

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Hans-Peter Hartl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SKGT Linz SteuerberatungsGmbH, Robert-Stolz-Straße 7, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 14. Jänner 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck vom 19. November 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 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

In der **elektronischen Einkommensteuererklärung** 2017 vom 6. Juni 2017 gab der Beschwerdeführer neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit (€ 105.765,59) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 108.141,14 bekannt.

Mit **Vorhalt** datiert vom 17. Juli 2017 äußerte das Finanzamt die Vermutung, dass der Anteil für den unbebauten Grund und Boden der (vermieteten) im Jahr 2013 erworbenen Liegenschaft ***1***, ***2*** ***3*** (***)4***, ***)5***) mit den laut Anlagenverzeichnis € 104.607,90 zu niedrig angesetzt sein könnte. Bei einer Grundstücksfläche von 3.389 m² entspreche dies gerundet € 30,00 je Quadratmeter. Nach der Kaufpreissammlung und festgestellten Verkäufen, betrage der Quadratmeterpreis für Wohnbauland in der Umgebung von ***5*** mindestens. € 150,00 bis über € 200,00 pro Quadratmeter. Quadratmeterpreise für Mischbaugebiet, wie beim Beschwerdeführer würden erfahrungsgemäß zwar etwas unter jenen für Wohnbauland liegen, jedoch weit über dem angesetzten Wert von € 30,00 den Quadratmeter. Der Beschwerdeführer werde deshalb um die Vorlage von geeigneten Unterlagen wie etwa einem

Schätzungsgutachten gebeten, um die Höhe des von ihm angesetzten Grundwertes nachzuweisen.

Die steuerliche Vertreterin legte am 17. September 2018 ein am 28. Februar 2012 erstelltes **Bewertungsgutachten** über den Verkehrswert der oben erwähnten Liegenschaft vor, welches vom Konkursverwalter des Vorbesitzers in Auftrag gegeben worden war.

Darin wird der Bodenwert zur Basiswertfindung der oben genannten Liegenschaft ausgehend von Ermittlungen bei ortsansässigen Immobilienmaklern, der Urkundensammlung am zuständigen Bezirksgericht sowie der Kaufpreissammlung des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, mit € 95,00 /m² angegeben. Abzüglich eines 20 %-igen Abschlages für die Bebauung und 15 % dafür, dass das Grundstück in der gelben Gefahrenzone liege, ergebe dies eine Bodenwert von € 209.271,00 oder € 61,75 je m².

Unter Anwendung des Sach- und des Ertragswertverfahrens kam der Gutachter auf einen Verkehrswert der Liegenschaft von € 510.000,00.

Daraus leitete das Finanzamt im **Bedenkenvorhalt** vom 18. September 2018 ab, dass, wenn man den Kaufpreis von € 500.000,00, welchen der Beschwerdeführer im Jahr 2013 für die genannte Liegenschaft aufgewendet habe, berücksichtige, sich ein anteiliger gerundeter Wert für den Grund und Boden von € 205.000,00 (€ 60,49 /m²) ergebe. Es sei beabsichtigt, den Wert für die Absetzung für Abnutzung des Gebäudewertes entsprechend des nun festgestellten Verhältnisses von Boden- und Gebäudewert neu zu berechnen und auch die Nebenkosten (Eintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer) dementsprechend aufzuteilen.

Darauf antwortete der Beschwerdeführer am 22. Oktober 2018 mit einem **Schreiben seiner steuerlichen Vertreterin**, dass nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) in Verbindung mit § 2 der Grundanteilsverordnung keine Bedenken bestehen würden, bei einer Liegenschaft mit einem durchschnittlichen Preis für ein baureifes Land von bis zu € 400,00 /m²) den Grundanteil mit 20 % des Kaufpreises anzusetzen.

Der Grundanteil der Liegenschaft sei nicht, wie von der belangten Behörde dargestellt, mit dem Sachwertverfahren, sondern in Anlehnung an das vorliegende Bewertungsgutachten und der gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in Verbindung mit § 124b Z 284 EStG 1988 pauschal in Höhe von 20 % des Kaufpreises, welcher dem Verkehrswert der Liegenschaft entspreche, zu ermitteln.

In einem **Aktenvermerk über ein Telefongespräch** mit der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers vom 8. November 2018 hielt der zuständige Sachbearbeiter des Finanzamtes fest, dass nach seiner Ansicht die Ausführungen im Schreiben vom 22. Oktober 2018 nicht ganz nachvollziehbar seien, da nicht darauf eingegangen worden sei, dass bei einer wesentlichen Abweichung des Grundwertes von der 20-zu-80 Regel eine andere Aufteilung

möglich sei. Da eine solche wesentliche Abweichung vorliege, sei eine andere Aufteilung so wie im Bedenkenvorhalt vom 18. September 2018 beabsichtigt, notwendig. Die steuerliche Vertreterin habe angekündigt, dies mit dem Beschwerdeführer besprechen zu wollen.

Weiter habe die steuerliche Vertreterin des Beschwerdeführers angegeben, dass der Beschwerdeführer das vorgelegte Gutachten erst im Zuge des Vorhalteverfahrens aufgrund entsprechender Nachforschungen erhalten habe und ihm dieses bis dahin nicht bekannt gewesen sei. Hätte er dieses gekannt, wäre der Grundanteil am Kaufpreis anders ermittelt worden. Auch wären die Gebäude nicht wie in der Abgabenerklärung mit 1,5 % Absetzung für Abnutzung (AfA) sondern laut Gutachten beim Bürohaus mit einer Restnutzungsdauer von 24 Jahren und die Betriebshallen mit einer von 14 Jahren abgeschrieben worden.

Im **Einkommensteuerbescheid 2017** des Beschwerdeführers vom 19. November 2018 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von erklärten € 108.141,14 auf € 109.757,25 erhöht und dies damit begründet, dass, wie im Bedenkenvorhalt vom 18. September 2018, der Wert des Grund und Bodens des vermieteten (oben beschriebenen) Grundstückes mit € 205.000,00 angesetzt worden sei. Es werde auf das Telefonat mit der steuerlichen Vertreterin hingewiesen. Entsprechend dieser Überlegungen werde ein Verhältnis von 41 % Grundanteil und 59 % Gebäudeanteil (am Kaufpreis) angewendet, wonach auch die auch die Nebenkosten für die Eintragungsgebühr und die Grunderwerbsteuer aufzuteilen seien. Somit ergebe sich eine Minderung der Absetzung für Abnutzung des Gebäudes aus dem Gebäudewert (Anschaffungskosten gesamt € 500.039,52 abzüglich € 205.000,00 Grundanteil) von € 295.039,52 zuzüglich anteiliger Nebenkosten (gesamt € 23.000,00 davon 59 %) von € 13.570,00, also € 308.609,52 und davon 1,5 %, also € 4.629,14 im Vergleich zur beantragten Absetzung für Abnutzung von € 6.245,25. Die Kürzung Absetzung für Abnutzung betrage somit € 1.616,11.

In der innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist am 14. Januar 2019 eingebrachten **Beschwerde** gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2017 beantragte der Beschwerdeführer die Einkommensteuer 2017 entsprechend der beigelegten berichtigten Einkommensteuererklärungen festzusetzen.

Der Beschwerdeführer habe mit Kaufvertrag vom 18. März 2013 die Liegenschaft ***1*** ***2*** ***3***, BG ***4***, bestehend aus den Grundstück ***6*** samt den darauf befindlichen Baulichkeiten vom Masseverwalter des Vorbesitzers erworben. Die Liegenschaft werde zur Gänze an ein gewerblich tätiges Unternehmen vermietet. Der Beschwerdeführer habe die Nutzungsdauer der vermieteten Baulichkeiten von Beginn an mit 67 Jahren in seiner Überschussrechnung angesetzt. Bei der Nachbescheidkontrolle (richtig: Vorbescheidkontrolle) der Veranlagung 2017 durch das Finanzamt sei vom damaligen Verkäufer ein Bewertungsgutachten der erworbenen Liegenschaft zur Ermittlung des Verkehrswertes vom

28. Februar 2012 zur Verfügung gestellt worden, aus welchem eine verkürzte Restnutzungsdauer der Baulichkeiten ersichtlich sei.

Wenn eine Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruhe und später eine bessere Einsicht vorliege, sei von der einmal gewählten Nutzungsdauer abzugehen (mit Judikaturzitat).

Das nun vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebene ergänzende Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer der baulichen Anlagenteile der gegenständlichen Betriebsliegenschaft weise eine Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens, dem Dezember 2018, von 16 Jahren aus.

Eine Berichtigung aufgrund der erheblichen Abweichung der von vornherein falsch angenommenen Nutzungsdauer sei daher erforderlich (mit Literaturzitat).

In der Beilage zur Beschwerdeschrift (Steuererklärungsformulare in Papierform) erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 97.514,88 und dabei einen Betrag von € 17.100,49 als Absetzung für Abnutzung vom oben beschriebenen Grundstück.

Weiter beigelegt war eine gutachterliche Stellungnahme eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zur „*wirtschaftlichen beziehungsweise betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer*“ der oben beschriebenen Liegenschaft für den Zeitraum vor dem Um- und Zubau ab 30. Juli 2018, beziehungsweise den zu diesem Zeitpunkt begonnenen Sanierungsmaßnahmen und auch für jenen danach.

Für den Zeitraum vor Juli 2018 wurde darin festgehalten, dass das Bürogebäude Ost ein mittleres Gesamalter von ungefähr 35 Jahren und aufgrund der Verbindung zu den Hallen eine Grundnutzungsdauer von 60 Jahren abzüglich Alter also eine Restnutzungsdauer von ungefähr 25 Jahren habe.

Die Grundnutzungsdauer der Hallen betrage 50 Jahre, abzüglich relevantem Alter von 39 Jahren, die Restnutzungsdauer daher 11 Jahre.

Das Beizgebäude im Westen sei ungefähr 32 Jahre alt und habe eine Grundnutzungsdauer von 45 Jahren, abzüglich Alter eine Restnutzungsdauer von 13 Jahren.

Am 12. Juli 2019 stellte die belangte Behörde schriftlich den nach ihrer Ansicht entscheidenden Sachverhalt und die sich daraus ergebenden Rechtsfolgen in Form eines **Ersuchens um Stellungnahme** an den Beschwerdeführer wie folgt dar.

Nach den Einkommensteuerrichtlinien (eine nach außen nicht bindende Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen) betrage die Absetzung für Abnutzung auch dann bis zu 1,5%,

wenn der Mieter sein Mietobjekt zu gewerblichen Zwecken nutze. Ein anderer AfA-Satz sei vom Abgabepflichtigen entsprechend § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 nachzuweisen.

Zweck des Bewertungsgutachtens der oben beschriebenen Liegenschaft vom 28. Februar 2012 sei die Verkehrswertermittlung im Rahmen eines Konkursverfahrens und nicht die Ermittlung der Nutzungsdauer der gewesen. Dieses Gutachten sei daher nicht geeignet, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen, da § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 als Beweisthema die Nutzungsdauer vorgebe (mit Judikaturzitat).

Der Gebäudezustand sei in diesem Gutachten als mäßig und den Baujahren entsprechend bezeichnet worden, jedoch seien keine Schäden, insbesondere keine Schäden an der Gebäudesubstanz festgestellt worden. Ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes sei notwendig. Ein solches Gutachten müsse exakte Tatsachenfeststellungen zum Bauzustand des Gebäudes bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile wie Wände und Decken zum relevanten Stichtag enthalten. Es sei erforderlich für eine Verkürzung der Restnutzungsdauer Schäden an der Bausubstanz festzustellen, was in diesem Gutachten aber nicht geschehen sei (mit Judikaturziten).

Ebenso wenig sei erklärt oder entsprechende Schäden dargelegt worden, warum als Ausgangspunkt für das Sachwert- und Ertragswertverfahren eine die Restlebensdauer von 24 Jahren festgelegt worden sei. Dies müsse nach der Judikatur aber nachvollziehbar sein. Der Gutachter habe aber bloß von der angenommenen Gesamtlebensdauer das Gebäudealter abgezogen. Dies reiche nach der Judikatur nicht aus (samt Nachweisen).

Dieses Gutachten sei daher nicht geeignet eine verkürzte Nutzungsdauer nachzuweisen.

Die mit der Beschwerdeschrift vorgelegte gutachterliche Stellungnahme vom 19. November 2018 habe den Zweck, die wirtschaftliche und betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer der oben beschriebenen Gebäude einerseits zum Zeitraum vor den Um- und Zubau beziehungsweise Sanierungsmaßnahmen mit Baubeginn am 30. Juli 2018 als Bewertungsstichtag und andererseits danach nachzuweisen. (angepeilt März 2019).

Das Recht, den gesetzlichen AfA-Satz oder einen in einem Gutachten festgestellten anzuwenden, sei mit der erstmaligen Auswahl konsumiert. Nur bei einer grundlegenden Änderung der Nutzungsverhältnisse, welche die durch den unterschiedlichen Nutzungseinsatz auch zu Änderung der möglichen Nutzungsdauer (etwa durch außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung) führe, könne aufgrund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen Sätzen der Absetzung für Abnutzung auf eine nachgewiesene gewechselt werden. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgehe, sei bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt (mit Literatur und Judikaturziten).

Der Gutachter habe in der Baubeschreibung zunächst die einzelnen Bauteile in Stichworten und das Alter dieser Teile beschrieben. Dort werde lediglich ausgeführt, dass augenscheinlich keine entscheidenden Sanierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen vorgenommen worden seien, dass die Bauten wärmetechnisch wohl nicht mehr dem Stand der Technik entsprechen würden, und dass die tragenden Konstruktionselemente im Zuge der Dachsanierung nicht ertüchtigt worden seien. Die Gebäude würden überwiegend einen dem Alter, der Bauweise und Nutzung entsprechenden Zustand aufweisen.

Ein erhöhtes Gefährdungspotential reiche als Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer nicht aus und die Beurteilung des Bauzustandes lasse keine konkreten, substantziellen Schäden erkennen, weswegen kein Nachweis für eine verkürzte Nutzungsdauer erbracht worden sei.

Im Gutachtensteil werde davon ausgegangen, dass bei der Ermittlung der Nutzungsdauer auch „*diverse Ausbauarbeiten, wie Türen und Fenster, Elektro-, Wasser- und Heizungsinstallationen*“ einzubeziehen wären.

Nach der Judikatur (mit Nachweisen) würde die kürzere Nutzungsdauer verschiedener Gebäudeteile (Installationen, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen) keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende Nutzungsdauer ergeben.

Für die einzelnen Bauteile sei von der ohne Begründung angenommenen Gesamtnutzungsdauer das jeweilige Gebäudealter abgezogen worden. Dies sei nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes methodisch nicht zulässig. Erforderlich wäre eine konkrete Begründung, aufgrund welcher Substanzschäden eine bestimmte Restnutzungsdauer vorliege. Beim durch den Gutachter ermittelten Mittelwert warne dieser selbst mit dem Wort „*Vorsicht*“, da es sich um einen rein mathematischen Wert handle.

Auch die gutachterliche Stellungnahme vom 19. Dezember 2018 sei daher kein taugliches Beweismittel für eine verkürzte Nutzungsdauer.

Der Beschwerdeführer habe die bisher angewendete Nutzungsdauer nicht gewählt, sondern die sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ergebende angewendet, weswegen das von ihm zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 24.06.2003, 99/14/0015) und die erwähnte Literaturfundstelle, wonach von der einmal gewählten Nutzungsdauer abzugehen sei, wenn die ursprüngliche Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht habe und später eine bessere Einsicht vorliege, nicht anwendbar sei.

Darauf **entgegnete der Beschwerdeführer** mit Schreiben vom 17. Juni 2019, dass es nach den Einkommensteuerrichtlinien zulässig sei, im Falle einer zu niedrig angesetzten Absetzung für Abnutzung, diese auf die neue verkürzte Restnutzungsdauer zu verteilen.

In der **Beschwerdevorentscheidung datiert vom 9. Juli 2019** wurde die gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die dazu verfasste gesonderte Begründung entspricht inhaltlich dem Ersuchen um Stellungnahme des Finanzamtes datiert vom 12. Juli 2019 und gibt dieses weitgehend wörtlich wieder.

Im **Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht** vom 7. Juli 2019 berief sich die steuerliche Vertreterin erneut auf die erteilte Vollmacht und führte aus, dass sie das Bewertungsgutachten vom 28. Februar 2019 nicht als taugliches Beweismittel für eine verkürzte Nutzungsdauer darstellt habe. Es sei vielmehr aus dem Bewertungsgutachten ersichtlich, dass die Einschätzung der ursprünglich vorgenommenen (Rest)-Nutzungsdauer auf irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht habe.

Mangels andere Kenntnis habe der Beschwerdeführer nach dem Kauf der oben beschriebenen Liegenschaft, die Nutzungsdauer in der Überschussrechnung mit 67 Jahren angesetzt. Die Aufteilung der Anschaffungskosten der Liegenschaft in Grund- und Gebäudeanteil sei pauschal im Ausmaß von 20 % (Grund) und 80 % (Gebäude) vorgenommen worden.

Im Zuge der Vorbescheidkontrolle 2017 durch das Finanzamt, habe der Beschwerdeführer nach Rücksprache mit dem ehemaligen Masseverwalter, das Bewertungsgutachten vom 28. Februar 2012 erhalten, worin für das Bürohaus eine Restnutzungsdauer von 24 Jahren und die Hallen von 14 Jahren angenommen worden sei. Dadurch liege eine bessere Einsicht vor und sei von der einmal gewählten Nutzungsdauer abzugehen.

Zum Nachweis der wesentlichen und dauernden Änderung der für die Nutzungsdauer maßgeblichen Verhältnisse, welche eine Erhöhung des Satzes der Absetzung für Abnutzung für die Zukunft rechtfertige, sei die gutachterliche Stellungnahme über die Restnutzungsdauer der baulichen Anlagenteile der Betriebsliegenschaft im Dezember 2018 in Auftrag gegeben.

Die von der belangten Behörde vorgebrachten Argumente gegen die gutachterliche Stellungnahme vom 19. Dezember 2018 wurden darauf abzielen, dass darin keine substanziellen Schäden in der Bausubstanz des Gebäudes ermittelt hätten werden können und daher keine (außerordentliche) verkürzte Nutzungsdauer vorliege.

Die gutachterliche Stellungnahme zur Restnutzungsdauer der baulichen Anlagenteile der Betriebsliegenschaft vom Dezember 2018 diene ausschließlich als Nachweis der nun besser einsehbaren und auf einer ursprünglich irrtümlichen Sachverhaltsannahme wesentlichen und dauernden Änderung der zukünftigen Restnutzungsdauer. Wäre das Bewertungsgutachten vom 28. Februar 2012 bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft dem Beschwerdeführer vorgelegen, hätte dieser bereits im Jahr der Anschaffung nach dem Einholen

einer gutachterlichen Stellungnahme zur Restnutzungsdauer eine kürzere Absetzung für Abnutzung angesetzt.

Die Berichtigung der von vornherein falsch angenommenen Nutzungsdauer sei aufgrund der erheblichen Abweichung für die Zukunft erforderlich (mit Literaturhinweis).

Der **Bericht über die Vorlage der Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht datiert vom **30. Januar 2020** wurde dem Beschwerdeführer übermittelt und ist insofern als Vorhalt zu werten.

Darin führte das Finanzamt aus, dass der Beschwerdeführer ursprünglich 1,5 % als AfA-Satz für die oben beschriebenen Gebäude herangezogen habe, ergebe sich aus der Überschussrechnung 2013 und dem dazu gehörenden Anlagenspiegel. Zur Eignung der vorgelegten Gutachten, die korrekte Absetzung für Abnutzung zu ermitteln, werde auf deren Inhalt verwiesen.

Wenn bei Vermietungsbeginn die gesetzliche Höhe der Absetzung für Abnutzung gewählt worden sei, könne davon nicht abgewichen werden, sofern sich die maßgebenden Umstände nicht ändern würden. Dies sei aber nicht der Fall.

Soweit sich der Beschwerdeführer auf Literatur zur § 7 EStG 1988 berufe, sei dem entgegenzuhalten, dass es sich bei § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 um eine Spezialbestimmung handle und in der Literatur die Ansicht vertreten werde, dass, wenn einmal die gesetzliche Höhe der Absetzung für Abnutzung gewählt worden sei, das Wahlrecht konsumiert sei. Zu dem vom Beschwerdeführer erwähnten Erkenntnis VwGH vom 24.06.2003, 99/14/0015 sei anzumerken, dass es sich dort um ein betriebliches Grundstück gehandelt habe und der Verwaltungsgerichtshof auch dort eine nachträgliche Änderung des AfA-Satzes nach dem Gesichtspunkt der Bewertungsstetigkeit nicht zugelassen habe.

Auch würde keines der beiden vorgelegten Gutachten den Kriterien entsprechen, welche nach der Literatur erfüllt sein müssten, um eine kürzere Restnutzungsdauer nachzuweisen und werde insofern auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen. Der Beschwerdeführer übersehe im Vorlageantrag die inhaltlichen Mängel der gutachterlichen Stellungnahme vom Dezember 2018 und da insbesondere die nach der Rechtsprechung unzulässige Ermittlung der Restnutzungsdauer durch Subtraktion der bisherigen Nutzungsdauer von einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer sowie darauf, dass der Stichtag der Beurteilung der Restnutzungsdauer im Gutachten der 19. Dezember 2018 und nicht der Vermietungsbeginn war.

Da kein geeignetes Gutachten für eine Verkürzung der gesetzlichen Nutzungsdauer vorliege, sei die gesetzliche Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 anzuwenden, und die Absetzung für Abnutzung der Gebäude weiter mit 1,5 % zu berechnen.

Dazu hat der Beschwerdeführer keine weitere Stellungnahme abgegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hat am 18. März 2013 die Liegenschaft ***1***, ***2*** ***3*** (**4***, ***5***) Grundstück ***6*** um € 500.000,00 vom Insolvenzverwalter des Vorbesitzers um € 500.000,00 erworben und diesen Kaufpreis samt Nebenkosten in seinem Anlageverzeichnis zu 20 % dem Grund und Boden (€ 104.607,90) und zu 80 % den Gebäuden (Bürogebäude zwei Hallen, Beizgebäude; € 418.431,62) zugeordnet.

Von diesen Gebäuden hat der Beschwerdeführer im Jahr 2013 und den Folgejahren bis gegenständlichen Beschwerdezeitraum jährliche 1,5 % Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 im Rahmen seiner Einkünfte aus (der erstmaligen) Vermietung und Verpachtung dieser Liegenschaft geltend gemacht.

Ein Gutachten über ein über das gesetzliche Ausmaß hinausgehende Absetzung für Abnutzung für die Gebäude auf der beschriebenen Liegenschaft hat der Beschwerdeführer damals nicht erstellen lassen und war ihm zu diesem Zeitpunkt auch kein Gutachten über den Wert der Liegenschaft oder die Restnutzungsdauer der Gebäude bekannt.

Erst im Rahmen der Veranlagung des Beschwerdejahres 2017 fiel dem zuständigen Sachbearbeiter des Finanzamtes auf, dass nach der vom Beschwerdeführer getroffen Aufteilung des Kaufpreises der beschriebenen Liegenschaft auf Grund und Boden beziehungsweise Gebäude ein Grundwert von € 30,00 je m² angenommen worden sei, welcher bei weitem nicht den Marktpreisen in der betroffenen Lage entsprechen könne.

In der Folge nahm der Beschwerdeführer Kontakt mit dem Verkäufer, dem Masseverwalter des Vorbesitzers auf und erhielt von diesem ein vom einem allgemein beeideten und gerichtlichen Sachverständigen erstelltes Gutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft zum 22. Februar 2012, welches dieser mit € 510.000,00 beziffert.

Dieser Wert wurde mit Ertrags- und Sachwertmethode ermittelt und dabei der Ertragswertmethode insofern der Vorrang eingeräumt, als diese im Verhältnis zum Sachwertverfahren ermittelten Wert von 1 zu 5 berücksichtigt wurde.

Dabei wurde der Wert des Grund und Bodens (nach dem Sachwertverfahren) mit € 209.271,00 bemessen. Dieser Wert wurde vom Finanzamt dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 datiert vom 19. November 2018 für das Verhältnis der Aufteilung des Kaufpreises inklusive Nebenkosten zugrunde gelegt, sodass sich ein Wert von € 295.039,52 zuzüglich anteiliger Nebenkosten von € 13.570,00 ergibt. Dies entspricht einem Gebäudeanteil von 59 % der Anschaffungskosten.

Diese Art Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden beziehungsweise Gebäude wurde vom Beschwerdeführer in seiner Beschwerde auch nicht mehr in Zweifel gezogen, allerdings beehrte er, anstelle des gesetzlichen AfA-Satzes von 1,5 %, was einer Nutzungsdauer von 66,7 Jahren entspricht, ab dem Jahr 2017 von einer Restnutzungsdauer der Gebäude von 16 Jahren auszugehen und legte zu diesem Zweck eine gutachterliche Stellungnahme vor und argumentierte, dass, wenn er das Verkehrswertgutachten zum 22. Februar 2012 gekannt hätte, schon beim Kauf der Liegenschaft eine gutachterliche Stellungnahme zur baulichen Anlagenteile der Liegenschaft hätte erstellen lassen und eine entsprechend kürzere Nutzungsdauer der Gebäude der Absetzung für Abnutzung zu Grunde gelegt hätte. Er sei insofern bei Ankauf der Liegenschaft einem Irrtum unterlegen, der nunmehr zu korrigieren sei.

Im Verkehrswertgutachten zum Stichtag 22. Februar 2012 wird der Bau- und Erhaltungszustand, nachdem ausdrücklich keine detaillierten Untersuchungen durchgeführt wurde, als mäßig und den Baujahren entsprechend bezeichnet, aber ansonsten dazu nichts weiter ausgeführt. Weiter geht der Gutachter von einer gewöhnlichen Lebensdauer von Hallen mit 40 Jahren und Bürogebäuden von 50 Jahren aus und berücksichtigt aufgrund der Zu- und Aufbauten in den Jahren 1985 und 1986 (erste baulich Maßnahmen 1977) und den daraus folgenden Zustandsangleichungen fiktive Baujahre. Für das Bürohaus nahm der Gutachter ein fiktives Baujahr von 1986, ein fiktives Alter von 26 Jahren und eine Restlebensdauer von 24 Jahren, für die Hallen von 14 Jahren an. Dieses Gutachten wird auch vom Beschwerdeführer nicht als geeignet angesehen, einen Nachweis einer anderen Nutzungsdauer als der gesetzlich in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgesehene zu erbringen.

In der gutachterlichen Stellungnahme vom 19. Dezember 2018 eines zweiten allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen wurde die wirtschaftliche und betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer auch „*vor den derzeit laufenden Um- und Zubau,- bzw. Sanierungsmaßnahmen*“ mit dem Baubeginn 30. Juli 2018, also dem 29. Juli 2018 untersucht.

Darin wird die Baumasse in Stichworten beschrieben (so etwa „*Bürogebäude Ost: EG, OG, DG, Fundamente laut Schnitt = Einzel- beziehungsweise Streifenfundamente, Außenwände Massivbauweise, laut Plänen 30 cm Ziegel, Innenwände teils massiv, teils Trockenbau, Decken Stahlbetonplatten, laut Schnitt der Einreichpläne, asymmetrisches Satteldach, Eindeckung mit Faserzement-Wellplatten, Holzverbundfenster*“).

Das Gebäudealter wird anhand der Baubewilligungen und Angaben der Baufirmen für das Bürogebäude mit 39 Jahren und die Aufstockung mit 33 Jahren (im Jahr 2018), die Produktionshallen mit 39 und 32 Jahren, das Beizgebäude mit 32 Jahren beziffert, der Zubau für Parkdeck und den Ausstellungsraum war im Jahr 2018 noch nicht fertiggestellt.

Der Bauzustand wird als dem Alter, der Bauweise und der Nutzung entsprechend beschrieben, ohne weiter darauf einzugehen. Die Gebäude seien wärmetechnisch nicht auf dem Stand der Technik von 2018.

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt Juli 2018 wird in der Folge als Differenz der Grundnutzungsdauer aufgrund der Bauart nach den Grundannahmen der Fachliteratur ohne auf die konkrete Art der Bauausführung und den Bauzustand näher einzugehen abzüglich des Alters ermittelt und zwar für das Bürogebäude Ost mit 25 Jahren, die Produktionshallen mit 11 Jahren, das Beizgebäude mit 13 Jahren.

Der Beschwerdeführer hat sich im Zeitpunkt des Kaufes der streitgegenständlichen Gebäude, dem 18. März 2013, nur im Irrtum darüber befunden, dass das vom Masseverwalter des Verkäufers erstellte Verkehrswertgutachten zum Stichtag 22. Februar 2012 existierte, nicht jedoch über Alter und Zustand der Gebäude. Er hat das sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ergebende Wahlrecht im Verfahren für die Einkommensteuer 2013 zugunsten der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren ausgeübt.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien, soweit dieses übereinstimmt und den vorgelegten Dokumenten entspricht.

Sowohl das Gutachten vom 28. Februar 2012 als auch die gutachterliche Stellungnahme vom 19. Dezember 2018 sind in Hinblick auf ihre Eignung darüber zu untersuchen, als Beweis für die im Zeitpunkt des Erwerbes der oben beschriebenen Liegenschaft am 18. März 2013 anzunehmende Nutzungsdauer der Gebäude zu liefern.

Zur leichteren Verständlichkeit wird dies mit der maßgebenden Norm des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 gemeinsam unter Punkt II 3.1 unten näher behandelt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

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

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und

Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre beträgt (Jakom/Lenneis, EStG¹⁶ 2023, § 16 Rz 42; VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080; BFG 28.05.2024, RV/4100070/2019). Dabei kommt es nicht darauf an, zu welchen Zweck das Gebäude beim Mieter dient.

Die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Abweichend von der gesetzlichen Vermutung kann der Abgabepflichtige eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA bei einem Gebäude geltend machen, wenn er eine kürzere technische Nutzungsdauer nachweist. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist (vgl VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074).

Soll eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so trifft die diesbezügliche Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem schlüssigen Sachverständigengutachten über den technischen Bauzustand des Gebäudes erfolgen (vergleiche Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, § 16, Rz 165; VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162; 20.03.2014, 2010/15/0080).

Eine kürzere Nutzungsdauer ist anlässlich des erstmaligen Ansatzes der Absetzung (AfA) für Abnutzung geltend zu machen, beim Beschwerdeführer also bei der Einkommensteuer 2013.

Es handelt sich um ein Wahlrecht, das in einem späteren Jahr nicht mehr geltend gemacht werden kann. Eine Änderung der Nutzungsdauer ist nur dann zulässig, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern. Beim Beschwerdeführer ist von Beginn der Nutzung bis zum Beschwerdezeitraum die Art der Nutzung unverändert geblieben.

Das Wahlrecht hat der Beschwerdeführer zugunsten der gesetzlichen Regelung ausgeübt, obwohl ihm beim Kauf am 18. März 2013 auch ohne Gutachten klar sein musste, dass Gebäude, welche ab dem Jahr 1977 bis 1988 errichtet wurden, gegenüber im Vergleich neu errichteten Gebäuden eine verkürzte Nutzungsdauer besitzen. Dennoch hat sich der Beschwerdeführer (vielleicht aus Kostengründen) nicht dazu entschieden, zu diesem Zeitpunkt ein entsprechendes Gutachten über die verbleibende Nutzungsdauer erstellen zu lassen.

Das Hervorkommen im Nachhinein im Rahmen des Verfahrens für die Einkommensteuer 2017, dass ein vom Verkäufer der Liegenschaft, dem Masseverwalter, ein Verkehrswertgutachten zum Bewertungsstichtag 22. Februar 2012 erstellt worden ist, begründet daher keinen Irrtum des Beschwerdeführers über mögliche Nutzungsdauer der von ihm erworbenen gebrauchten Gebäude. Dem Beschwerdeführer war bloß im Zeitpunkt des Kaufes nicht bekannt, dass bereits ein Verkaufes ein Verkehrswertgutachten, wie beim Verkauf im Rahmen eines Konkurses üblich, existiert hat.

Da es sich beim Beschwerdeführer und seinem Vertreter im Abgabenverfahren um Ortsansässige handelt, liegt die Vermutung nahe, dass beiden von vornherein der Wert des erworbenen Grund und Bodens bereits vor dem Kauf klar war, die Aufteilung von 20 zu 80 % von Grund zu Gebäudewert wirtschaftlich jedoch günstiger erschien, als eine verkürzte Nutzungsdauer der Gebäude geltend zu machen. Darüber kann jedoch keine definitive Aussage getroffen werden.

Jedenfalls hat der Beschwerdeführer bereits im Jahr 2013 durch das Nichtvorlegen eines Gutachtens über die Nutzungsdauer der erworbenen Gebäude sein Wahlrecht zugunsten der gesetzlichen Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG ausgeübt und sich damit auf die Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren festgelegt.

Das Maß von 1,5 % des Gebäudewertes für die Absetzung für Abnutzung gilt für den Vermieter auch dann, wenn der Mieter das Gebäude zu einem Zweck verwendet, der nach § 8 Abs. 1 EStG 1988 einen höheren Satz zulässt.

Vom Beschwerdeführer wurden ein Gutachten und gutachterliche Stellungnahme zweier gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt.

Diese würden, wären sie rechtzeitig, im Verfahren für die Einkommensteuer 2013, beigebracht worden, dennoch nicht geeignet, eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vorgesehene zu beweisen.

Das Gutachten des Masseverwalters des Verkäufers wurde zur Ermittlung des Verkehrswertes für die oben beschriebene Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 22. Februar 2012 erstellt. Die gutachterliche Stellungnahme zur Feststellung der Restnutzungsdauer des Gebäudes vom 19. Dezember 2018 wurde zum Bewertungsstichtag 29. Juli 2018, also beide nicht zum Zeitpunkt des Erwerbes durch den Beschwerdeführer am 18. März 2013, verfasst.

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 (vergleiche 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 Altbäudes erfassen (vergleiche VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Gemäß der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss aus einem Gutachten, damit es für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer schon dem Grunde nach tauglich ist, 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 18. März 2013, das heißt ab dem Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes durch den Beschwerdeführer, beziehen.

Dies ist beim vorgelegten Gutachten und der gutachterliche Stellungnahme nicht der Fall, weswegen beide von vornherein nicht als Nachweis für eine kürzere Restnutzungsdauer als die gesetzlich vorgesehene nicht geeignet sind.

Wie schon Finanzamt richtig dargestellt, auf dessen Begründung insofern verwiesen wird, liegen darüber hinaus methodische Fehler des Gutachtens beziehungsweise der gutachterlichen Stellungnahme vor, welche sie als Nachweis für eine bestimmte Nutzungsdauer ungeeignet machen.

Bei der Nutzungsdauer spricht das Gesetz nämlich weder von einer technischen noch von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Der Verwaltungsgerichtshof (vergleiche zum Beispiel VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230) versteht unter Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Dabei wurde in der Judikatur bislang bei Mietgebäuden der technischen Nutzungsdauer der Vorrang eingeräumt. Bei einem neu errichteten Gebäude hängt diese in erster Linie von der Bauweise ab, während bei einem erworbenen 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 konkreter Bauzustand des Mauerwerks beziehungsweise der konstruktiven haltbaren Bauteile entscheidend (zum Beispiel schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführung, besondere statische Probleme 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 (vergleiche zum Beispiel VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080). Eine Aufforderung durch die Abgabenbehörde zur Erbringung eines solchen Nachweises nicht notwendig. 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 (vergleiche dazu 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 Schädlingsbefalls, 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 (vergleiche dazu Jakom/Ebner EStG¹⁷, 2023, § 16 Rz 42, und die dort zitierte VwGH-Judikatur; Sutter/Pfalz in Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 97f, jeweils mit Nachweisen; siehe auch VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Sowohl beim Verkehrswertgutachten zum Stichtag 22. Februar 2012 als auch die gutachterliche Stellungnahme vom 19. Dezember 2018 fehlen entsprechende Ausführungen, wie auch schon das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung datiert vom 9. Juli 2019 richtig ausgeführt hat, auf welche insofern verwiesen wird.

Die Beschwerde war daher abzuweisen, da der Beschwerdeführer anlässlich des Erwerbes der streitgegenständlichen Liegenschaften sein Wahlrecht nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zugunsten der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren ausgeübt hat und diesbezüglich auch keinem Irrtum unterlegen ist.

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.

Da sich das Erkenntnis auf das Anwenden des Gesetzestextes und der zitierten ständigen Judikatur beschränkt, wurden keine Rechtsfragen berührt, deren Bedeutung über die Entscheidung in dieser Rechtssache hinausgeht.

Linz, am 18. Juni 2025