

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Julia Tumpel, LL.M. in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Thomas Albrecht, Liebeneggstraße 11, 6020 Innsbruck, über die Beschwerde vom 23. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich (vormals Finanzamt Innsbruck) vom 18. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Strittig ist, ob hinsichtlich einer von der Beschwerdeführerin im Jahr 2015 angeschafften und ab 1.2.2017 vermieteten Wohnung eine kürzere als die gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vermutete Nutzungsdauer (66 2/3 Jahre; AfA 1,5 %) nachgewiesen werden konnte.

Die Beschwerdeführerin erklärte in der elektronisch abgegebenen Einkommensteuererklärung betreffend das Jahr 2017 vom 6.6.2018 bezüglich der Liegenschaft ***Adr.Wohnung***, Einnahmen iHv 6.160 Euro, absetzbare Aufwendung nach § 28 Abs. 2 iHv 141,36 Euro, Absetzung für Abnutzung (AfA) iHv 2.233 Euro (Bemessungsgrundlage 66.990 Euro), Fremdfinanzierungskosten iHv 3.818,68 Euro und übrige Werbungskosten iHv 1.580 Euro.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin teilte in der Beantwortung des ersten telefonischen Auskunftersuchens des Finanzamtes mit, dass die gegenständliche Wohnung 2015 von der Beschwerdeführerin gekauft, danach renoviert und ab Februar 2017 vermietet worden wäre.

Der Kaufpreis laut Kaufvertrag habe inkl. Nebenkosten (GrESt, Eintragungsgebühr, Vermittlungsprovision, Vertragserrichtung) 96.222 Euro betragen. Davon würden 30 % auf den Grundanteil und 70 % auf den Gebäudeanteil entfallen. Es würde eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren zugrunde gelegt werden, weil die Wohnung schon 53 Jahre alt wäre. Gutachten sei bis dahin noch keines erstellt worden, könne jedoch bei Bedarf angefordert werden. Des Weiteren wäre im Jahr 2017 noch ein Verlust angefallen, ab dem Jahr 2018 sei mit jährlichen Überschüssen von ca. 1.000 Euro zu rechnen.

In der schriftlichen Beantwortung des zweiten telefonischen Auskunftersuchens des Finanzamtes gab der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin an, ein Gutachten nachreichen zu wollen. Dieses wurde am 27.9.2018 an das Finanzamt übermittelt.

Nach dem **Privatgutachten** (nach Lokalaugenschein vom 6.8.2018) „zur Ermittlung der Restnutzungsdauer der Wohnung ***Einlagezahl Wohnung***“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Hochbau und Architektur, Nutzwertfeststellung und Parifizierung vom 19.9.2018 zum Stichtag 1.2.2017 würde eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren vorliegen. Diese wäre durch Abzug des Alters der baulichen Anlage von der Gesamtnutzungsdauer ermittelt worden. Auf Grund der massiven Bauweise und gutachterlicher Beurteilung könne bei diesem Gebäude eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren festgelegt werden. Die Gesamtnutzungsdauer sei auf Grund der Modernisierung auf 40 Jahre zu erweitern und wegen Mängel um 10 Jahre zu reduzieren.

Das Finanzamt erließ am 18.10.2018 einen **Einkommensteuerbescheid** betreffend das Jahr 2017, mit dem die beantragte Absetzung für Abnutzung (AfA) iHv 3,33 % auf 1,5 % korrigiert wurde. Begründet wurde dies damit, dass sich das Gutachten vom 19.9.2018 als reines „Gefälligkeitsgutachten“ darstelle, welches steuerlich nicht anerkannt werde.

Die fristgerecht eingebrachte **Beschwerde** richtete sich gegen die Abänderung der Höhe der Gebäudeabschreibung. Begründet wurde dies damit, dass der Gutachter auf die Einschätzung des Finanzamtes, es handele sich um ein „Gefälligkeitsgutachten“ wie folgt reagiert hätte: *„Das Gebäude ist nun mal 49 Jahre alt und bei einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren, würden lediglich 31 Jahre RND verbleiben. Im gegenständlichen Gutachten wurden die durchgeführten Modernisierungen ausdrücklich berücksichtigt und RND auf 40 Jahre erhöht. Durch Schäden an der Tragwerkstruktur, vertikale und horizontale Risse etc. lt. Gutachten ist aus Sachverständigensicht die Nutzungsdauer zu reduzieren, was hierbei objektiv beurteilt worden ist. Die schlussendliche RND ist lt. Usus zu runden und als Ergebnis beträgt dies hiermit 30 Jahre RND. Auf Grund unserer Sorgfältigkeit [sic!] und der umfassenden Recherche und Analyse,*

insbesondere Begehung vor Ort und Aushebung von Unterlagen beim Stadtmagistrat Innsbruck empfinden wir es als äußerst oberflächlich seitens der Finanzbehörde, dieses Gutachten als ‚Gefälligkeitsgutachten‘ zu bezeichnen.“

In der **Beschwerdevorentscheidung** wies die Abgabenbehörde die Beschwerde als unbegründet ab. In der Begründung bezog sich das Finanzamt auf das im Zuge des der Einkommenssteuerjahreserklärung 2017 nachfolgenden Vorhalteverfahrens zur Überprüfung der fiktiven Anschaffungskosten vorgelegte Anlagenverzeichnis mit AfA-Satz von 3,33 %. Das zwei Monate nach der Steuererklärung erstellte Gutachten komme exakt zum selben AfA-Satz bzw. zur selben Restnutzungsdauer. Somit werde seitens des Finanzamtes davon ausgegangen, dass der Auftraggeber des Gutachtens einen AfA-Satz in exakt dieser Höhe in Auftrag gegeben habe und der Gutachter diesem Auftrag nachgekommen sei. Es erscheine in der Gesamtbetrachtung nicht wahrscheinlich, dass ein fachfremder Dritter zwei Monate vor der offiziellen Besichtigung und Begehung eines beauftragten Sachverständigen zum exakt selben Schluss bzgl. der Restnutzungsdauer komme. Daher handele es sich aus steuerlicher Sicht um ein Gefälligkeitsgutachten und die Beschwerde wäre als unbegründet abzuweisen.

Im fristgerecht eingebrachten **Vorlageantrag** wurde die Entscheidung durch ein Verwaltungsgericht beantragt. Die Abweisung im Bescheid bzw. der Beschwerdevorentscheidung sei allein aufgrund der Vermutung erfolgt, dass es sich bei dem Sachverständigengutachten um ein Gefälligkeitsgutachten handeln würde. Inhaltliche Argumente, welche Annahmen oder Schlussfolgerungen des Gutachtens unzutreffend seien, wären keine vorgebracht worden.

Am 10.12.2019 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor (**Vorlagebericht**). Sie begründete den Antrag auf Abweisung der Beschwerde im Wesentlichen mit Verweis auf die Einschätzung als „Gefälligkeitsgutachten“, welches nicht geeignet wäre, eine abweichende Nutzungsdauer nachzuweisen.

Am 6.5.2020 erließ das Finanzamt einen Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2017 gem. § 303 Abs. 1 BAO. Begründet wurde dies damit, dass es nachträglich eine oder mehrere der folgenden Änderungen gegeben habe, wobei die nähere Begründung dem neuen Einkommensteuerbescheid zu entnehmen sei:

- „Eine Mitteilung Ihrer Spenden wurde berichtet oder neu übermittelt
- Eine Mitteilung Ihres Beitrags an eine Kirche oder Religionsgesellschaft wurde berichtet oder neu übermittelt
- Eine Mitteilung Ihrer Beiträge für die freiwilligen Weiterversicherung oder für den Nachkauf von Versicherungszeiten wurde berichtet oder neu übermittelt“.

Nach dem ebenfalls am 6.5.2020 erlassenen neuen Sachbescheid betreffend Einkommensteuer 2017 sei eine Zahlung an den „Verein ***Vereinsname***“ iHv 10 Euro als Sonderausgabe

berücksichtigt worden, nachdem dieser Betrag gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 von der empfangenden Organisation dem Finanzamt gemeldet worden wäre.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes mit Hinweis auf VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 wurde u.a. mitgeteilt, dass nicht nur eine einfache +/- Rechnung (Baujahr 1968, Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren, Stichtag 1.2.2017, daher 31 Restnutzungsdauer) durchgeführt worden wäre, sondern aus „*Gründen der Objektivität und Vergleichbarkeit [...] das anerkannte Punkterastermodelles [sic!] des Nordrhein-Westfälischen Gutachterausschusses verwendet*“ worden wäre. Weiters wäre die Vermietung zwar schon von vornherein beabsichtigt worden, jedoch wäre ein Einzug in die privat gekaufte Wohnung in ***Wohnort*** erst Anfang 2017 möglich gewesen, weshalb die Beschwerdeführerin kurzfristig zwischenzeitlich in der gegenständlichen Wohnung gewohnt habe. Des Weiteren wurde ein Mietvertrag vorgelegt.

Auf Vorhalt des Bundesfinanzgerichts gab die Abgabenbehörde lediglich bekannt, dass der Antrag auf Abweisung aufrecht gehalten werde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Zur Wohnung

Die Beschwerdeführerin erwarb mit Kaufvertrag vom 22.12.2015 die Wohnung ***Adr.Wohnung*** um 87.000 Euro. Die gesamten Anschaffungskosten betrugen 96.222 Euro. Die Wohnung befindet sich im 1. OG, hat eine Gesamtnutzungsfläche von 24 m² und verfügt über einen Vorraum, ein Bad/WC, eine Kochnische und ein Zimmer. 2016 wurden das Bad/WC sowie die Kochnische renoviert und die Elektrik nachgerüstet.

1.2. Zum Gebäude

Das Gebäude ***Adr.Wohnung***, in dem sich die gegenständliche Wohnung befindet, wurde 1968 erbaut. Die Fundamente und das Kellergeschoss sind aus Stampfbeton, die Außenwände als Massivbau, die Decken aus Stahlbeton-Fertigteilen, die Stiegen und Stiegenhäuser aus Stahlbeton errichtet. Es gibt keinen Lift. Das Gebäude ist teilunterkellert; im Untergeschoß befinden sich Parteienkeller. Das Gebäude verfügt über ein Flachdach. Die Balkone des Gebäudes (die gegenständliche Wohnung verfügt über keinen Balkon) sind aus Stahlbeton, die Balkongeländer aus einer Stahlkonstruktion mit Eternitverkleidung, Terrazzoplatten und

teilweise Betonbrüstungen. Die Heizung ist eine Zentral-Gasheizung mit Radiatoren. Die Außenanlagen umfassen eine asphaltierte Zufahrt und Parkflächen.

2006 wurde das Flachdach saniert und 2012 wurden isolierverglaste Kunststofffenster mit außenseitigen Fensterbankverblechungen aus Aluminium eingebaut.

Das Gebäude befand sich am 6.8.2018 (Besichtigungsdatum durch Sachverständigen) in Hinblick auf das Alter in einem mäßigen Zustand. Im Kellergeschoss war an den aufgehenden tragenden Wänden erkennbar, dass hier starke Feuchtigkeitsschäden vorhanden waren. Auf den Türen im Kellerbereich war Schimmelbefall. An den Wänden und Kellertrennwänden waren Wasserschäden erkennbar. In den tragenden Außenwänden von den Lichtschachtfenstern nach unten waren vertikale Risse. Im Bereich der Auflager der Betonunterzüge und im Fahrradraum waren Risse erkennbar. Im Stiegenhaus waren Sprünge in den Geländern. In den Außenwänden waren diverse vertikale und horizontale Risse erkennbar. Schlussfolgerungen zu den Auswirkungen etwaiger Schäden auf den Bauzustand bzw. die Statik sind dem Gutachten nicht zu entnehmen.

Zum Zustand vor dem angenommenen Bewertungsstichtag zum 1.2.2017 gibt es nur wage Angaben zur Sanierung von Bad/WC sowie Kochnische und Nachrüstung der Elektrik. Zwischen Erstellung des Gutachtens zum 19.9.2018 und dem angenommenen Bewertungsstichtag zum 1.2.2017 gibt es einen Hinweis zu einem Wasserschaden in der Wohnung oberhalb im Jahr 2018.

Nach dem letzten Ergebnis einer Volkszählung, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird, hatte Innsbruck 2001 eine Einwohnerzahl von 113.392.

Das Gebäude ***Adr.Wohnung*** hat laut Bescheid ***GZ/Jahr*** 27 Wohn- oder Geschäftseinheiten.

Die Beschwerdeführerin tätigte im Jahr 2017 eine Zahlung an den „Verein ***Vereinsname***“ iHv 10 Euro. Diese Organisation meldete die Zahlung dem Finanzamt nachträglich.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten elektronischen Verwaltungsakt und den vorgelegten Dokumenten des durchgeführten Vorhalteverfahrens des Bundesfinanzgerichtes (siehe Verfahrensverlauf) sowie aus der Einsichtnahme des Bundesfinanzgerichtes in das Abgabensinformationssystem des Bundes, das Zentrale Melderegister und in das Grundbuch sowie den Internetabfragen (zur Einwohnerzahl der Stadt Innsbruck statistik.tirol.gv.at).

Ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde bzw. das Verwaltungsgericht. Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich auch vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl. VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006, mwN).

Die Feststellungen zum Zustand der Wohnung und des Gebäudes wurden auf Grund der vorgelegten Unterlagen, insb. des Privatgutachtens getroffen. Dieses erfüllt jedoch nicht die vom VwGH erarbeiteten Voraussetzungen für den Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer:

Die Befundaufnahme hinsichtlich des Privatgutachtens im Jahr 2018 ist einige Zeit nach Erwerb der Liegenschaft (2015) bzw. dem Bewertungsstichtag 1.2.2017 und nach Renovierung der Wohnung erfolgt. Die Grundlage des Gutachtens war ein Lokalaugenschein des Gutachters sowie Baubescheide und die Benützungsbewilligung des Stadtmagistrates Innsbruck sowie Angaben der Beschwerdeführerin u.a. bzgl. Sanierungsmaßnahmen, ein Schreiben der Hausverwaltung, ein Grundbuchauszug sowie die beim Lokalaugenschein aufgenommenen Fotos.

Die getroffenen Feststellungen im Privatgutachten zum Zustand des Hauses sind teilweise unschlüssig, weil sich die erwähnten gesprungenen Drahtverglasungen im Haupthaus befanden, welches nicht das Gebäude ist, in dem sich die gegenständliche Wohnung befindet. Insgesamt wird das Gutachten vom Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung nicht als ausreichend für den Nachweis einer geringeren Restnutzungsdauer als von 66 2/3 Jahren angesehen.

Die Nutzungsdauer ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung aus dem Bauzustand abzuleiten, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiven haltbaren Bauteilen ergibt (vgl. VwGH, 23.5.2007, 2004/13/0091; zum Abstellen auf die Nutzungsdauer des Stahlbetonskeletts siehe VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119). Weder das Gutachten vom 19.9.2018 noch das "Ergänzungsschreiben" des Gutachters aus der Beschwerde gehen konkret auf den Bauzustand oder sonstige Baumängel des in Rede stehenden Gebäudes ein.

Grundsätzlich geht das Gutachten von folgender Formel für die Errechnung der Restnutzungsdauer aus: Restnutzungsdauer = Gesamtnutzungsdauer - Alter der baulichen Anlage. Auf Grund der massiven Bauweise und gutachterlicher Beurteilung könne bei diesem

Gebäude eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren festgelegt werden. Begründet wird dies lediglich allgemein mit Verweis auf Fachliteratur, ohne auf den Zustand des konkreten Gebäudes einzugehen. Die Art der Ermittlung der Restnutzungsdauer wie im gegenständlichen Fall durch Abzug des Alters des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes methodisch verfehlt (siehe dazu unter Abschnitt 0).

Das Gutachten nimmt weiter eine Ermittlung der Restnutzungsdauer durch Errechnung eines Durchschnittswertes auf Grund eines Punkterastersystems zur Bestimmung der Modernisierungsmaßnahmen vor und kommt unter Bestimmung eines mittleren Modernisierungsgrades zu einer Restnutzungsdauer der Wohnung von 40 Jahren. Weiter sei nach dem Gutachten auf Grund des Abzuges von 10 Jahren wegen Mängeln an der Tragstruktur (starken Feuchtigkeitsschäden an den Fundamenten und Wänden im Kellergeschoss, vertikalen und horizontalen Risse in den Außenwänden) und Mängeln wegen mangelnder Instandhaltung (Schimmel an den Türen im Kellergeschoss, häufigen Wasserschäden, sich ablösenden Fliesen und Parkett auf Grund der Wasserschäden und einer abblätternden Fassade) eine Reduktion um 10 Jahre vor- und somit eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren anzunehmen. Die Verwendung des Punkterastermodells wird auf Grund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung als zu oberflächlich und verallgemeinernd angesehen (siehe dazu unter Abschnitt 0).

Die Sanierung des Flachdaches im Jahr 2006 und mögliche Auswirkungen auf den Gebäudezustand werden im Gutachten nicht beschrieben.

Die Erläuterungen zum Bauzustand bzw. zur Verkürzung der Restnutzungsdauer (um 10 Jahre) sind sehr allgemein gehalten (zB „*Die gewöhnliche Nutzungsdauer einer baulichen Anlage kann durch Baumängel und Bauschäden oder durch nicht regelmäßig durchgeführte Instandhaltungsmaßnahmen verkürzt sein.*“) Weiters wird diesbezüglich beschrieben, dass sich das Gebäude in Hinblick auf das Alter in einem mäßigen Zustand befinde und mäßig, teilweise ungepflegt, in Stand gehalten wirke. Außerdem wird vom Gutachter wiedergegeben, dass es laut Eigentümerin im Juni 2018 einen Wasserschaden in der oberen Wohnung gegeben habe und das Wasser in ihrer Wohnung 10 cm gestanden hätte. Eine nachvollziehbare Schlussfolgerung aus den festgestellten Schäden bzw. dem Bauzustand (aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiven haltbaren Bauteilen) auf die verbleibende Restnutzungsdauer lässt sich daraus nicht ableiten.

Auf Grund der methodisch falschen Errechnung der Restnutzungsdauer, der fehlenden bzw. mangelhaften Beschreibungen des Zustandes des Mauerwerks und der konstruktiven Bauteile und der fehlenden Schlussfolgerungen und Schätzungen der Restnutzungsdauer des konkreten Gebäudes, sieht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung den Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer als nicht erbracht an.

Für das Bundesfinanzgericht haben sich – in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht – keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Zunächst ist festzuhalten, dass das Finanzamt Österreich gemäß § 323b Abs. 1 BAO an die Stelle des Finanzamtes Innsbruck getreten ist.

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 zählen Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8) zu den Werbungskosten. Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung (AfA) 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.

Mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 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 und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, mwN; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt (insbesondere dem Zeitpunkt der Anschaffung) zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt einer späteren Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist daher bereits vom Ansatz methodisch verfehlt (vgl. VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; wobei auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen ist (vgl. für viele VwGH 24.10.1990, 87/13/0119). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem

Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnissen geschlossen werden konnte (vgl. VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119)

Die Nutzungsdauer ist nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung aus dem Bauzustand abzuleiten, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiven haltbaren Bauteilen ergibt (vgl. VwGH 23.4.2007, 2004/13/0091). 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. VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Die Beurteilung, ob ein Gebäude vorliegt, erfolgt nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230). Es ist somit vom Zustand des Gebäudes, in dem sich die gegenständliche Wohnung befindet – ***Adr. Wohnung*** – auszugehen und nicht auch vom sog. Haupthaus – ***Adr. Hauptgebäude***.

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt, enthält das Privatgutachten keine Angaben zur Restnutzungsdauer der konstruktiven haltbaren Gebäudeteile. Die Konstruktion wird zwar (vermutlich anhand der Angaben aus den Baubescheiden) beschrieben und auch Wasserschäden, Schimmelbefall und Risse, jedoch enthält das Gutachten keine Schlussfolgerungen zu den Auswirkungen der Schäden auf den Zustand der konstruktiven Bauelemente am Bewertungsstichtag. Die Bewertung der Erneuerung der Fenster und der Dacheindeckung mit je zwei Punkten nach dem Punkterastermodell sind hierfür nicht ausreichend. Insgesamt wird mit der Sanierung Bad/WC und Küche eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren angenommen. Allerdings ist bereits die dem Gutachten zugrunde gelegte Art der Ermittlung der Restnutzungsdauer durch Abzug des Alters des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zulässig (VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119). Es ist vielmehr vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0187; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091, mwN). Eine bloße Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird den Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben

konnte (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112). Die Verwendung des Punkterastermodells wird auf Grund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung als zu oberflächlich und verallgemeinernd angesehen. Damit entspricht das Gutachten aber nicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist methodisch verfehlt.

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 ist ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses 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. Nach § 2 Abs. 2 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilV 2016) ist „[i]n Gemeinden mit mindestens 100 000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, [...] als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder
- 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.“

Innsbruck ist eine Gemeinde mit mehr als 100.000 Einwohnern und das gegenständliche Gebäude ***Adr.Wohnung*** hat 27 Wohn- oder Geschäftseinheiten, weshalb ein Grundanteil iHv 30 % auszuscheiden ist.

Das verfahrensgegenständliche Gutachten ist somit methodisch verfehlt. Die Beschwerdeführerin konnte keinen Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses erbringen. Die Zahlung an den Verein wird als Sonderausgabe berücksichtigt. Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Vollständigkeitshalber wird auf die Nichtigkeit der Bescheide zur Wiederaufnahme betreffend Einkommensteuer 2017 und des neuen Sachbescheides, beide vom 6.5.2020, hingewiesen. Diese ergingen nach Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht durch den Vorlagebericht vom 10.12.2019. Gemäß § 300 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde ab Vorlage der Beschwerde beim Verwaltungsgericht mit Bescheidbeschwerde angefochtene Bescheide und allfällige Beschwerdeentscheidungen bei sonstiger Nichtigkeit weder abändern noch aufheben.

Gemäß § 279 BAO ist das Verwaltungsgericht berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern,

aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen. Daher wird die Zahlung an den „Verein ***Vereinsname***“ iHv 10 Euro als Sonderausgabe berücksichtigt, nachdem dieser Betrag gemäß § 18 Abs. 8 EStG 1988 von der empfangenden Organisation dem Finanzamt gemeldet wurde. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das Erkenntnis folgt der angeführten Rechtsprechung des VwGH zur Restnutzungsdauer, weshalb die Revision nicht zuzulassen war. Ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch das Verwaltungsgericht.

Salzburg, am 15. Mai 2026