzel-Erkenntnis wird in Pkt 2.3. - Sachverhalt - festgestellt, dass der Beschwerdeführer im Baugewerbe tätig ist, bei den Gesellschaftern es sich um Baumeister handelt und diese sich bei der Entscheidung zur Verwendung als Vermietung sich über den Zustand des Gebäudes fachkundig im Klaren sein mussten. Die andere Beurteilung der Bausubstanz nach einer nur sehr kurzen Dauer von drei Jahren berechtige nicht zur Änderung der Abschreibungsdauer. Es wurde somit nicht die Wahlmöglichkeit verneint, sondern nach Ansicht des BFG sei lediglich die Begründung der Änderung der Afa-Höhe nicht stichhaltig gewesen.

Im gegenständlichen Fall liegt der Sachverhalt jedoch gänzlich anders. Ich war im Kfz Zubehörhandel tätig, hatte eine Kfz Werkstätte und keine Ahnung über Baugewerbe und auch keine Ahnung über den exakten Bauzustand meines Werkstätten-Gebäudes. Anlässlich der Beendigung meiner aktiven Tätigkeit entschloss ich mich, das Werkstätten-Gebäude zu vermieten. Mein Steuerberater setzte den Afa Satz von 1,5% an. Ein Gespräch über den Bauzustand meiner Werkstätte wurde nie geführt, sodass ich mir von der Gesetzeskonformität des Abschreibungssatzes keine Gedanken machte. Erst im Jahr 2020 machte mich ein befreundeter Steuerberater darauf aufmerksam, dass die Bemessung der Nutzungsdauer keinesfalls der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspräche. Speziell bei der Vermietung von Hallen zu betrieblichen Zwecken sei die technische Nutzungsdauer meistens wesentlich kürzer, sodass ein Gutachten über die technische Restnutzungsdauer notwendig sei. Es gibt zwar ein Gutachten über die Bausubstanz aus dem Jahr 2016, das diese als mangelhaft bezeichnete, nicht aber über die Restnutzungsdauer. Ein entsprechendes Gutachten wurde im Jahr 2021 nachgeholt und daraus wurde der Afa Satz ermittelt. Im Bescheid- und Beschwerdeverfahren wurden die vorgelegten Gutachten nie in Zweifel gezogen, sodass davon auszugehen ist, dass diese Gutachten ausreichen die Abschreibungsdauer entsprechend zu verkürzen. Es ist somit nachvollziehbar, dass in den Jahren der Vermietung von Beginn an bis zum Jahr 2021 ein falscher Abschreibungssatz verwendet wurde. Der Grundsatz, dass das Wahlrecht nach der „Inbetriebnahme“ konsumiert sei, ist nicht nachvollziehbar. Diese Rechtsmeinung leitet sich aus

dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ab. Der Begriff Bewertungsstetigkeit stammt aus dem UGB, § 203 UGB, der die Vorschriften über die Erstellung einer Bilanz und somit auch die Bewertung einzelnen der Wirtschaftsgüter regelt. Eine Bestimmung, dass für Gebäude ein gewählter Abschreibungssatz nicht mehr zu korrigieren sei, kann darin nicht gefunden werden. Gemäß § 204 UGB sind bei der Aufstellung von Jahresabschlüssen Fehler, die in vorhergegangenen Jahresabschlüssen unterlaufen sind (dies gilt selbstverständlich auch für sich im Anlagevermögen befindliche Gebäude), zu korrigieren und fallen nicht unter das Stetigkeitsgebot.

Es stellt sich somit die Frage, warum jemand, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG erzielt, anderen Grundsätzen unterliegt als eine Person, die Einkünfte erzielt, die unter das Reglement als des UGB fallen. Darüber hinaus bin ich der Meinung, dass der Bescheid-Spruch des Finanzamtes Ried auch auf die Bestimmungen des Art 7 B-VG überprüft werden soll, der bestimmt, dass alle Staatsbürger vor dem Gesetz gleich sind.

So ist zu klären aus welchem Grund ein Bürger, der Einkünfte gem. § 21 EStG erzielt, bezüglich der Abschreibung anders behandelt werden soll als ein Bürger, der seine Einkünfte auf Grund der Bestimmungen des UGB (somit Einkünfte gem. § 1-3 EStG erzielt) versteuert.

Die vertretene Meinung, bei Einkünften gem. § 21 EStG sei das Wahlrecht bei Beginn der Vermietung konsumiert, ist aus keiner gesetzlichen Bestimmung ableitbar und vom Gesetzgeber nicht gewollt (siehe oben).

Ich ersuche aus diesem Grunde der Bescheid-Beschwerde antragsgemäß statt zu geben.

Der Vorlagebericht wurde von der belangten Behörde am 13.2.2023 an das BFG übermittelt.

Am 14.3.2023 beantragte der Bf in einer Stellungnahme zum Vorlagebericht die Durchführung einer *mündlichen Verhandlung*.

Ferner wurde vom Bf als Fruchtgenussberechtigtem für die ***3*** OG - als neue Liegenschaftseigentümerin - der Beitritt zur vorliegenden Beschwerde betr. Einkommensteuer 2021 erklärt.

Am 2.1.2025 wurde ein Fristsetzungsantrag des Bf an das BFG übermittelt, der am 9.1.2025 dem VwGH vorgelegt wurde. Die verfahrensleitende Anordnung, binnen drei Monaten die Entscheidung (Erkenntnis/Beschluss) zu erlassen, erging am 7.2.2025:

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Dem Erkenntnis wird nachstehender - aus dem Akteninhalt und dem Parteivorbringen ableitbarer - Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Beschwerdegegenständlich ist im vorliegenden Fall die Höhe des Afa-Satzes für ein vom Bf vermietetes Objekt. Mit der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 wurde vom Bf ein Privatgutachten (vom 11.05.2021) übermittelt, mit welchem er rückwirkend ab 2020 eine kürzere (Rest)-Nutzungsdauer begehrte.

Lt. Beschwerdevorbringen handelt es sich bei dem Mietobjekt um eine Garage sowie ein ehemaliges (KFZ)-Werkstättengebäude, wofür ab 2006 vom Finanzamt ein Afa-Satz von 1,5% berücksichtigt wurde.

Die geltend gemachte Gebäude-Afa beträgt € 4.932,80 (4% von den Anschaffungskosten iHv € 123.320). Auf Basis eines vom Baumeister ***1*** am 11.5.2021 erstellten Privatgutachtens begehrte der Bf die Berücksichtigung der darin festgestellten Restnutzungsdauer von 10 Jahren und zwar rückwirkend ab der Einkommensteuer-Veranlagung 2020.

Beim angeführten Privatgutachten wurde die Liegenschaft in ***Bf1-Adr*** (Werkstätten-Gebäude) besichtigt und vom Gutachter dargestellt, welche Räumlichkeiten vorhanden sind. Dabei wurden das Alter des Gebäudes (60 Jahre) sowie die massive Bauweise angeführt, dessen konkreter Bauzustand war hingegen kein Thema. Man käme lt. Gutachter unter Bezugnahme auf eine übliche Nutzungsdauer von „Garagen in Massivbauweise“ auf eine solche von 70 Jahren. Daraus würde sich eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren ergeben.

Im Einkommensteuerbescheid 2021 wurde unter Verweis auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2020 sowie der BVE der AfA-Satz für das Gebäude auf 1,5 % korrigiert sowie der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer – rückwirkend ab 2020 - von der belangten Behörde nicht anerkannt.

Im Übergabsvertrag vom 25.11.2016 wurde dem Bf ein Fruchtgenussrecht an den gesamten übergebenen Wohnungseigentumseinheiten eingeräumt (Vorbehaltsfruchtgenuss). Darin wurde auch festgehalten, dass der Bf (Übergeber) als wirtschaftlicher Eigentümer hinsichtlich der übergebenen Liegenschaftsanteile zu betrachten ist. Infolge dieses Fruchtgenusses vereinbarte der Bf mit der ***3*** OG die Zahlung für Substanzabgeltung (2021: € 1.849,74; d.s.: 1,5% von € 123.320) in Höhe der bisher geltend gemachten Gebäude-Abschreibung von € 4.932,80 (lt. ESt-Erklärung 2021), wobei vom Finanzamt ein Betrag von € 2.822,49 anerkannt wurde, der sich wie folgt darstellt (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 10.2.2025):

€ 3.284,92 (AfA gesamt lt. Anlagenverzeichnis) abzgl. € 462,43 = € 2.822,49

Der Differenzbetrag von € 462,43 resultiert daraus, dass für die Berechnung der Gebäude-AfA anstelle der Anschaffungskosten (€ 123.320) der Buchwert von € 92.491,17 herangezogen wurde.

Am 14.3.2023 beantragte der Bf in einer Stellungnahme zum Vorlagebericht die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Ferner wurde vom Bf als Fruchtgenussberechtigtem für die ***3*** OG (Gesellschafter: ***Name1***, ***Name2*** und ***Name3***) - die laut Übergabsvertrag vom 25.11.2016 zivilrechtliche Eigentümerin des beschwerdegegenständlichen Mietobjektes ist - in einer an das Bundesfinanzgericht adressierten Stellungnahme vom 25.10.2023 der Beitritt zur vorliegenden Beschwerde betr. Einkommensteuer 2021 erklärt.

Am 2.1.2025 langte ein Fristsetzungsantrag des Bf an das BFG ein, der am 9.1.2025 dem VwGH vorgelegt wurde. Am 6.2.2025 wurde dieser Antrag - nach einem Mängelbehebungsauftrag - neuerlich von einem Rechtsanwalt eingebracht und daraufhin am 7.2.2025 vom VwGH eine verfahrensleitende Anordnung erlassen.

2. Beweiswürdigung

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In Befolgung dieser Grundsätze ist der oben dargestellte Sachverhalt deshalb wie folgt zu würdigen.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem elektronisch vorgelegten Akt, dem Beschwerdevorbringen sowie den erteilten Auskünften und Stellungnahmen des Bf samt den eingereichten Unterlagen.

Von der belangten Behörde wurde am Vorliegen des AfA-Satzes von 1,5% festgehalten, weil dem Bf mit dem vorgelegten Privatgutachten die Widerlegung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 66,67 Jahren nicht gelungen sei und diese bei einer laufenden Vermietung nicht geändert werden könne.

Der Bf hält demgegenüber unter Hinweis auf die Bestimmungen des UGB (§§ 203 und 204) sowie das angesprochene Gutachten unverändert an einem AfA-Satz von 4% - rückwirkend ab 2020 - fest.

Bezüglich weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.1.2. dieses Erkenntnisses, die verständnishafter im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung behandelt wird, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1. Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

§ 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 96/2020 lautet:

(1) Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (lineare Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemißt sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

[...]

§ 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 96/2020 lautet:

(1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2,5%. Davon abweichend beträgt bei für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 1,5%.

(1a) Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese abweichend von Abs. 1 höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des jeweiligen Prozentsatzes gemäß Abs. 1. § 7 Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

[...]

§ 16 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 108/2022 lautet:

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

[...]

Z 8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem

Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

[...]

lit. d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

lit.e) Im Jahr der erstmaligen Berücksichtigung der Absetzung für Abnutzung beträgt diese abweichend von lit. d höchstens das Dreifache und im darauffolgenden Jahr höchstens das Zweifache des Prozentsatzes gemäß lit. d. § 7 Abs. 2 ist nicht anzuwenden.

[...]

Mit der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988 stellt das Gesetz die Vermutung iSd § 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/Ebner, EStG¹⁷, Rz 42 zu § 16). Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall lt. ständiger Rechtsprechung durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl. etwa VwGH 20.3.14, 2010/15/0080; VwGH 25.5.22, Ra 2020/15/0119). Irrelevant ist es dabei, ob das Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Entscheidend ist bloß, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (VwGH 8.8.96, 92/14/0052).

3.1.2. Erwägungen:

- **Fristsetzungsantrag:**

Am 2.1.2025 erfolgte die Übermittlung eines Fristsetzungsantrages des Bf an das BFG, der am 9.1.2025 dem VwGH vorgelegt wurde. Die verfahrensleitende Anordnung des VwGH, binnen drei Monaten die Entscheidung zu erlassen, erging am 7.2.2025. Dieser

Anordnung wurde mit Erlassung des gegenständlichen Erkenntnisses am 17.2.2025 entsprochen.

Zu den Anträgen des Bf betr. Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie den Beitritt der ***3*** OG zur vorliegenden Beschwerde ist Folgendes anzumerken:

1) Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde vom Bf am 14.3.2023 in einer Stellungnahme zum Vorlagebericht - und somit verspätet - eingebracht (vgl. VwGH 27.06.2012, 2008/13/0148). Es besteht daher nach Ansicht des BFG *kein Anspruch* auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

2) Es wurde vom Bf als Fruchtgenussberechtigtem für die ***3*** OG - die laut Übergabsvertrag vom 25.11.2016 zivilrechtliche Eigentümerin des beschwerdegegenständlichen Mietobjektes ist - in einer an das Bundesfinanzgericht adressierten Stellungnahme vom 25.10.2023 der Beitritt zur vorliegenden Beschwerde betr. Einkommensteuer 2021 erklärt. Vom BFG wird darauf hingewiesen, dass es sich dabei um eine *unwirksame Erklärung* handelt, weil der Bf dazu nicht legitimiert war. Zu der im Fristsetzungsantrag vom 6.2.2025 angebotenen nachträglichen Legitimierung des Beitritts der ***3*** OG zur Beschwerde, wird seitens des BFG darauf hingewiesen, dass aktuell keine wirksame Beitrittserklärung vorliegt. Eine solche wäre gem. § 258 Abs 1 BAO bei der Abgabenbehörde einzubringen.

- **AfA-Satz:**

Strittig sind im vorliegenden Fall die Höhe des anzuwendenden Afa-Satzes bei einem vermieteten Gebäude sowie die Nichtberücksichtigung der in einem 2021 erstellten Privatgutachten ausgewiesenen Restnutzungsdauer von 10 Jahren ab dem Jahr 2020.

Lt. Bf würde es sich beim Einkommensteuerbescheid 2021 vom 14.7.2022 um einen sogenannten „Nichtbescheid“ handeln, weil diesem eine Begründung (§ 93 Abs 3 lit a BAO) fehlt bzw. lediglich auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2020 verwiesen wurde.

Dem ist zu entgegnen, dass nach der Judikatur Begründungsmängel im Abgabenverfahren im Rechtsmittelverfahren saniert werden können und ist der Verweis auf die Begründung eines anderen, der Partei bekannten Bescheid auch dann zulässig, wenn dieser Bescheid nicht mehr dem Rechtsbestand angehört (VwGH 20.12.1994, 89/14/0149; VwGH 25.09.2002, 97/13/0123). Im vorliegenden Fall wurde daher von der belangten Behörde zu Recht auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2020 verwiesen und stellt demnach der Einkommensteuerbescheid 2021 auch keinen Nichtbescheid dar.

Ferner wurde vom Bf eingewendet, dass das 2021 erstellte Gutachten vom Finanzamt nicht als Nachweis für einen höheren

Afa-Satz ab der Veranlagung 2020 anerkannt wurde. Nach der Judikatur (VwGH 27.5.1987, 84/13/0270; vgl. auch BFG 14.3.2016, RV/5101954/2015) kann eine unterlassene Afa nicht nachgeholt werden. Nach Ansicht des erkennenden Richters besteht im konkreten Fall für den Bf demnach keine Möglichkeit ab dem Veranlagungsjahr 2020 einen höheren Afa-Satz geltend zu machen, zumal er sein Wahlrecht bereits bei Beginn der Vermietung im Jahr 2006 konsumiert hat. Die Vorgangsweise seines früheren steuerlichen Vertreters, ab 2006 einen AfA-Satz von 1,5% zu berücksichtigen, ist demnach nicht zu beanstanden.

Ein zur Entkräftung der gesetzl 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 11.5.05, 2001/13/0162; VwGH 25.5.22, Ra 2020/15/0119).

Daran mangelt es dem am 11.5.2021 erstellten Privatgutachten. In diesem Gutachten wurde Folgendes festgestellt:

*Da die Werkstatt laut Gutachten des Herrn ***2*** im Jahr 1961 errichtet wurde, ergibt sich ein Gebäudealter von 60 Jahren. Die zu bewertende Werkstatt mit Nebenräumen kann lt. Gutachten aufgrund des Zustandes und der Bauweise mit einer Nutzungsdauer von 70 Jahren bewertet werden. Die übliche Gesamtnutzungsdauer für „Garagen in Massivbauweise“ beträgt laut Kranewitter (7. Auflage) 50-70 Jahre. Für „Fabrikgebäude und Werkhallen je nach Bauausführung 30-50 Jahre.*

Es wird dabei lediglich aufgrund des Gebäudealters (60 Jahre) eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren ermittelt, ohne auf den konkreten Bauzustand der Werkstatt einzugehen. Die Bezugnahme auf eine massive Bauweise unter Heranziehung einer üblichen Gesamtnutzungsdauer stellt noch keine Bewertung des konkreten Bauzustandes dar, wie dies von der Judikatur gefordert wird. Für den erkennenden Richter ist erwiesen, dass dieses Gutachten für die Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer jedenfalls ungeeignet ist.

Das Beschwerdevorbringen, wonach sich die Frage stellt „warum jemand, der Einkünfte und Verpachtung gem. § 21 EStG (gemeint: § 28 EStG) erzielt, anderen Grundsätzen unterliegt, als eine Person die Einkünfte erzielt, die unter das Reglement als des UGB fallen“, geht schon deshalb ins Leere, weil das UGB gem. § 1 Abs.1 iVm § 4 Abs.1 UGB den Betrieb eines Unternehmens voraussetzt.

Der Anwendungsbereich der in den §§ 7ff EStG geregelten AfA erstreckt sich zunächst auf die Gewinnermittlung und somit nur auf die betrieblichen Einkünfte. § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 verweist allerdings ausdrücklich auf die §§ 7 und 8, wodurch die Vorschriften über die AfA für alle Einkunftsarten gelten (vgl. VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Mit

den im EStG enthaltenen Regelungen betr. AfA-Sätze wird dem unterschiedlichen Wertverzehr im betrieblichen (vgl. § 7-8 EStG 1988) sowie im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988) Rechnung getragen.

Es kann unter diesem Aspekt bei der vom Gesetzgeber vorgenommenen Differenzierung bzgl. der unterschiedlichen AfA-Sätze keine Gleichheitswidrigkeit iSd Art. 7 BVG erkannt werden und wurde eine solche auch vom VfGH bislang nicht festgestellt.

Da der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer von 10 Jahren nicht erbracht werden konnte und der Bf sein Wahlrecht bereits bei Beginn der Vermietung konsumiert hat, kann 2021 sowie in den Folgejahren nur ein AfA-Satz von 1,5% (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG 1988) berücksichtigt werden.

- *Zahlung für Substanzabgeltung*

Im Hinblick auf den *vereinbarten Vorbehaltsfruchtgenuss* ist bzgl. AfA Folgendes zu berücksichtigen:

Zur AfA berechtigt ist nur der wirtschaftliche Eigentümer, denn dieser hat wirtschaftlich die Abnutzung zu tragen (vgl. Kirchmayr/Geringer in Doralt, EStG-Kommentar, Tz 10 zu § 7 und die dort zit. Judikatur).

Für die AfA folgt daraus:

Der Fruchtnießer verliert die AfA, weil ihn der Wertverzehr nicht mehr trifft; dem neuen Eigentümer steht die AfA nicht zu, weil er keine Einkunftsquelle hat (vgl. VwGH 6.11.1991, 91/13/0074; 28.10.1992, 88/13/0006). Eine andere Beurteilung wäre nur dann geboten, wenn aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung des Fruchtgenussbestellungsvertrages dem Fruchtgenussberechtigten eine derart starke Stellung zukäme, dass dieser weiterhin der wirtschaftliche Eigentümer des fruchtgenussbelasteten Objektes bliebe.

Nach den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) ist die Leistung einer Substanzabgeltung durch den Fruchtgenussberechtigten in Höhe der vom Eigentümer bisher geltend gemachten AfA beim Fruchtnießer abzugsfähig; für den Eigentümer entstehen in dieser Höhe Einnahmen, denen die AfA als Ausgabe gegenübersteht (sogenannte „AfA-Miete“, vgl. dazu EStR 2000 Rz 113a). Dieser Ansicht hat sich das BFG in der jüngeren Spruchpraxis auch angeschlossen (vgl. BFG 26.6.2019, RV/7102485/2016). Auch der VwGH hat diese Auffassung in seinem Erkenntnis vom 31.1.2019, Ra 2017/15/0021, nicht beanstandet. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen wurde aber dennoch versagt, weil die zugrundeliegende Vereinbarung bedingt durch das familiäre Naheverhältnis erst nachträglich - und somit nicht fremdüblich - getroffen wurde.

Im vorliegenden Fall wurde mit Übergabsvertrag vom 25.11.2016 unter Punkt 2.) dem Bf ein Fruchtgenussrecht an den gesamten übergebenen Wohnungseigentumseinheiten eingeräumt (Vorbehaltsfruchtgenuss). Überdies wurde vereinbart, dass der Fruchtnießer der Liegenschaftseigentümerin ***3*** OG jährlich eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten Abschreibung zu leisten hat.

Weiters wird im angeführten Vertrag festgehalten, dass der Bf (Übergeber) als wirtschaftlicher Eigentümer hinsichtlich der übergebenen Liegenschaftsanteile zu betrachten sei. Begründet wird dies damit, dass der Bf sämtliche auf die übertragenen Liegenschaftsanteile entfallenden Aufwendungen zu tragen hat sowie Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen bei ihm schlagend werden. Zudem steht dem Bf auch ein allfälliger Veräußerungserlös zu.

Betr. Substanzabgeltung fehlt nach Ansicht des erkennenden Richters eine ertragsteuerlich anzuerkennende Vereinbarung und wurden die entsprechenden Zahlungen nicht fremdüblich abgewickelt (vgl. VwGH 31.1.2019, Ra 2017/15/0021). Es erfolgten diesbezüglich ab 2016 Barzahlungen durch den Bf als Fruchtnießer mit dem Vermerk „*Betrag dankend erhalten*“ der beiden verwandten OG-Gesellschafter, wobei die Beträge nicht mit der vom Bf jeweils geltend gemachten AfA übereinstimmen und (Bar)-Zahlungen ohnehin nicht verifizierbar sind.

Im Beschwerdejahr beträgt die geltend gemachte AfA € 6.367,92. Demgegenüber wurde eine Zahlung für Substanzabgeltung iHv € 1.849,74 von den Gesellschaftern der ***3*** OG bestätigt. Seit der Einräumung des Fruchtgenussrechts im Jahr 2016 stimmen die geleisteten Zahlungen nicht mit der jeweils geltend gemachten AfA von 4% überein.

Zur beschwerdegegenständlichen Frage hinsichtlich der Höhe des AfA-Satzes ist für den erkennenden Richter als erwiesen anzusehen, dass das gegenständliche Privatgutachten nicht geeignet ist, eine verkürzte (Rest)Nutzungsdauer zu dokumentieren, da auf den Bauzustand des Gebäudes im Gutachten nicht eingegangen wurde (VwGH 25.5.22, Ra 2020/15/0119). Da somit dem Bf die Widerlegung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 66,67 Jahren nicht gelungen ist, kommt im Beschwerdejahr ein AfA-Satz von 1,5% zur Anwendung.

Im Übergabsvertrag wurde eine Zahlung für Substanzabgeltung in Höhe der bisher geltend gemachten Abschreibung vereinbart, wobei der AfA-Betrag nicht beziffert wurde. Von der Abgabenbehörde wurde die Gebäude-AfA ab 2016 - nach Einräumung eines Fruchtgenussrechts - unverändert mit 1,5% berücksichtigt. Eine Überprüfung dahingehend, ob der Bf als Fruchtgenussberechtigter wirtschaftlicher Eigentümer ist und somit die bisherige AfA weiterhin geltend gemacht werden kann, wurde nicht vorgenommen. In einer Nachreichung vom 10.10.2023 teilte die belangte Behörde dem

BFG mit, dass der Bf mittlerweile Fruchtgenussberechtigter ist, wodurch sich „insbesondere bei der AfA Änderungen ergeben würden“.

Im vorliegenden Fall ist zu berücksichtigen, dass der Bf die gegenständlichen Zahlungen an nahestehende Personen ohne eine fremdübliche Vereinbarung in bar - und somit nicht nachprüfbar - geleistet hat. Dabei wurden vom Bf die Zahlungen für Substanzabgeltung unabhängig von der geltend gemachten AfA mit der vom Finanzamt festgesetzten Höhe von 1,5% (bis einschließlich 2020: € 1.946,37 bzw. 1.849,74 für 2021) vorgenommen.

Die gebotene Fremdüblichkeit kann vom Bf nur dadurch hergestellt werden, indem eine entsprechende Vereinbarung vorgelegt und die Zahlung für Substanzabgeltung mittels Überweisung nachvollziehbar dokumentiert wird.

Zwecks Überprüfung, ob bzw. in welcher Höhe die angegebenen Zahlungen für Substanzabgeltung bei der ***3*** OG als Einnahmen („AfA-Miete“) verbucht wurden, erging an die belangte Behörde am 20.1.2025 ein Ergänzungsvorhalt. In der Vorhaltsbeantwortung (Mail vom 10.2.2025) wurde mitgeteilt, dass auf eine Veranlagung bei der ***3*** OG verzichtet wurde, da die AfA und die Zahlung für Substanzabgeltung jeweils gleich hoch sind. Es kann somit die vereinbarungsgemäße Zahlung für Substanzabgeltung in der vom Empfänger (***3*** OG) bestätigten Höhe von € 1.849,74 als erwiesen angenommen werden.

Ein aus einer Substanzabgeltung resultierender Aufwand wurde mangels fremdüblicher Vereinbarung vom VwGH im Erkenntnis vom 31.1.2019, Ra 2017/15/0021 nicht anerkannt, weil die Vereinbarung hinsichtlich einer Zahlung für Substanzabgeltung erst im Nachhinein getroffen wurde. Dieser Umstand trifft auf den vorliegenden Fall nicht zu.

Da die Vermietung vom Bf – auch nach Einräumung des Vorbehaltsfruchtgenusses – unter Bezugnahme auf die vorgelegten Überschussrechnungen offenbar unverändert weitergeführt wurde, ist er - trotz fehlender fremdüblicher Vereinbarung - als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Dafür sprechen nach Ansicht des erkennenden Richters bei Abwägung aller Umstände die Vereinbarung einer Substanzabgeltung bereits im Übergabsvertrag, die Tragung der auf das Mietobjekt entfallenden Aufwendungen (lt. Überschuss-Rechnungen) sowie der Umstand, dass Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen und ein allfälliger Verkaufserlös den Bf treffen. Zudem wurde der Fruchtgenuss dem Berechtigten auf Lebenszeit eingeräumt. Demnach kann der Bf auch in den Folgejahren eine AfA im Wege der Substanzabgeltung - allerdings *nur in Höhe von 1,5%* - geltend machen, wobei aber auf eine fremdübliche Gestaltung bzgl. Zahlungsfluss Bedacht zu nehmen ist.

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.

Diese Voraussetzungen treffen hier nicht zu, da die Frage des anzuwendenden AfA-Satzes durch die Judikatur des VwGH geklärt ist. Weiters hatte das Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung anhand der vorliegenden Beweismittel zu beurteilen, ob die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung einer zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Vereinbarung über die Zahlung einer Substanzabgeltung vorliegen. Eine Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 17. Februar 2025