

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri 1*** als Vorsitzende, den Richter ***Ri 2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***Ri 3*** und ***Ri 4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch leopold steuerberatung gmbh, Humboldtstraße 4, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 21. Oktober 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 19. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2013, Einkommensteuer 2014, Einkommensteuer 2015, Einkommensteuer 2016 und Einkommensteuer 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 1. September 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***Sf*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide ergingen für das Jahr 2013 am 5.2.2015, für das Jahr 2014 am 3.9.2015, für das Jahr 2015 am 11.7.2017, für das Jahr 2016 am 28.11.2017 sowie für das Jahr 2017 am 30.11.2018.

Außenprüfung

Aufgrund von Prüfungsaufträgen vom 4.12.2018 bzw. vom 6.6.2019 fand im Jahr 2019 beim Beschwerdeführer eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO betreffend die Jahre 2013 bis 2017 statt.

Zeitgleich fand eine Außenprüfung bei der ***X*** GmbH & Co KG (***Firmenbuchnummer der X GmbH & Co KG***) statt, bei welcher der Beschwerdeführer bis November 2016 der einzige Kommanditist war. Am 18.11.2016 verringerte sich sein Beteiligungsausmaß auf 10 %. Geschäftszweig der ***X*** GmbH & Co KG ist lt. Firmenbuch Vermögensverwaltung und

Beteiligung an anderen Unternehmen.

Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 1*** stellte die Außenprüfung unter TZ 6 des Außenprüfungsberichtes betreffend Prüfung beim Beschwerdeführer fest, dass ***X*** GmbH & Co KG Eigentümerin der Liegenschaft und des Gebäudes in der ***Adresse 1*** gewesen sei.

Das Gebäude sei seit 26.11.2014 vermietet und eine Absetzung für Abnutzung iHv. 3 % sei in den Jahren 2014 und 2015 sowie ab 2016 iHv. 2,5 % der Herstellungskosten erklärt worden. Gemäß § 16 Abs. 8 EStG 1988 betrage der AfA Satz für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, 1,5 %, daher sei die AfA für die Jahre 2014 bis 2017 zu kürzen.

Die im Jahr 2016 sofort in Abzug gebrachten Planungskosten seien als Herstellungskosten zu aktivieren und ab 2017 auf die Restnutzungsdauer aufzuteilen.

Da es sich bei der ***X*** GmbH & Co KG um eine vermögensverwaltende Gesellschaft handle, die ausschließlich unbewegliches Vermögen nutze, habe sie keine betrieblichen Einkünfte und sei sie keine Mitunternehmerschaft.

Die Änderungen betreffend die Jahre 2014 und 2015 seien zu 100 % dem Beschwerdeführer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Änderungen ab dem Jahr 2016 seien ihm entsprechend seinem Beteiligungsverhältnis lediglich im Ausmaß iHv. 10 % als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Folgende Änderungen betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden durch Außenprüfung daher beim Beschwerdeführer vorgenommen:

	2013	2014	2015	2016	2017
Afa		17.141,65	35.925,21	2.397,16	2.468,68
Planungskosten				300,00	-4,68

Zeitgleich fand weiters eine Außenprüfung bei ***Bf1*** und Mitbesitzer statt. Beteiligte der ***Bf1*** und Mitbesitzer waren die ***Y*** GmbH & Co KG (***Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG***) sowie der Beschwerdeführer zu jeweils 50 %.

Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 2*** stellte die Außenprüfung unter TZ 7 des Außenprüfungsberichtes betreffend Prüfung beim Beschwerdeführer fest, dass das Gebäude im Jahr 2009 fertiggestellt und die AfA iHv. 2,5 % der Herstellungskosten angesetzt worden sei. Da es dem Prüfer nicht möglich gewesen sei, aus dem im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Gutachten eine kürzere Nutzungsdauer, welche auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes abspricht, schlüssig abzuleiten, sei der gesetzliche AfA-Satz von 1,5 % anzuwenden.

Hinsichtlich der Liegenschaften ***Adresse 3*** samt Gebäuden, welche als Geschäftsräumlichkeit vermietet seien, stellte die Außenprüfung fest, dass bis zur

Außenprüfung keine AfA geltend gemacht worden sei. Von der Außenprüfung sei daher ab 2013 ein Grundanteil iHv. 20 % und ab 2016 ein Grundanteil iHv. 40 % festgestellt und ab 2013 die AfA mit 1,5 % angesetzt worden.

Dem Außenprüfungsbericht zur Prüfung der Gesellschaft ***Bf1*** und Mitbesitzer ist zu entnehmen, dass die Gesellschaft ausschließlich unbewegliches Vermögen nutze und daher vermögensverwaltend tätig sei. Eine Feststellung der Einkünfte habe bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nicht zu erfolgen, sondern seien die ertragssteuerlichen Auswirkungen beim Beschwerdeführer direkt zu berücksichtigen. Die Gesellschaft ***Bf1*** und Mitbesitzer habe keine betrieblichen Einkünfte und sei keine Mitunternehmerschaft.

Folgende Änderungen betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden durch die Außenprüfung beim Beschwerdeführer vorgenommen:

	2013	2014	2015	2016	2017
Afa ***Adresse 2***	101.044,59	22.880,52	22.880,52	22.880,52	22.880,52
Afa ***Adresse 3***	-8.850,51	-8.850,51	-8.850,51	-6.637,88	-6.637,88

Zeitgleich fand weiters eine Außenprüfung bei ***Y*** GmbH & Co KG

(***Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG***) statt, in welcher der Beschwerdeführer in den streitgegen-ständlichen Jahren der einzige Kommanditist war.

Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 4***, welches im Eigentum der ***Y*** GmbH & Co KG stand, stellte die Außenprüfung unter TZ 8 des Außenprüfungsberichtes betreffend Prüfung beim Beschwerdeführer fest, dass ein Geschäftslokal sowie 19 Wohnungen vermietet und für das Gebäude eine Nutzungsdauer von 40 Jahren angesetzt worden sei. Da es dem Prüfer nicht möglich gewesen sei, aus dem im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Gutachten eine kürzere Nutzungsdauer, welche auf die technische Nutzungsdauer des Gebäudes abspricht, schlüssig abzuleiten, sei der gesetzliche Afa-Satz von 1,5 % anzuwenden. Die im Jahr 2017 unter Instandhaltungsaufwand in Abzug gebrachten Kosten für neue Küchen seien laut Außenprüfungen mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren anzusetzen und der Aufwand im Jahr 2017 entsprechend zu kürzen.

Die im Rahmen der Außenprüfung bei ***Y*** GmbH & Co KG durchgeführten

Umsatzsteuerkorrekturen hätten ertragssteuerliche Auswirkungen zur Folge und vermindern die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 5***, welches im Eigentum der ***Y*** GmbH & Co KG stand, stellte die Außenprüfung fest, dass für das in den Jahren 2016 und 2017 vermietete Gebäude ein Afa Satz iHv. 5 % von 40 % der Anschaffungskosten angesetzt worden sei. Ein Gutachten zum Nachweis des höheren Afa Satzes sei nicht vorgelegt worden.

Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 6***, welches im Eigentum der ***Y*** GmbH & Co KG stand, stellte die Außenprüfung fest, dass das vermietete Gebäude mit 60 %

der Anschaffungskosten bewertet und die Afa mit 2,5 % angesetzt wurde. Die diesem Afa Satz zugrundeliegende Begründung, dass es sich bei dem Gebäude um eine Leichtbauweise handle, sei vom Prüfer im Rahmen des Augenscheins nicht festgestellt worden und ein Gutachten über eine kürzere Nutzungsdauer sei nicht vorgelegt worden.

Dem Außenprüfungsbericht zur Prüfung der ***Y*** GmbH & Co KG ist zu entnehmen, dass es sich bei der ***Y*** GmbH & Co KG um eine vermögensverwaltende Gesellschaft handle, die ausschließlich unbewegliches Vermögen nutze. Sie habe keine betrieblichen Einkünfte und sie sei keine Mitunternehmerschaft. Die Änderungen seien daher zu 100 % dem Beschwerdeführer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen.

Folgende Änderungen betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden durch die Außenprüfung beim Beschwerdeführer vorgenommen:

	2013	2014	2015	2016	2017
Afa ***Adresse 4***	15.467,81	7.733,91	7.733,91	7.733,91	7.733,91
Küchen ***Adresse 4***					7.661,25
USt ***Adresse 4***			-530,50	-427,15	-608,12
Afa ***Adresse 5***				14.853,59	30.329,56
Afa ***Adresse 6***		3.570,68	3.570,68	3.570,68	3.570,68

Das Finanzamt Graz Stadt schloss sich den Feststellungen der Außenprüfung an, nahm die Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2013 bis 2016 gemäß § 303 Abs. 1 BAO aufgrund der Prüfung am **19.9.2019** wieder auf und erließ daraufhin neue **Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2013 bis 2016**.

Der Einkommensteuerbescheid 2017 wurde am 19.9.2019 gemäß § 299 BAO aufgehoben und durch den am **19.9.2019** erlassenen **Einkommensteuerbescheid 2017** ersetzt.

Beschwerde vom 23.10.2019

Fristgerecht erhob der Beschwerdeführer am 23.10.2019 Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 bis 2017 vom 19.9.2019.

Hinsichtlich der Feststellungen in TZ 6 betreffend Objekt an der Adresse ***Adresse 1*** brachte der Beschwerdeführer vor, dass bis dahin kein Reingutachten ausgefertigt worden sei, jedoch eine Befundaufnahme durch einen Sachverständigen am 20.5.2015 stattgefunden habe.

Die Bauweise und Ausstattung seien dieselben gewesen, wie für das Gastronomieprojekt ***Z*** in der ***Adresse 2***. Ein Gutachten, ausgestellt am 20.10.2019, wurde der Beschwerde beigelegt. Dieses weist eine Nutzungsdauer von 40 Jahren (Afa 2,5 %) aus. Die gewöhnliche Nutzungsdauer für eine gastgewerblich genutzte Immobilie leitete der Gutachter aus Fachliteratur ab, wobei er jedoch aufgrund der technischen Ausführung des Gebäudes einen oberen Wert innerhalb Bandbreite als Nutzungsdauer des Gebäudes heranzog. Der Beschwerdeführer führte ergänzend aus, dass in den Jahren 2014 und 2015 der 3 %ige Afa Satz in Anlehnung an die gesetzliche Afa Höhe für Gewerbeobjekte berücksichtigt worden sei.

Zu den Feststellungen in TZ 7 betreffend Objekt an der Adresse ***Adresse 2*** gab der Beschwerdeführer bekannt, dass dieses an einen Gastronomie- sowie an einen Handelsbetrieb vermietet werde. Das im Zuge der Außenprüfung vorgelegte Gutachten vom 14.12.2011, welches eine Nutzungsdauer von 40 Jahre ausweist, werde von der belangten Behörde nicht anerkannt. Die technische Nutzungsdauer des Objektes betrage lt. Gutachten, welches der Beschwerdeführer noch vorlegen werde, mindestens 1,8 % ohne Berücksichtigung der kürzeren wirtschaftlichen Nutzungsdauer.

Die Objekte **Straße A*** ***Adresse 3a***, ***Adresse 3b***, ***Adresse 3c*** seien Altgebäude und an Gewerbebetriebe (nämlich Friseur, Telefon-Shop, Garage) vermietet. Die Vorlage eines Gutachtens wurde in der Beschwerdeschrift angekündigt.

Betreffend Feststellungen in TZ 8 zu dem Objekt an der Adresse ***Adresse 4*** führte der Beschwerdeführer aus, dass der belangten Behörde das Gutachten vom 2.3.2012 vorgelegt worden sei, welches eine Nutzungsdauer von 40 Jahren festgestellt habe. Die belangte Behörde habe dieses Gutachten nicht anerkannt. Die technische Nutzungsdauer des Objektes betrage lt. einem Gutachten, welches der Beschwerdeführer noch vorlegen werde, mindestens 2,5 %.

Die Aktivierung der Kosten für die Küchen sowie die Änderungen iZm den Umsatzsteuerkorrekturen werden vom Beschwerdeführer nicht beansprucht.

Zur Feststellung in TZ 7 (gemeint wohl TZ 8) betreffend Objekt an der Adresse ***Adresse 5*** verwies der Beschwerdeführer auf die sich durch die Leichtbauweise ergebende kürzere Nutzungsdauer, die eine Gutachtensvorlage nicht erforderlich mache. Der Beschwerdeführer erachtete eine Afa iHv. 4 % für angemessen.

Hinsichtlich des Objektes an der Adresse ***Adresse 6*** führte der Beschwerdeführer aus, dass es sich um ein Altgebäude handle, wobei die Halle in Leichtbauweise errichtet worden sei und der Afa Satz von 2,5 % als Mischsatz zwischen Halle und Gebäude anzusehen sei.

Der Beschwerdeführer beantragte, für den Fall der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, eine mündliche Verhandlung vor dem Senat.

Beschwerdevorentscheidung vom 27.1.2020

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 27.1.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde

betreffend Einkommensteuerbescheid 2013, 2014 und 2015 als unbegründet ab.
 Die Einkommensteuerbescheide betreffend die Jahre 2016 und 2017 wurden abgeändert. Die Abänderungen der Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 stehen mit dem Objekt ***Adresse 5*** in Zusammenhang. Die belangte Behörde führte hierzu aus, dass das Gebäude im Jahr 2018 abgerissen worden sei. Aufgrund der Aufgabe der Opfertheorie des VwGH und durch die Ermöglichung der Verteilung des abzuschreibenden Restbuchwertes auf einen angemessenen Zeitraum durch das BudgetbegleitG 2011 bzw. durch das SteuerreformG 2015/2016 sei die Fortsetzung eines Rechtsstreites über eine laufende Abschreibung in den Jahren 2016 und 2017 entbehrlich und der Rechtszustand vor Betriebsprüfung wiederherzustellen.

Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 27.2.2020 stellte der Beschwerdeführer den Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Mit einer weiteren Eingabe vom 25.5.2020 ergänzte der Beschwerdeführer seine Beschwerde, nahm zur Beschwerdevorentscheidung Stellung und legte Gutachten betreffend die Liegenschaft ***Adresse 6*** sowie betreffend ***Adresse 3*** vor.

Er führte aus, dass sich seine Beschwerde gegen die Verletzung von Verfahrensvorschriften gerichtet habe. Der Betriebsprüfer habe einen durch einen Liegenschaftsbewertungsexperten zu begleitenden Augenschein abgelehnt. Weiters sei die Beibringung eines Ergänzungsgutachtens durch den Betriebsprüfer nicht abgewartet worden, sodass dem Parteigehör nicht gebührend Rechnung getragen worden sei. Die Feststellungen der belangten Behörde gründen auf einem durchgeführten Augenschein des Prüfers gemeinsam mit dem steuerlichen Vertreter ohne Beiziehung einer fachlich versierten Auskunftsperson. Die fehlerhafte Beweisaufnahme unter Missachtung des Parteiengehörs habe zu einer mangelhaften Beweiswürdigung iZm der amtswegigen Wahrheitsermittlungspflicht geführt. Hinsichtlich der Liegenschaft ***Adresse 3*** forderte der Beschwerdeführer ergänzend eine außergewöhnliche Afa iHv. 6,25 % der Anschaffungskosten per 31.12.2017.

Weiters äußerte der Beschwerdeführer verfassungsrechtliche Bedenken, da einer Kapitalgesellschaft hinsichtlich eines in ihrem Besitz stehenden Gewerbeobjektes gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 ein Abschreibungssatz von 2,5 % offenstehe, wohingegen dasselbe Gewerbeobjekt im Besitz eines Einzelunternehmers bzw. einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft lediglich ein Abschreibungssatz von 1,5 % (gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988) zustehe.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 28.2.2023 wurde die gegenständliche Rechtssache mit 1.3.2023 der Gerichtsabteilung 5010 zugewiesen.

Am 15.5.2025 langten nach Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht die im Vorlageantrag angekündigten ergänzende Unterlagen sowie Gutachten beim Bundesfinanzgericht ein, welche

der belangten Behörde zur Wahrung des Parteiengehörs weitergeleitet wurden. Die belangte Behörde verzichtete auf eine Stellungnahme.

Am 28.5.2026 wurden dem Bundesfinanzgericht die den am 15.5.2025 eingelangten Gutachten zugrundeliegenden Gutachten von DI ***A*** übermittelt und ausgeführt, dass DI ***B*** auf Basis dieser Gutachten die **technische Gesamtnutzungsdauer** ermittelt hat. Hinsichtlich der vom Bundesfinanzgericht aufgezeigten Widersprüche in den am 15.5.2025 vorgelegten Gutachten wurde auf den im Prüfungsverfahren bei der belangten Behörde vorgeschlagenen Lokalaugenschein samt mündlicher Erörterung der Gutachten hingewiesen. Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass sich aus den Gutachten ergäben hätte, auf Grund welcher expliziter Anhaltspunkte aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnissen geschlossen werden konnte.

Am 1.9.2026 fand die mündliche Verhandlung vor dem Senat statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist die Höhe der Afa Sätze für die vermieteten Objekte.

1. Sachverhalt

1.1 Der Beschwerdeführer übt Vermietungstätigkeiten teilweise als Einzelunternehmer, teilweise als Beteiligter von vermögensverwaltenden Personengesellschaften aus.

1.2 Ad ***Adresse 1***

1.2.1 Das Gebäude in der ***Adresse 1*** in Ort 1 (***EZ 1111 KG 11111***) stand in den streitgegenständlichen Jahren im Eigentum der ***X*** GmbH & Co KG. Diese kaufte die Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 12.6.2012.

1.2.2 Die ***X*** GmbH & Co KG (***Firmenbuchnummer der X GmbH & Co KG***) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom tt.mm.2012 gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***X*** GmbH & Co KG war ***X*** GmbH (***Firmenbuchnummer der X GmbH***). Kommanditist war der Beschwerdeführer sowie ab tt.mm.2016 auch ***Bf1*** Holding GmbH (***Firmenbuchnummer der Holding GmbH***).

Ab tt.mm.2016 übernahm ***Bf1*** Holding GmbH als Rechtsnachfolger 90 % der Beteiligung vom Beschwerdeführer.

1.2.3 Das auf dieser Liegenschaft befindliche Gebäude wurde zwischen 2013 und 2014 errichtet und wurde **ab 26.11.2014 vermietet**. Im Gebäude wurde auf der überwiegenden Fläche Gastronomie betrieben.

1.2.4 Im Erdgeschoss befanden sich Restaurants, Bars, sowie die Küche, Lagerbereiche, Kühlung, Sanitäreinheiten, Büros und im Obergeschoss Büroflächen, WC, Galeriebereiche und Restaurant. Weiters waren großzügige Dachterrassen vorhanden. In dem Gebäude waren ebenso vier Betriebswohnungen untergebracht.

Die Errichtung des Objektes erfolgte in Massivbauweise in Stahlbeton und teilweise Stahlbetonskelett-Bauweise. Die tragenden Außen- und Innenwände sowie die Stiegenhauswände bestanden aus 20 cm Stahlbeton, die nichttragenden Außenwände aus Sandwichpaneelen. Die Errichtung der nichttragenden Innenwände erfolgte in Leichtbauweise, teilweise auch Stahlbetonfertigteile. Die Dächer wurden als Flachdächer mit bituminöser Dachhaut mit Betonplatten im Kiesbett bzw. als Foliendach mit Kiesbeschüttung ausgeführt. Die Ausführung der Grundkonstruktion erfolgte in einem guten Standard und zeigte sich am 20.5.2015 in unbeeinträchtigten Zustand. Am 20.5.2015 wies das Objekt keine offensichtlichen Mängel auf.

1.2.5 Folgende Kosten im Zusammenhang mit dem Gebäude, welche aktivierungspflichtig waren, fielen in den streitgegenständlichen Jahren an:

[...]

1.2.6 Die Einkünfte im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft wurden bisher im Rahmen eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens bei der ***X*** GmbH & Co KG erklärt und die Aufwendungen für 2014 und 2015 unter Anwendung einer Afa iHv. 3 % und ab 2016 unter Anwendung einer Afa iHv. 2,5 % abgeschrieben. Die Außenprüfung zu ***X*** GmbH & Co KG (StrNr. ***X StrNr***) stellte im Außenprüfungsbericht vom 13.9.2019 folgendes fest:

*„Die Gewinnverteilung ist lt. Gesellschaftsvertrag vom 29.02.2012 wie folgt geregelt: Die ***X*** GmbH (***Firmenbuchnummer der X GmbH***) ist reine Arbeitsgesellschafterin und weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. ***Bf1*** als Kommanditist ist zu 100% am Gewinn und Verlust beteiligt. Diese Gesellschaft nutzt ausschließlich unbewegliches Vermögen und ist daher vermögensverwaltend tätig. Sie hat daher keine betrieblichen Einkünfte und ist keine Mitunternehmerschaft (VWGH 25.6.1997, 95/15/0192).*

*Die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO unterbleibt in diesem Fall, da die GmbH Einkünfte gem. § 7 Abs. 3 KStG solche aus Gewerbebetrieb und ***Bf1*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG erzielt.*

*Am tt.mm.2016 übernahm die ***Bf1*** Holding (***Firmenbuchnummer der Holding GmbH***) als Rechtsnachfolger 90% seiner Beteiligung als Kommanditist.“*

1.2.7 Im Rahmen von behördlichen Auflagen musste 2016 das Brandschutzkonzept der Liegenschaft überarbeitet werden. Im Zuge dessen fielen Planungskosten iHv. € 300,-- im Jahr 2016 an, welche der Beschwerdeführer als Rechts- und Beratungsaufwand zur Gänze im Jahr

2016 berücksichtigte. Im Jahr 2017 wurden die entsprechenden Umbauarbeiten durchgeführt und abgeschlossen.

1.2.8 Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde ein Gutachten vom 20.10.2019 des SV DI (FH) ***B*** vorgelegt. Der Sachverständige stellte für das Gebäude eine Nutzungsdauer von 40 Jahren per November 2014 fest.

Der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer ist jedoch nicht gelungen.

1.3 Ad ***Adresse 2***

1.3.1 Die Liegenschaft in der ***Adresse 2*** in Ort 2 (***EZ 2222 KG 22222***) wurde im Jahr 2008 zu je 1/3 von ***C***, ***D*** und dem Beschwerdeführer gekauft. Im Jahr 2010 verkaufte ***D*** seinen Anteil an ***C*** und an den Beschwerdeführer. Im Jahr 2012 verkaufte ***C*** seine Liegenschaftsanteile an den Beschwerdeführer, sodass dieser Alleineigentümer war.

1.3.2 Das auf dieser Liegenschaft befindliche Gebäude wurde zwischen 2008 und 2009 errichtet und **ging im Jahr 2009 in Betrieb**. Das Gebäude wurde an einen Gastronomie- und Handelsbetrieb vermietet. Das Gebäude wurde überwiegend für den Verkauf und die Reparatur von Motorrädern sowie für den darin befindlichen Gastronomiebetrieb genutzt.

1.3.3 Im Erdgeschoss waren der Verkaufsraum, ein kleines Büro, ein Übernahmebereich, der Lounge Bereich, die Küche, das Lager, der Sanitärbereich, die Werkstatt, Technikräume, Sozialraum und Umkleiden samt WC untergebracht.

Im Obergeschoss waren der Verkaufsraum, Büroflächen, WC und Besprechungsraum situiert. Über eine Dachterrasse gelangte man zur Bar.

Die Errichtung des Objektes erfolgte in Massivbauweise in Stahlbeton und teilweise Stahlbetonskelett-Bauweise. Die tragenden Außen- und Innenwände sowie die Stiegenhauswände bestanden aus 20 cm Stahlbeton, die nichttragenden Außenwände aus Sandwichpaneelen. Der Bau der nichttragenden Innenwände erfolgte in Leichtbauweise. Die Dächer wurden als Flachdächer mit bituminöser Dachhaut mit Betonplatten im Kiesbett bzw. als Foliendach mit Kiesbeschüttung ausgeführt.

Die Ausführung der Grundkonstruktion entsprach dem bautechnischen Standard des Ausführungszeitraumes (2008/2009) und zeigte sich am 25.11.2011 in unbeeinträchtigten Zustand.

1.3.4 Folgende Kosten im Zusammenhang mit dem Gebäude, welche aktivierungspflichtig waren, fielen ab Errichtung des Gebäudes an:

[...]

1.3.5 Die Einkünfte im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft wurden bisher im Rahmen eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens bei der ***Bf1*** und Mitbesitzer erklärt und die Aufwendungen **ab 2009** unter der Annahme einer Nutzungsdauer von 40 Jahren abgeschrieben. Die Außenprüfung zu ***Bf1*** und Mitbesitzer (StrNr.

Steuernummer) stellte im Außenprüfungsbericht vom 9.9.2019 folgendes fest:

*„Die ***Bf1*** und Mitbesitzer hat als Beteiligte die ***Y*** GmbH & Co KG (***Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG***) und ***Bf1*** zu je 50 %.*

*Die Einkünfteermittlung der ***Y*** GmbH & Co KG stellt sich wie folgt dar:*

Die Gewinnverteilung ist lt. Gesellschaftsvertrag vom 15.07.2012 wie folgt geregelt:

*Die ***Y*** GmbH ist reine Arbeitsgesellschafterin und weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. ***Bf1*** als Kommanditist ist zu 100 % am Gewinn und Verlust beteiligt. Diese Gesellschaft nutzt ausschließlich unbewegliches Vermögen und ist daher vermögensverwaltend tätig. Sie hat daher keine betrieblichen Einkünfte und ist keine Mitunternehmerschaft (VWGH 25.6.1997, 95/15/0192).*

*Die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO unterbleibt in diesem Fall, da die GmbH Einkünfte gem. § 7 Abs. 3 KStG solche aus Gewerbebetrieb und ***Bf1*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG erzielt. Diese Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung von ***Bf1*** mittels Beilage E1b aufzunehmen.“*

1.3.6 Während des Prüfungsverfahrens wurde ein Gutachten vom 14.12.2011 des SV DI (FH) ***B*** vorgelegt. Der Sachverständige stellte für das Gebäude eine Nutzungsdauer von 40 Jahren per 2009 fest.

Der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer ist jedoch nicht gelungen.

1.4 Ad *Adresse 3*****

1.4.1 Die Liegenschaften in der ****Straße A***** *****Adresse 3a*****, *****Adresse 3b***** (*****EZ 333 KG 33333*****), *****Adresse 3c***** (*****EZ 444 KG 44444*****) sowie *****Adresse 3d***** (*****EZ 555 KG 55555*****) standen im streitgegenständlichen Zeitraum je im Hälfteigentum von *****Y*** GmbH & Co KG** (*****Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG*****) und dem Beschwerdeführer. Die Liegenschaften samt den darauf befindlichen Gebäuden wurden mit Kaufvertrag vom **2.11.2010** gekauft.

1.4.2 Die sich auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude waren an Gewerbebetriebe (Friseur, Telefon Shop, Garage) vermietet.

1.4.3 Auf der Liegenschaft *****EZ 555***** (*****Adresse 3d*****) befand sich ein Teil des hallenartigen Werkstattgebäudes, welches an ein bestehendes Wirtschaftsgebäude bzw. Wohngebäude angebaut wurde.

Feststellungen zum Bau- und Erhaltungszustandes des auf dieser Liegenschaft befindlichen Objektes können mangels Aussagen im Gutachten vom Gericht nicht getroffen werden.

Auf der Liegenschaft ***EZ 333*** (**Adresse 3a und 3b**) befand sich ein nachträglich für Geschäftszwecke umgebautes Einfamilienhaus. Im Jahre 1940 wurde die Aufstockung geplant und auch umgesetzt, sowie im Jahre 1974 ein Portaleinbau durchgeführt. Das Wohn- und Geschäftshaus befand sich am 22.8.2019 in einem eher schlechten Zustand. Der Gutachter nahm das Jahr 1967 als Herstellungszeitpunkt an.

Das Gebäude stand auf einem Streifenfundament, die Wände wurden mit Hohlblockziegel gebaut und das Dach war ein Satteldach mit Welleternitdeckung, beim Werkstättengebäude ein Satteldach mit Ziegeldeckung.

Zum Bau- und Erhaltungszustandes der auf dieser Liegenschaft befindlichen Objekte führte der Gutachter aus: „*Gem. Heideck könnten sie mit der Zustandsnote 4 (Große Reparaturen erforderlich/umfangreiche Instandsetzungen erforderlich) bewertet werden.*“

Die auf dieser EZ stehende Lagerhalle war eingeschossig. Weitere Feststellungen, wie Bau- oder Erhaltungszustand, können mangels Aussagen im Gutachten vom Gericht nicht getroffen werden.

Auf der Liegenschaft ***EZ444*** (**Adresse 3c**) befand sich im straßenseitigen Bereich ein eingeschossiges Objekt. Im rückwärtigen Bereich fand sich eine Werkhalle. Der Gutachter nahm das Jahr 1974 als Errichtungsjahr an.

Das Fundament des Geschäftshauses bestand aus Stampfbeton. Die Wände wurden mit Hohlblockziegel errichtet, wobei die Innenwände mit Vollziegel gebaut wurden, und das Dach war eine Flachdachkonstruktion aus Brettlbinder mit Eternitdeckung.

Die auf dieser EZ stehende Handelsimmobilie und Werkhalle war eingeschossig. Sowohl der vordere Handelsbereich als auch die rückwärtige Halle wurden in Massivbauweise errichtet. Zum Bau- und Erhaltungszustandes der auf dieser Liegenschaft befindlichen Objekte führte der Gutachter aus: „*Gem. Heideck könnten sie mit der Zustandsnote 3 (reparaturbedürftig/deutlich reparatur- instandsetzungsbedürftig) bewertet werden.*“ Weitere Feststellungen, wie Bau- oder Erhaltungszustand, der auf der Liegenschaft ***EZ444*** gelegenen Gebäude können mangels Aussagen im Gutachten vom Gericht nicht getroffen werden.

Zwischen den Objekten **Adresse 3a und 3c** wurde nachträglich ein eingeschossiges Objekt errichtet. Es handelte sich um einen eingeschossigen Massivbau mit Geschäftsnutzung in einem altersgemäßen Zustand am 22.8.2019. Der Gutachter nahm das Jahr 1989 als Herstellungszeitpunkt an.

Das Fundament war eine Flachgründung. Die Wände wurden mit Hohlblockziegel errichtet und das Dach war eine Massivdecke mit Blecheindeckung.

Zum Bau- und Erhaltungszustandes des auf dieser Liegenschaft befindlichen Objektes führte der Gutachter aus: „*Gem. Heideck könnten es mit der Zustandsnote 3 (reparaturbedürftig/deutlich reparatur- instandsetzungsbedürftig) bewertet werden.*“

Die Ausführung der Grundkonstruktionen sämtlicher Objekte entsprach dem jeweiligen Stand der Errichtung. Sämtliche Objekte zeigten im Zeitpunkt der Begehung offensichtliche Mängel.

Feststellungen, welches Objekt von welchem Mangel betroffen war, konnten mangels Aussagen im Gutachten nicht getroffen werden.

1.4.4 Folgende aktivierungspflichtige Kosten fielen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaften an:

[...]

In den streitgegenständlichen Jahren wurde **keine Afa** vom Beschwerdeführer geltend gemacht.

1.4.5 Am 25.5.2020 wurde ein Gutachten vom 22.1.2020 des SV DI (FH) *****B***** vorgelegt. Der Sachverständige stellte für das Wohnhaus auf der *****EZ 333***** (*****Adresse 3a und 3b*****) eine Restnutzungsdauer von 27 Jahren, für die Lagerhalle auf der *****EZ 333***** (*****Adresse 3a und 3b*****) eine Restnutzungsdauer von 12 Jahren, für die zwischen den Objekten *****Adresse 3a und 3c***** stehende Handelsimmobilie eine Restnutzungsdauer von 39 Jahren, für die Lagerhalle auf der *****EZ444***** (*****Adresse 3c*****) eine Restnutzungsdauer von 19 Jahren, für die Handelsimmobilie auf der *****EZ444***** (*****Adresse 3c*****) eine Restnutzungsdauer von 19 Jahren, jeweils per November 2010 fest. Der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer ist jedoch nicht gelungen.

1.5 Ad *Adresse 4*****

1.5.1 Die Liegenschaft in der *****Adresse 4***** (EZ 666 KG 66666) stand im streitgegenständlichen Zeitraum im Eigentum von *****Y*** GmbH & Co KG** (*****Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG*****). Die Liegenschaft samt dem darauf befindlichen Gebäude wurde mit **Kaufvertrag vom 20.1.2012** von der *****Y*** GmbH & Co KG** gekauft.

1.5.2 Die *****Y*** GmbH & Co KG** wurde im Jahr 2011 gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin der *****Y*** GmbH & Co KG** war in den streitgegenständlichen Jahren *****Y*** GmbH** (FN *****999999*****). Kommanditist war der Beschwerdeführer.

1.5.3 Im Erdgeschoss des Gebäudes befand sich ein Geschäftslokal (*****Art des Geschäftslokal*****), welches vermietet wurde. Die im Obergeschoss gelegenen 19 Garconnieren wurden zu Wohnzwecken vermietet.

1.5.4 Das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude wurde mit Anschaffungskosten iHv. € 773.390,61 bewertet.

[...]

1.5.5 Auf der Liegenschaft befand sich ein Gebäude, welches aus einem Kellergeschoss (jedoch nur unter dem „Altbestand“), einem Erdgeschoss und einem Obergeschoss bestand. Das ursprüngliche Gebäude war eine Gaststätte, wobei das Errichtungsjahr unbekannt ist. Im Jahr 1962 wurde ein Zubau an das Gebäude genehmigt. Im Jahr 2001 wurde das Gebäude umfassend saniert.

Das Gebäude wurde in Massivbauweise (Beton und Durisol) errichtet (Außenwände Bestand mit Ziegel 30 cm, die Außenwände Zubau mit Ziegel 25 cm, die tragenden Innenwände mit Ziegel 25 cm). Sowohl die Keller- als auch die Geschossdecke bestand aus Stahlbeton. Das Dach war ein Flachdach in Brettbinderausführung.

Der Zustand der Grundkonstruktion war unbeeinträchtigt. Beim Abgang ins Kellergeschoss stellte der Gutachter Mängel fest, die er jedoch weder konkretisierte noch ausführte, inwieweit die Restnutzungsdauer dadurch beeinträchtigt wäre.

Insgesamt beurteilte der Gutachter den Bau- und Erhaltungszustand des Objektes nach Heideck mit der Zustandsnote 2 (normal erhalten, nur übliche Erhaltungsarbeiten).

1.5.6 Im April und Mai 2017 wurden in zwei Wohnungen neue Küchen eingebaut, einmal zum Betrag von € 5.083,33 und einmal zum Betrag von € 3.429,17.

1.5.7 Im Zuge der bei der ***Y*** GmbH & Co KG durchgeführten Außenprüfung erfolgten Umsatzsteuer Korrekturen, welche ertragsteuerliche Auswirkungen zur Folge haben.

1.5.8 Die Einkünfte im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft wurden bisher im Rahmen eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens bei der ***Y*** GmbH & Co KG erklärt und die Aufwendungen **ab 2012** unter der Annahme einer Nutzungsdauer von 40 Jahren abgeschrieben. Die Außenprüfung zu ***Y*** GmbH & Co KG (StrNr. Steuernummer) stellte im Außenprüfungsbericht vom 9.9.2019 folgendes fest:

*„Im Jahr 2013 und 2014 wurde der Feststellungsbescheid für die Kapitalgesellschaften (***Y*** GmbH, FN ***999999*** und ***P*** GmbH, ***Firmenbuchnummer der P GmbH***) und ***Bf1*** erlassen. Gem. § 188 BAO sind nur Einkünfte der gleichen Einkunftsart festzustellen. Lt. Firmenbuchauszug ist die ***P*** GmbH seit 18.01.2012 nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt. Die ***Y*** GmbH ist lt. Gesellschaftsvertrag reine Arbeitsgesellschafterin und weder am Vermögen noch Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. ***Bf1*** als Kommanditist ist zu 100% an Gewinn und Verlust beteiligt. Diese Gesellschaft nutzt ausschließlich unbewegliches Vermögen und ist daher vermögensverwaltend tätig. Sie hat daher keine betrieblichen Einkünfte und ist keine Mitunternehmerschaft (VWGH 25.6.1997, 95/15/0192). Die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO unterbleibt in diesem Fall, da die GmbH Einkünfte gem. § 7 Abs. 3 KStG solche aus Gewerbebetrieb und ***Bf1*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG erzielt. Diese Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung bei ***Bf1*** mittels Beilage E1b zu erklären.“*

1.5.9 Während des Prüfungsverfahrens wurde ein Gutachten vom 2.3.2012 des SV DI (FH) ***B*** vorgelegt. Der Sachverständige stellte für das Gebäude eine Nutzungsdauer von 40 Jahren per 2012 fest.

Der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer ist jedoch nicht gelungen.

1.6 Ad ***Adresse 6***

1.6.1 Die Liegenschaft im ***Adresse 6*** (EZ 777 KG 77777) stand im streitgegenständlichen Zeitraum im Eigentum von ***Y*** GmbH & Co KG (***Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG***). Die Liegenschaft (samt den darauf befindlichen Gebäuden) wurde mit Kaufvertrag vom **30.03.2012** von der ***Y*** GmbH & Co KG gekauft.

1.6.2 Die ***Y*** GmbH & Co KG wurde im Jahr 2011 gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***Y*** GmbH & Co KG war in den streitgegenständlichen Jahren ***Y*** GmbH (FN ***999999***). Kommanditist war der Beschwerdeführer.

1.6.3 Die Liegenschaft samt Gebäuden wurde vermietet.

1.6.4 Die auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude wurden mit Anschaffungskosten iHv. € 357.067,71 bewertet.

[...]

1.6.5 Auf der Liegenschaft befand sich ein Einfamilienhaus, eine Garage und eine Lagerhalle. Das Einfamilienhaus diente als Betriebsunterkunft für Mitarbeiter, die Garage und die Halle dienten als Lagerfläche.

Das zweigeschossige Wohnhaus wurde in Massivbauweise (Stampfbeton) errichtet (Außenwände aus Holzblockziegel, Innenwände aus Vollziegel). Die Decken bestanden aus Stahlbeton. Das Dach war ein Holzdachstuhl mit Eternitdeckung. Als gemittelttes Errichtungsjahr für die Bewertung nahm der Gutachter das Jahr 1967 an.

Zum Bau- und Erhaltungszustandes dieses Objektes führte der Gutachter aus: „*Gem. Heideck könnte es mit der Zustandsnote 4 (Große Reparaturen erforderlich/umfangreiche Instandsetzungen erforderlich) bewertet werden.*“

Der eingeschossige Zubau (Garage) wurde mit Stampfbeton errichtet (Außenwände aus Holzblockziegel, Innenwände aus Vollziegel). Die Decken bestanden aus Stahlbeton. Das Dach war ein Fertigteildach mit Stegfalzdeckung. Als Errichtungsjahr für die Bewertung nahm der Gutachter das Jahr 1967 an.

Zum Bau- und Erhaltungszustandes dieses Objektes führte der Gutachter aus: „*Gem. Heideck könnte es mit der Zustandsnote 4 (Große Reparaturen erforderlich/umfangreiche Instandsetzungen erforderlich) bewertet werden.*“

Die eingeschossige Lagerhalle wurde in Massiv- und Skelettbauweise mit Stampfbeton

errichtet. Die Wände waren Fertigteilwände aus Trapezblech. Die Decken bestanden ebenfalls aus Trapezblech mit Wärmedämmung und Abdichtung. Das Dach war eine Fertigteildecke mit Stegfalzdeckung. Als Errichtungsjahr für die Bewertung nahm der Gutachter das Jahr 1992 an. Zum Bau- und Erhaltungszustandes dieses Objektes führte der Gutachter aus: „*Gem. Heideck könnte es mit der Zustandsnote 3-4 (reparaturbedürftig / (Deutlich reparatur-(instandsetzungs-) bedürftig bzw. große Reparaturen erforderlich/umfangreiche Instandsetzungen erforderlich) bewertet werden.*“

Die Ausführung der Grundkonstruktion der einzelnen Objekte entsprach dem jeweiligen Stand der Errichtung. Sämtliche Objekte zeigten im Zeitpunkt der Begehung offensichtliche Mängel. Der Gutachter verweist auf ein weiteres Gutachten, wonach Fenster ausgetauscht werden müssten, der Innenausbau sich in einem generell schlechten Zustand befinde, die Dacheindeckung des Zubaus schadhaft und der ostseitige Balkon statisch sanierungsbedürftig sei.

1.6.6 Die Einkünfte im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft wurden bisher im Rahmen eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens bei der ***Y*** GmbH & Co KG erklärt und die Aufwendungen **ab 2014** unter der Annahme einer Nutzungsdauer von 40 Jahren abgeschrieben. Die Außenprüfung zu ***Y*** GmbH & Co KG (StrNr. Steuernummer) stellte im Außenprüfungsbericht vom 9.9.2019 folgendes fest:

*„Im Jahr 2013 und 2014 wurde der Feststellungsbescheid für die Kapitalgesellschaften (***Y*** GmbH, FN ***999999*** und ***P*** GmbH, ***Firmenbuchnummer der P GmbH***) und ***Bf1*** erlassen. Gem. § 188 BAO sind nur Einkünfte der gleichen Einkunftsart festzustellen. Lt. Firmenbuchauszug ist die ***P*** GmbH seit 18.01.2012 nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt. Die ***Y*** GmbH ist lt. Gesellschaftsvertrag reine Arbeitsgesellschafterin und weder am Vermögen noch Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. ***Bf1*** als Kommanditist ist zu 100% an Gewinn und Verlust beteiligt. Diese Gesellschaft nutzt ausschließlich unbewegliches Vermögen und ist daher vermögensverwaltend tätig. Sie hat daher keine betrieblichen Einkünfte und ist keine Mitunternehmerschaft (VWGH 25.6.1997, 95/15/0192). Die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO unterbleibt in diesem Fall, da die GmbH Einkünfte gem. § 7 Abs. 3 KStG solche aus Gewerbebetrieb und ***Bf1*** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG erzielt. Diese Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung bei ***Bf1*** mittels Beilage E1b zu erklären.*

1.6.7 Am 25.5.2020 wurde ein Gutachten vom 20.1.2020 des SV DI (FH) ***B*** vorgelegt. Der Sachverständige stellte für sämtliche Objekte auf dieser Liegenschaft eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren per November 2012 fest. Der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer ist jedoch nicht gelungen.

1.7 Bescheiderlassung

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2009 wurde am 19.1.2011 erlassen.

Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2010 wurde am 27.4.2012 erlassen.
 Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2011 wurde am 22.7.2013 erlassen.
 Der Erstbescheid betreffend die Einkommensteuer 2012 wurde am 17.9.2014 erlassen.

1.8 ***Adresse 5***

1.8.1 Die Liegenschaft in ***Adresse 5*** stand im streitgegenständlichen Zeitraum im Eigentum von ***Y*** GmbH & Co KG (***Firmenbuchnummer der Y GmbH & Co KG***). Die Liegenschaft (samt den darauf befindlichen Gebäuden) wurde mit Kaufvertrag vom **6.7.2016** von der ***Y*** GmbH & Co KG gekauft.

1.8.2 Die ***Y*** GmbH & Co KG wurde im Jahr 2011 gegründet. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin der ***Y*** GmbH & Co KG war in den streitgegenständlichen Jahren ***Y*** GmbH (FN ***999999***). Kommanditist war der Beschwerdeführer.

1.8.3 Die Liegenschaft samt Gebäude wurde vermietet. Im Dezember 2016 wurde ein Bestandsvertrag mit einem neuen Mieter geschlossen, der den Abbruch des Gebäudes zur Bedingung hatte. Der Abbruch des Gebäudes erfolgte im Jahr 2018.

1.8.4 Das auf der Liegenschaft befindliche Gebäude wurde mit Anschaffungskosten iHv. EUR 848.776,43 bewertet. Weitere Kosten iHv. EUR 32.280,--, welche aktivierungspflichtig waren, fielen im Zusammenhang mit dem Gebäude in den streitgegenständlichen Jahren an:

[...]

1.8.5 Die Einkünfte im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft wurden bisher im Rahmen eines einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens bei der ***Y*** GmbH & Co KG erklärt und die Aufwendungen **ab 2016** unter der Annahme einer Nutzungsdauer von 20 Jahren mit Hinweis auf die Leichtbauweise des Gebäudes abgeschrieben. Die Außenprüfung zu ***Y*** GmbH & Co KG (StrNr. Steuernummer) stellte im Außenprüfungsbericht vom 9.9.2019 folgendes fest:

*„Im Jahr 2013 und 2014 wurde der Feststellungsbescheid für die Kapitalgesellschaften (***Y*** GmbH, FN ***999999*** und ***P*** GmbH, ***Firmenbuchnummer der P GmbH***) und ***Bf1*** erlassen. Gem. § 188 BAO sind nur Einkünfte der gleichen Einkunftsart festzustellen. Lt. Firmenbuchauszug ist die ***P*** GmbH seit 18.01.2012 nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt. Die ***Y*** GmbH ist lt. Gesellschaftsvertrag reine Arbeitsgesellschafterin und weder am Vermögen noch Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt. ***Bf1*** als Kommanditist ist zu 100% an Gewinn und Verlust beteiligt. Diese Gesellschaft nutzt ausschließlich unbewegliches Vermögen und ist daher vermögensverwaltend tätig. Sie hat daher keine betrieblichen Einkünfte und ist keine Mitunternehmerschaft (VWGH 25.6.1997, 95/15/0192). Die Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO unterbleibt in diesem Fall, da die GmbH Einkünfte gem. § 7 Abs. 3 KStG solche aus Gewerbebetrieb und ***Bf1*** Einkünfte aus*

*Vermietung und Verpachtung gem. § 28 EStG erzielt. Diese Einkünfte sind in der Einkommensteuererklärung bei ***Bf1*** mittels Beilage E1b zu erklären.“*

1.8.6 Dass ein Gebäude in Leichtbauweise vorliegt, konnte mangels Vorlage von Beweisen nicht nachgewiesen werden.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellung, in welcher Form der Beschwerdeführer die streitgegenständlichen Vermietungstätigkeiten ausübt, basiert auf den nicht bekämpften Feststellungen im Außenprüfungsbericht.

Die Feststellungen unter 1.2.1, 1.3.1, 1.4.1, 1.5.1, 1.6.1 und 1.8.1 ergeben sich aus den (historischen) Grundbuchauszügen zu den jeweiligen Liegenschaften.

Die Feststellungen im Zusammenhang mit den gesellschaftsrechtlichen Verhältnissen unter 1.2.2, 1.5.2, 1.6.2 und 1.8.2 konnten aufgrund der Firmenbuchauszüge der jeweiligen Gesellschaften getroffen werden.

Die Feststellungen hinsichtlich der Errichtung und Vermietung (1.2.3, 1.3.2) bzw. der Vermietung der Gebäude/Liegenschaften (1.4.2, 1.5.3, 1.6.3, 1.8.3) sowie der aktivierungspflichtigen Kosten (1.2.5, 1.3.4, 1.5.4, 1.6.4, 1.8.4) bzw. mit dem Erwerb der Liegenschaft zusammenhängende Kosten (1.4.4) sind zwischen den Parteien unstrittig und ergeben sich auch für das Gericht keine Anhaltspunkte, diese in Zweifel zu ziehen.

Die Feststellungen zu den Beschreibungen der Gebäude im Allgemeinen, zu deren Bauausführung und deren Erhaltungszustand in 1.2.4, 1.3.3, 1.4.3, 1.5.5 und 1.6.5 fußen auf den vorgelegten Gutachten des Beschwerdeführers zu den jeweiligen Liegenschaften.

Die bisherige Behandlung der Einkünfte durch den Beschwerdeführer und die bisher zugrunde gelegte Nutzungsdauer der Objekte (1.2.6, 1.3.5, 1.5.8, 1.6.6, 1.8.5) sind zwischen den Parteien unstrittig und ergeben sich auch für das Gericht keine Anhaltspunkte, diese in Zweifel zu ziehen. Die sich bei den Außenprüfungen bei ***X*** GmbH & Co KG, ***Bf1*** und Mitbesitzer, ***Y*** GmbH & Co KG im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung ergebenden Konsequenzen, nämlich ein Unterbleiben der Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO bei diesen Steuersubjekten, sind zwischen den Parteien unstrittig und blieben bei den jeweiligen Außenprüfungen folgenden Bescheiden unbekämpft.

Die unter 1.2.7, 1.5.6 und 1.5.7 getroffenen Feststellungen sind zwischen den Parteien unstrittig und ergeben sich auch für das Gericht keine Anhaltspunkte, diese in Zweifel zu ziehen.

Das unter 1.2.8 erwähnte Gutachten vom 20.10.2019 betreffend ***Adresse 1*** ist aktenkundig und wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt. Das erkennende Gericht kam aufgrund folgender Umstände zum Schluss, dass der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer nicht gelungen ist:

- Der Gesetzgeber hat mit der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgesehenen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO aufgestellt, wonach die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; 29.03.2007, 2004/15/0006; 16.12.2015, 2012/15/0230; 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Diese gesetzliche Vermutung kann allerdings vom Steuerpflichtigen widerlegt werden und trägt er für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer die Beweislast (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Beweis für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des VwGH im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).
- Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab, während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten in erster Linie die **Bauweise** maßgebend ist (zuletzt VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 mit Hinweis auf Stammrechtssatz VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Allfällige kürzere Nutzungsdauern einzelner Gebäudeteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigen allerdings nicht, für ein Gebäude eine geringere als die sich aus der Bauweise oder den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119).
 - Bei dem Gebäude in der ***Adresse 1*** handelte es sich um ein neu errichtetes Gebäude.
 - Ausgehend von der zitierten Rechtsprechung beschrieb der Gutachter die Bauweise des gegenständlichen Gebäudes wie unter 1.2.4 im Sachverhalt festgestellt.
 - Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer erfolgte jedoch mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „gastgewerbliche Immobilie“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Hotels, Wohnheime, Krankenhäuser für Hotels eine Nutzungsdauer von 40 bis 80

Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Hotels eine Nutzungsdauer von 40 bis 80 Jahren, Seiser/Kainz in Der Wert von Immobilien (2011) für Hotels eine Nutzungsdauer von 40 bis 80 Jahren, Bobka in Spezialimmobilien von A-Z (Bundesanzeiger Verlag 2007) für gastgewerbliche Immobilien eine Gesamtnutzungsdauer von 20 bis 25 Jahren und die deutsche Beleihungswertordnung 2006 für Hotels und Gaststätten eine Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren angeben. Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren zugrunde und schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 28 Jahren. Abschließend setzte er mit dem allgemeinen Hinweis auf die „*technischen Ausführungen*“ den oberen Wert der von ihm ermittelten gewöhnlichen Nutzungsdauer, somit 40 Jahre, als Nutzungsdauer für das streitgegenständliche Gebäude, fest.

- Diese vom Gutachter gewählte Vorgehensweise, die Nutzungsdauer ausgehend von einer für bestimmte Gebäudetypen (hier überwiegend Hotels und Gaststätten) festgelegten, an der allgemeinen wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientierten Bandbreite zu bestimmen und die Bauweise des Gebäudes lediglich dahingehend in die Schätzung der Nutzungsdauer einfließen zu lassen, dass sie die Einordnung innerhalb der Bandbreite beeinflusst, entspricht nicht der Rechtsprechung des VwGH. Die Bauweise, welcher der VwGH als in erster Linie maßgebend sieht, reduziert sich nach dieser Bewertungsmethode auf einen bloßen Korrekturfaktor. Eine solche Betrachtung wird der tatsächlichen Bedeutung der Bauweise für die Nutzungsdauer nach der VwGH Rechtsprechung nicht gerecht.
- Das vom Beschwerdeführer aufgrund eines Vorhalts des BFG vorgelegte Gutachten vom 18.12.2019 zur Bewertung der technischen Lebensdauer von Bauteilen (Gutachter DI Martin ***A***) lässt die Annahme einer Nutzungsdauer von lediglich 40 Jahren ebenso wenig nachvollziehbar erscheinen. Dieses Gutachten wies betreffend das streitgegenständliche Gebäude für die tragenden Außenwände aus Stahlbeton und die Außenstützen eine technische Nutzungsdauer von 100 Jahren, für die tragenden Innenwände aus Beton und die Innenstützen eine technische Nutzungsdauer von 101 Jahren, die Deckenkonstruktion aus Hohlziegel Beton eine technische Nutzungsdauer von 103 Jahren und für die Dachkonstruktion eine technische Nutzungsdauer von 106 Jahren aus.
- Anzumerken ist weiters, dass das Gutachten vom 20.10.2019 in sich hinsichtlich des Bewertungsstichtages widersprüchlich ist. Auf Seite 1 des Gutachtens wird als Bewertungsstichtag der „20.5.2015“ ausgewiesen, während auf Seite 3 unter

Pkt. 1.4 als Bewertungsstichtag „November 2014 (Inbetriebnahme)“ und auf Seite 11 der „Stichtag“ mit 2014 angeführt wird.

- Weiters weist das Gutachten vom 20.10.2019 als Grundlage für das Gutachten den Flächenwidmungsplan aus GIS Steiermark aus, obwohl das zu bewertende Grundstück nicht in der Steiermark, sondern in Niederösterreich lag.

Insgesamt erweist sich somit das vorgelegte Gutachten aufgrund der aufgezeigten Mängel als nicht den Anforderungen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend, um eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen.

Das unter 1.3.6 erwähnte Gutachten vom 14.11.2011 betreffend ***Adresse 2*** ist aktenkundig und wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegt. Das erkennende Gericht kam aufgrund folgender Umstände zum Schluss, dass der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer nicht gelungen ist:

- Der Gesetzgeber hat mit der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgesehenen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO aufgestellt, wonach die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; 29.03.2007, 2004/15/0006; 16.12.2015, 2012/15/0230; 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Diese gesetzliche Vermutung kann allerdings vom Steuerpflichtigen widerlegt werden und trägt er für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer die Beweislast (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Beweis für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des VwGH im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).
- Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab, während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten in erster Linie die **Bauweise** maßgebend ist (zuletzt VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 mit Hinweis auf Stammrechtssatz VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Allfällige kürzere Nutzungsdauern einzelner Gebäudeteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigen allerdings nicht, für ein Gebäude eine geringere als die sich aus der Bauweise oder den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119).
 - Bei dem Gebäude in der ***Adresse 2*** handelte es sich um ein neu errichtetes Gebäude.

- Ausgehend von der zitierten Rechtsprechung beschrieb der Gutachter die Bauweise des gegenständlichen Gebäudes wie unter 1.3.3 im Sachverhalt festgestellt.
- Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer erfolgte jedoch mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Autohaus“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Gewerbe- und Industriegebäude (Produktion, Bearbeitung, Lagerung), Werkstätten eine Nutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren, für Hallenbauten massiv eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, für Hallenbauten Leichtbau eine Nutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Gewerbe- und Industriegebäude, Werkstätten eine Nutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren, für Hallenbauten Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, für Hallenbauten Leichtbau eine Nutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren, Bobka in Spezialimmobilien von A-Z (Bundesanzeiger Verlag 2007) eine Gesamtnutzungsdauer von max. 40 Jahren, die deutsche Beleihungswertordnung 2006 für Lagerhallen, Produktionsgebäude eine Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren und Sommer, Kröll in Lehrbuch zur Immobilienbewertung (2010) für Industriegebäude eine Nutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren angeben. Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 20 bis 60 Jahren zugrunde, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 40 Jahren und setzte diese auch als Nutzungsdauer für das streitgegenständliche Gebäude an.
- Diese vom Gutachter gewählte Vorgehensweise, die Nutzungsdauer ausgehend von einer für bestimmte Gebäudetypen (hier Gewerbe- und Industriegebäude, Werkstätten, Leicht- und Massivhallenbauten) festgelegten, an der allgemeinen wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientierten Bandbreite zu bestimmen und die Bauweise des Gebäudes in keiner Weise in die Schätzung der Nutzungsdauer einfließen zu lassen, ist nicht geeignet, um eine tatsächliche kürzere Nutzungsdauer als die pauschalen Abschreibungssätze nachzuweisen (siehe auch Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 8 Rz 25 mit Hinweis auf RME, FJ 1994, 27, wonach eine allgemeine Behauptung, zB bei Gebäuden von Fremdenverkehrsbetrieben sei eine 20-jährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer angemessen, nicht als Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer reicht).
- Das vom Beschwerdeführer aufgrund eines Vorhalts des BFG vorgelegte Gutachten vom 18.12.2019 zur Bewertung der technischen Lebensdauer von Bauteilen (Gutachter DI Martin ***A***) lässt die Annahme einer

Nutzungsdauer von lediglich 40 Jahren ebenso wenig nachvollziehbar erscheinen. Dieses Gutachten wies betreffend das streitgegenständliche Gebäude für die tragenden Außenwände aus Stahlbeton und die Außenstützen eine technische Nutzungsdauer von 100 Jahren, für die tragenden Innenwände aus Beton und die Innenstützen eine technische Nutzungsdauer von 101 Jahren, die Deckenkonstruktion aus Hohlziegel Beton eine technische Nutzungsdauer von 103 Jahren und für die Dachkonstruktion eine technische Nutzungsdauer von 106 Jahren aus.

Insgesamt erweist sich somit das vorgelegte Gutachten aufgrund der aufgezeigten Mängel als nicht den Anforderungen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend, um eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen.

Das unter 1.4.5 erwähnte Gutachten vom 22.1.2020 betreffend ****Straße A*** ***Adresse 3a***, ***Adresse 3b*** und ***Adresse 3c***** ist aktenkundig und wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt. Das erkennende Gericht kam aufgrund folgender Umstände zum Schluss, dass der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer nicht gelungen ist:

- Der Gesetzgeber hat mit der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgesehenen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO aufgestellt, wonach die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; 29.03.2007, 2004/15/0006; 16.12.2015, 2012/15/0230; 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Diese gesetzliche Vermutung kann allerdings vom Steuerpflichtigen widerlegt werden und trägt er für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer die Beweislast (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Beweis für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des VwGH im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).
- Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom **Bauzustand** im Zeitpunkt des Erwerbes ab, während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten in erster Linie die Bauweise maßgebend ist (zuletzt VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 mit Hinweis auf Stammrechtssatz VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Allfällige kürzere Nutzungsdauern einzelner Gebäudeteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigen allerdings nicht, für ein Gebäude eine geringere als die sich aus der Bauweise oder den konstruktiven und haltbaren Bauteilen

ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119).

- Bei den Gebäuden in der **Straße A*** **Adresse 3a***, ***Adresse 3b*** und ***Adresse 3c*** handelte es sich um Altgebäude, welche nicht vom Beschwerdeführer neu errichtet wurden.
- Für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer ist erforderlich, dass sich die Nutzungsdauer aus dem Bauzustand ableitet, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiv haltbaren Bauteilen ergibt (vgl. VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119, mwN).
- Im vorgelegten Gutachten zu den streitgegenständlichen Gebäuden traf dies nicht zu.
- Im Gutachten wurde der Bauzustand des Gebäudes Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3b*** lediglich als in einem eher schlechten Zustand beschrieben, ohne weiter darauf einzugehen bzw. Details zu nennen. Eine Bauzustandsbeschreibung des Gebäudes Hausnummer ***Adresse 3c*** fehlte zur Gänze. Der Zubau zwischen Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3c*** wurde als in einem altersgemäßen Zustand beschrieben. Insgesamt führte der Gutachter aus, dass er offensichtliche Mängel im Zuge der Begehung des Objektes feststellen konnte, verschwieg jedoch, bei welchem Objekt welcher Mangel vorlag und inwieweit diese Mängel die jeweilige Restnutzungsdauer verkürzen.
Finden sich jedoch 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 Schädlingsbefall, und zu deren Behebbarkeit, ist es nicht geeignet, einen höheren Afa Satz zu stützen (Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [20. Lfg 2018] § 16 EStG - Werbungskosten Rz 165/6). 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 (Jakom/Ebner EStG, 2026, § 16 Rz 42). Entsprechende Ausführungen fehlten hierzu im vorgelegten Gutachten.
- Weiters gab der Gutachter an, dass er keine baulichen Untersuchungen des Gebäudes oder Untersuchungen der Teile des Gebäudes durchgeführt hat, sondern von dem ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen und den ihm gegebenen Informationen ausgegangen ist. Er hat die Liegenschaft mit bloßem Augenschein besichtigt. Er führte aus, dass er keine Aussage über den Zustand von Gebäudeteilen abgeben kann, die nicht untersucht wurden. Weiters gab er

an, dass die Feststellungen zum Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes auf dem bloßen Augenschein basieren.

Daraus lässt sich nach Meinung des erkennenden Senats ableiten, dass das Gutachten lediglich auf einer oberflächlichen Begutachtung nach dem äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes und auf der eingesehenen Einreichplanung inkl. Bescheide und einer eingesehenen Fotodokumentation basiert.

- Gegenständlich wurde im vorgelegten Gutachten die Nutzungsdauer der einzelnen Gebäude mit Hinweis auf die Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur ermittelt.
 - Betreffend Gebäude Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3b*** wurde zwischen Wohnhaus umgebaut zu Geschäftszwecken und Lager/Werkhalle unterschieden.
 - Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Wohnhaus umgebaut zu Geschäftszwecken erfolgte mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Wohnhaus“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Ein- und Zweifamilienhäuser in Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Ein- und Zweifamilienhäuser in Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahren, Seiser/Kainz in Der Wert von Immobilien (2011) für Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahren, die deutsche Beleihungswertverordnung 2006 für in Deutschland belegene Wohnhäuser in wohnwirtschaftlicher Nutzung eine Nutzungsdauer von 25 bis 80 Jahren, Kranewitter in Liegenschaftsbewertung (2017) für Ein- und Zweifamilienhäuser in normaler Bauausführung eine Nutzungsdauer von 60 bis 70 Jahren, Kleiber/Simon/Weyers in Verkehrswertermittlung von Grundstücken (2002) für Ein- und Zweifamilienhäuser eine wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer zwischen 60 bis 100 Jahren angeben.

Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahre zugrunde, wobei er hier (wohl irrtümlicherweise) auf die von der Fachliteratur gewöhnliche Nutzungsdauer zum Gewerbe- und Industriegebäude (Lagerhalle/Werkstatt) verwies, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 85 Jahren und setzte mit der allgemein gehaltenen Begründung *„des festgestellten Zustandes und der*

anderen Nutzung als Wohnen“ eine Nutzungsdauer für das streitgegenständliche Gebäude von 70 Jahren an.

- Anschließend wurde entgegen der Rechtsprechung des VwGH die Restnutzungsdauer durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ermittelt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).
- Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Lager/Werkhalle erfolgte mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Gewerbe- und Industriegebäude“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Gewerbe- und Industriegebäude (Produktion, Bearbeitung, Lagerung) Ausführung massiv, konventionell eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, Kleiber in Verkehrswertermittlung von Grundstücken (4. Auflage) für Gewerbe- und Industriegebäude, je nach Ausführung eine Gesamtnutzungsdauer von 40 bis 60 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Gewerbe- und Industriegebäude Ausführung massiv, konventionell eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, Kranewitter in Liegenschaftsbewertung (2017) für Gewerbe- und Industriegebäude für Werkhalle je nach Bauausführung eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 bis 50 Jahren, für Lagerhallen eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren und die deutsche Beleihungswertordnung 2006 für Lagerhallen, Produktionsgebäude eine Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren angeben. Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahre zugrunde, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 45 Jahren und setzte mit der allgemein gehaltenen Begründung „*des augenscheinlichen Zustandes*“ eine Nutzungsdauer für das streitgegenständliche Gebäude von 55 Jahren an. Widersprüchlich ist, dass der Gutachter hierbei explizit von der Restnutzungsdauer spricht, jedoch in Folge diese Nutzungsdauer als Gesamtnutzungsdauer behandelt.
- Anschließend wurde entgegen der Rechtsprechung des VwGH die Restnutzungsdauer von 12 Jahren durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ermittelt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die

verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

- Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Gebäude Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3c*** erfolgte mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Handelsimmobilie“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Gewerbe- und Industriegebäude (Produktion, Bearbeitung, Lagerung), Werkstätten Ausführung massiv, konventionell eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, Kleiber in Verkehrswertermittlung von Grundstücken (4. Auflage) für Gewerbe- und Industriegebäude, je nach Ausführung eine Gesamtnutzungsdauer von 40 bis 60 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Gewerbe- und Industriegebäude Ausführung massiv, konventionell eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, Kranewitter in Liegenschaftsbewertung (2017) für Gewerbe- und Industriegebäude für Werkhalle je nach Bauausführung eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 bis 50 Jahren, für Lagerhallen eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren und die deutsche Beleihungswertordnung 2006 für Lagerhallen, Produktionsgebäude eine Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren angeben.

Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahre zugrunde, wobei er hier auf seine Ausführungen zum Gewerbe- und Industriegebäude (Lagerhalle/Werkstatt) an der Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3b*** verwies, schloss auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 45 Jahren und setzte mit der Begründung, dass das Gebäude als Handelsimmobilie genutzt wird, eine Nutzungsdauer von 60 Jahren an.

- Anschließend wurde entgegen der Rechtsprechung des VwGH die Restnutzungsdauer durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer durchgeführt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (ebenso VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).
- Betreffend Gebäude Hausnummer ***Adresse 3c*** wurde festgehalten, dass das Gebäude als Handelsimmobilie und Werkstatt

genutzt wird und die Fachliteratur für beide Immobilientypen bereits im Gutachten an anderen Stellen angeführt wurden.

- Für die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Lagerhalle/Werkhalle legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahre zugrunde, wobei er hier auf seine Ausführungen zum Gewerbe- und Industriegebäude (Lagerhalle/Werkstatt) betreffend Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3b*** verwies, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 45 Jahren und setzte mit dem allgemeinen Verweis auf die „*Konstruktion des Gebäudes*“ eine Nutzungsdauer von 55 Jahren an.
 - Anschließend wurde entgegen der Rechtsprechung des VwGH die Restnutzungsdauer durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ermittelt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (ebenso VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).
 - Für die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Handelsimmobilie legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahre zugrunde, wobei er hier auf seine Ausführungen zum Gewerbe- und Industriegebäude (Lagerhalle/Werkstatt) an der Hausnummer ***Adresse 3a*** und ***Adresse 3b*** verwies, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 45 Jahren und setzte mit dem Hinweis auf die „*massive Bauweise*“ eine Nutzungsdauer von 60 Jahren an.
 - Anschließend wurde entgegen der Rechtsprechung des VwGH die Restnutzungsdauer durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ermittelt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (ebenso VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).
- Anzumerken ist, dass das Gutachten in sich hinsichtlich des Bewertungsstichtages widersprüchlich ist. Auf Seite 1 des Gutachtens wird als Bewertungsstichtag der „22.08.2019“ ausgewiesen, während auf Seite 4 unter Pkt. 1.4 als Bewertungsstichtag „Ankaufszeitpunkt der Liegenschaft 2.11.2010“ und auf Seite 14, 16, 19 und 20 die Nutzungsdauer „per November 2010“ angeführt wird.
Unschlüssig und auch widersprechend zu den zuvor vom Gutachter angeführten Stichtagen ist der Hinweis des Gutachters auf das Jahr 2012 in der Fußnote A auf Seite 4 des Gutachtens („*Es ist davon auszugehen, dass der Zustand im Jahr 2012 etwas besser gewesen sein dürfte als am Tag der Befundaufnahme. Der Zustand kann jedoch*“

rückwirkend nicht mehr festgestellt werden“). Aufgrund der in sich widersprechenden Angaben im Gutachten ist nicht ersichtlich, für welchen Bewertungsstichtag der Gutachter das Gutachten erstellt hat.

- Die höchstgerichtliche Rechtsprechung verlangt im Übrigen für den Fall, dass die Befundaufnahme längere Zeit nach dem maßgeblichen Bewertungsstichtag erfolgt, dass der Gutachter Aussagen darüber trifft, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (vgl. VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112). Obwohl im gegenständlichen Gutachten die Befundaufnahme im Jahr 2019 stattfand und der maßgebliche Bewertungsstichtag im Jahr 2010 liegt, fehlen die vom VwGH geforderten Ausführungen.

Insgesamt erweist sich somit das vorgelegte Gutachten aufgrund der aufgezeigten Mängel als nicht den Anforderungen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend, um eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen.

Das unter 1.5.9 erwähnte Gutachten vom 2.3.2012 betreffend *****Adresse 4***** ist aktenkundig und wurde im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegt. Das erkennende Gericht kam aufgrund folgender Umstände zum Schluss, dass der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer nicht gelungen ist:

- Der Gesetzgeber hat mit der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgesehenen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO aufgestellt, wonach die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; 29.03.2007, 2004/15/0006; 16.12.2015, 2012/15/0230; 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Diese gesetzliche Vermutung kann allerdings vom Steuerpflichtigen widerlegt werden und trägt er für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer die Beweislast (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Beweis für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des VwGH im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).
- Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom **Bauzustand** im Zeitpunkt des Erwerbes ab, während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten in erster Linie die Bauweise maßgebend ist (zuletzt VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 mit Hinweis auf Stammrechtssatz VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Allfällige kürzere Nutzungsdauern einzelner Gebäudeteile,

wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigen allerdings nicht, für ein Gebäude eine geringere als die sich aus der Bauweise oder den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119).

- Bei dem Gebäude in der ***Adresse 4*** handelte es sich um ein Altgebäude, welches nicht vom Beschwerdeführer neu errichtet wurde.
- Für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer ist erforderlich, dass sich die Nutzungsdauer aus dem Bauzustand ableitet, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiv haltbaren Bauteilen ergibt (vgl. VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119, mwN).
- Im vorgelegten Gutachten zu dem streitgegenständlichen Gebäude traf dies nicht zu.
- Der Bauzustand des Gebäudes wurde vom Gutachter einerseits als unbeeinträchtigt beschrieben, andererseits jedoch, dass im Zuge der Begehung offensichtliche Mängel beim Abgang ins Kellergeschoss festgestellt werden konnten. Es erfolgte weder eine Konkretisierung der im Gutachten erwähnten Mängel noch erfolgten Ausführungen, inwieweit diese Auswirkungen auf die Restnutzungsdauer haben.

Finden sich jedoch 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 Schädlingsbefall, und zu deren Behebbarkeit, ist es nicht geeignet, einen höheren Afa Satz zu stützen (Zorn/Stanek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [20. Lfg 2018] § 16 EStG - Werbungskosten Rz 165/6). 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 (Jakom/Ebner EStG, 2026, § 16 Rz 42).

Entsprechende von der Rechtsprechung geforderte Ausführungen hierzu fehlten im vorgelegten Gutachten bzw. beschrieb der Gutachter das Gebäude nur sehr allgemein „*als normal*“ erhalten.

- Der Gutachter gab an, dass er keine baulichen Untersuchungen des Gebäudes oder Untersuchungen der Teile des Gebäudes durchgeführt hat, sondern von dem ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen und den ihm gegebenen Informationen ausgegangen ist. Er hat die Liegenschaft mit bloßem Augenschein besichtigt. Er führte aus, dass er keine Aussage über den Zustand von Gebäudeteilen abgeben kann, die nicht untersucht wurden. Weiters gab er an, dass die Feststellungen zum Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes auf dem

bloßen Augenschein basieren.

Daraus lässt sich nach Meinung des erkennenden Senats ableiten, dass das Gutachten lediglich auf einer oberflächlichen Begutachtung nach dem äußeren Erscheinungsbild des Gebäudes und auf den eingesehenen Kaufvertrag der Liegenschaft und einer eingesehenen Fotodokumentation basiert.

- Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer erfolgte mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Hotel/Pension/gastgewerbliche Immobilie“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Hotels, Wohnheime, Krankenhäuser für Hotels eine Nutzungsdauer von 40 bis 80 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Hotels eine Nutzungsdauer von 40 bis 80 Jahren, Seiser/Kainz in Der Wert von Immobilien (2011) für Hotels eine Nutzungsdauer von 40 bis 80 Jahren, Bobka in Spezialimmobilien von A-Z (Bundesanzeiger Verlag 2007) bei gastgewerblichen Immobilien eine Gesamtnutzungsdauer von 20 bis 25 Jahren und die deutsche Beleihungswertordnung 2006 für Hotels und Gaststätten eine Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren angeben. Der Gutachter errechnete eine „gemeinsame“ Nutzungsdauer für die Bereiche, die für die Gastronomie einerseits und für Hotel/Pension andererseits genutzt wurden. Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte er seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer für den Bereich Hotel Pension von 40 bis 80 Jahre und für den Bereich gastgewerbliche Immobilie von 20 bis 25 Jahren zugrunde, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 40 Jahren und setzte diese auch als Nutzungsdauer für das streitgegenständliche Gebäude an.
- Diese vom Gutachter gewählte Vorgehensweise, die Nutzungsdauer ausgehend von einer für bestimmte Gebäudetypen (hier Hotel, Pension Gaststätte) festgelegten, an der allgemeinen wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientierten Bandbreite zu bestimmen und den Bauzustand des Gebäudes in keiner Weise in die Schätzung der Nutzungsdauer einfließen zu lassen, ist nicht geeignet, um eine tatsächliche kürzere Nutzungsdauer als die pauschalen Abschreibungssätze nachzuweisen (siehe Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 8 Rz 25 mit Hinweis auf RME, FJ 1994, 27 hin, wonach eine allgemeine Behauptung, zB bei Gebäuden von Fremdenverkehrsbetrieben sei eine 20-jährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer angemessen, nicht als Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer reicht).
- Im Übrigen wird angemerkt, dass das vorgelegten Gutachten vom Gutachter nicht unterzeichnet wurde, obwohl ein entsprechender Platz im Gutachten hierfür vorgesehen war.

- Weiters ergibt sich für den erkennenden Senat eine Widersprüchlichkeit im Gutachten, denn wird unter Allgemeines Punkt 1.1 die zu bewertende Liegenschaft mit „***Adresse 2***“ ausgewiesen, obwohl aus dem restlichen Inhalt hervorgeht, dass die Liegenschaft „***Adresse 4***“ Inhalt des Gutachten war.

Insgesamt erweist sich somit das vorgelegte Gutachten aufgrund der aufgezeigten Mängel als nicht den Anforderungen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend, um eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen.

Das unter 1.6.7 erwähnte Gutachten vom 20.1.2020 betreffend ***Adresse 6*** ist aktenkundig und wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens vorgelegt. Das erkennende Gericht kam aufgrund folgender Umstände zum Schluss, dass der Nachweis einer von der gesetzlichen Vermutung abweichenden Nutzungsdauer nicht gelungen ist:

- Der Gesetzgeber hat mit der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 vorgesehenen Absetzung für Abnutzung in Höhe von 1,5 % eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO aufgestellt, wonach die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112; 29.03.2007, 2004/15/0006; 16.12.2015, 2012/15/0230; 25.05.2022, Ra 2020/15/0119). Diese gesetzliche Vermutung kann allerdings vom Steuerpflichtigen widerlegt werden und trägt er für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer die Beweislast (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Beweis für das Vorliegen einer kürzeren Nutzungsdauer ist nach der Rechtsprechung des VwGH im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119; 16.12.2015, 2012/15/0230). Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).
- Nach der Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom **Bauzustand** im Zeitpunkt des Erwerbes ab, während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten in erster Linie die Bauweise maßgebend ist (zuletzt VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 mit Hinweis auf Stammrechtssatz VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Allfällige kürzere Nutzungsdauern einzelner Gebäudeteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigen allerdings nicht, für ein Gebäude eine geringere als die sich aus der Bauweise oder den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119).
 - Bei den Gebäuden im ***Adresse 6***, nämlich einem Einfamilienhaus, einer Garage und einer Lagerhalle, handelte es sich um Altgebäude, welche nicht vom Beschwerdeführer neu errichtet wurden.

- Für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer ist erforderlich, dass sich die Nutzungsdauer aus dem Bauzustand ableitet, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiv haltbaren Bauteilen ergibt (vgl. VwGH 25.05.2022, Ra 2020/15/0119, mwN).
- Im vorgelegten Gutachten zu den streitgegenständlichen Gebäuden traf dies nicht zu.
- Im Gutachten wurde der Bauzustand des Einfamilienhauses lediglich allgemein als in einem eher schlechten Zustand beschrieben, ohne weiter darauf einzugehen bzw. Details zu nennen. Eine Bauzustandsbeschreibung der Garage und der Lagerhalle fehlten zur Gänze. Insgesamt führte der Gutachter aus, dass er offensichtliche Mängel im Zuge der Begehung des Objektes feststellen konnte, verschwieg jedoch, bei welchem Objekt welcher Mangel vorlag und inwieweit diese Mängel die jeweilige Restnutzungsdauer verkürzen.
Finden sich jedoch 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 Schädlingsbefall, und zu deren Behebbarkeit, ist es nicht geeignet, einen höheren Afa Satz zu stützen (Zorn/Staneek in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn [Hrsg], Kommentar zum EStG [20. Lfg 2018] § 16 EStG - Werbungskosten Rz 165/6). 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 (Jakom/Ebner EStG, 2026, § 16 Rz 42). Entsprechende Ausführungen hierzu fehlten im vorgelegten Gutachten.
- Weiters gab der Gutachter an, dass er keine baulichen Untersuchungen des Gebäudes oder Untersuchungen der Teile des Gebäudes durchgeführt hat, sondern von dem ihm zur Verfügung gestellten Unterlagen und den ihm gegebenen Informationen ausgegangen ist. Er hat die Liegenschaft mit bloßem Augenschein besichtigt. Er führte aus, dass er keine Aussage über den Zustand von Gebäudeteilen abgeben kann, die nicht untersucht wurden. Weiters gibt er an, dass die Feststellungen zum Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes auf dem bloßen Augenschein basieren.
In Verbindung mit dem Hinweise des Gutachters in der Fußnote A auf Seite 3 des Gutachtens („Es ist davon auszugehen, dass der Zustand im Jahr 2012 etwas besser gewesen sein dürfte als am Tag der Befundaufnahme. Der Zustand kann jedoch rückwirkend nicht mehr festgestellt werden“), wonach der Gutachter den Zustand im Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft nicht mehr feststellen konnte, lässt sich nach Meinung des erkennenden Senats ableiten, dass das Gutachten lediglich auf einer oberflächlichen Begutachtung nach dem äußeren

Erscheinungsbild des Gebäudes und auf der eingesehene Einreichplanung inkl. Bescheide der Liegenschaft und einer eingesehenen Fotodokumentation basiert.

- Gegenständlich wurde im vorgelegten Gutachten die Nutzungsdauer der einzelnen Gebäude mit Hinweis auf die Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur ermittelt.
- In Gutachten wurde zwischen Wohnhaus/Garagenzubau und Lagerhalle unterschieden.
- Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Wohnhaus/Garagenzubau erfolgte mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Wohnimmobilien“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog 2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Ein- und Zweifamilienhäuser in Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Ein- und Zweifamilienhäuser in Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahren, Seiser/Kainz in Der Wert von Immobilien (2011) für Massivbauweise eine Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahren, die deutsche Beleihungswertverordnung 2006 für in Deutschland belegene Wohnhäuser in wohnwirtschaftlicher Nutzung eine Nutzungsdauer von 25 bis 80 Jahren, Kranewitter in Liegenschaftsbewertung (2017) für Ein- und Zweifamilienhäuser in normaler Bauausführung eine Nutzungsdauer von 60 bis 70 Jahren, Kleiber/Simon/Weyers in Verkehrswertermittlung von Grundstücken (2002) für Ein- und Zweifamilienhäuser eine wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer zwischen 60 bis 100 Jahren angeben.

Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 70 bis 100 Jahre zugrunde, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 85 Jahren und setzte mit der allgemein gehaltenen Begründung des „festgestellten schlechten Zustandes“ eine Nutzungsdauer von 70 Jahren an.

- Anschließend wurde entgegen der Rechtsprechung des VwGH die Restnutzungsdauer durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer festgesetzt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).
- Die Ermittlung der konkreten Nutzungsdauer betreffend Lagerhalle erfolgte mit Hinweis auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer gemäß diverser Fachliteratur für bauliche Anlagen zum Begriff „Logistikimmobilie“. So hielt der Gutachter in seinem Gutachten fest, dass der Nutzungsdauerkatalog

2006 des SV Verbandes Steiermark/Kärnten unter der Kategorie Gewerbe- und Industriegebäude (Produktion, Bearbeitung, Lagerung), Werkstätten Ausführung massiv, konventionell eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, Kleiber in Verkehrswertermittlung von Grundstücken (4. Auflage) für Gewerbe- und Industriegebäude, je nach Ausführung eine Gesamtnutzungsdauer von 40 bis 60 Jahren, Bienert/Funk in Immobilienbewertung (ÖVI Immobilienakademie) für Gewerbe- und Industriegebäude Ausführung massiv, konventionell eine Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren, Kranewitter in Liegenschaftsbewertung (2017) für Gewerbe- und Industriegebäude für Werkhalle je nach Bauausführung eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 30 bis 50 Jahren, für Lagerhallen eine übliche Gesamtnutzungsdauer von 20 bis 40 Jahren und die deutsche Beleihungswertordnung 2006 für Lagerhallen, Produktionsgebäude eine Nutzungsdauer von 15 bis 40 Jahren angeben.

Unter Heranziehung dieser in der Literatur angeführten allgemeinen Erfahrungswerte legte der Gutachter seiner Berechnung mit der Überschrift „Wohnhaus & Garagenzubau“ (wohl irrtümlich anstatt „Lagerhalle“) eine gewöhnlichen Nutzungsdauer von 30 bis 60 Jahre zugrunde, wobei er hier (wohl irrtümlicherweise) auf seine Ausführungen zur Wohnimmobilie verwies, schloss in weiterer Folge auf eine mittlere allgemeine Nutzungsdauer von 45 Jahren und setzte diese auch als Nutzungsdauer an.

- Anschließend wurde die Restnutzungsdauer entgegen der Rechtsprechung des VwGH durch Abzug des Alter des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer festgesetzt. Der Rechtsprechung entsprechend wäre jedoch vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).
- Diese vom Gutachter gewählte Vorgehensweise, die Nutzungsdauer ausgehend von einer für bestimmte Gebäudetypen (hier Ein- und Zweifamilienhäuser bzw. Gewerbe- und Industriegebäude) festgelegten, an der allgemeinen wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientierten Bandbreite zu bestimmen und den Bauzustand des Gebäudes in keiner Weise in die Schätzung der Nutzungsdauer einfließen zu lassen, ist nicht geeignet, um eine tatsächliche kürzer Nutzungsdauer als die pauschalen Abschreibungssätze nachzuweisen (siehe Kirchmayr/Wimmer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a} § 8 Rz 25 mit Hinweis auf RME, FJ 1994, 27 hin, wonach eine allgemeine Behauptung, zB bei Gebäuden von Fremdenverkehrsbetrieben sei eine 20-jährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer angemessen, nicht als Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer reicht).
- Anzumerken ist weiters, dass das Gutachten in sich hinsichtlich des Bewertungsstichtages widersprüchlich ist. Auf Seite 1 des Gutachtens wird als Bewertungsstichtag der „22.08.2019“ ausgewiesen, während auf Seite 3 unter Pkt. 1.4

als Bewertungsstichtag „Ankaufszeitpunkt der Liegenschaft 30.3.2012“ und auf Seite 12 und 13 die Nutzungsdauer „per November 2012“ angeführt wird. Wie bereits zuvor erwähnt, gibt der Gutachter in der Fußnote A auf Seite 3 des Gutachtens bekannt, dass der Zustand im Jahr 2012 nicht festgestellt werden konnte. Aufgrund der in sich widersprechenden Angaben im Gutachten ist es nicht ersichtlich, für welchen Bewertungsstichtag der Gutachter letztendlich das Gutachten erstellt hat.

- Im Übrigen fällt auf, dass, sollte der Bewertungsstichtag tatsächlich der 30.03.2012 sein, das vorliegende Gutachten rund acht Jahre nach dem Bewertungsstichtag erstellt und die Gebäude rund sieben Jahre nach dem Bewertungsstichtag besichtigt wurden. Der Gutachter selbst jedoch legte in der Fußnote A auf Seite 3 des Gutachtens offen, dass er den Zustand der Gebäude rückwirkend nicht mehr feststellen konnte. Somit unterblieben im Gutachten jedoch entgegen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112, 2007, 385) konkrete Aussagen hinsichtlich des Zustandes zum Bewertungsstichtages bzw. auf Grund welcher Anhaltspunkte aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte.

Insgesamt erweist sich somit das vorgelegte Gutachten aufgrund der aufgezeigten Mängel als nicht den Anforderungen der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend, um eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen.

Die Erklärungs- und Bescheiddaten unter 1.7 ergeben sich aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes und aus den vorgelegten Aktenteilen.

Trotz Vorhaltes des erkennenden Gerichts legte der Beschwerdeführer keine Nachweise vor, die auf eine Leichtbauweise des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 5*** schließen lassen (1.8.6). Das Vorbringen des Beschwerdeführers dahingehend in der Beschwerde ging somit nicht über die Behauptungsebene hinaus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

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 (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend gemacht werden (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d idF AbgÄG 2012 und StRefG 2015/2016).

Mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e 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). Diese Vermutung gilt unabhängig davon, ob es sich um ein neu errichtetes oder bereits zuvor genutztes Gebäude handelt (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169).

Ein derartiger Nachweis ist dem Beschwerdeführer mit den von ihm beigebrachten Gutachten aus den in der Beweiswürdigung angeführten Gründen nicht gelungen. Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 5*** wurden keine Nachweise für eine kürzere Nutzungsdauer vorgelegt.

Soweit der Beschwerdeführer im Zuge des Prüfungsverfahrens der belangten Behörde die Durchführung eines Ortsaugenscheins unter Beziehung des Gutachters beantragt hatte und nunmehr geltend macht, die Unterlassung eines solchen Ortsaugenscheins infolge der ablehnenden Haltung der belangten Behörde stelle einen Verfahrensmangel dar, vermag sein Vorbringen einen solchen nicht aufzuzeigen. Vielmehr erweist sich die Durchführung eines Ortsaugenscheins im Jahr 2019 zur Beurteilung der für die Jahre 2009 (betreffend ***Adresse 2***), 2010 (betreffend ***Adresse 3***), 2012 (betreffend ***Adresse 4*** und ***Adresse 6*** und 2014 (betreffend ***Adresse 1***) maßgeblichen Sachverhaltsumstände als nicht geeignet, weil nicht zu erwarten ist, dass die im Zeitpunkt des Augenscheins vorgefundenen örtlichen Verhältnisse verlässliche Rückschlüsse auf die entscheidungsrelevanten Gegebenheiten in den genannten Zeiträumen zulassen. Darauf weisen auch die Fußnoten in den Gutachten zu ***Adresse 3*** sowie zu ***Adresse 6*** hin, wonach der Gutachter im Jahr 2019 festhielt, dass eine Feststellung des Zustandes für den Bewertungsstichtag nicht mehr möglich ist.

Hinsichtlich des Gebäudes an der Adresse ***Adresse 5*** hätte ein Ortsaugenschein im Jahr 2019 zu keinen relevanten Erkenntnissen führen können, da das Gebäude bereits im Jahr 2018 abgerissen wurde.

Erscheint ein vom Steuerpflichtigen beigebrachtes Gutachten unschlüssig, ist die belangte Behörde nicht verpflichtet, weitere Gutachten einzuholen oder die bereits befassten Gutachter zu ergänzenden Ausführungen zu veranlassen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Es obliegt diesfalls dem Steuerpflichtigen ein schlüssiges Gutachten bzw. eine entsprechende Gutachtensergänzung beizubringen. Darauf, dass die bislang vorliegenden Gutachten unzureichend erscheinen, wurde der Beschwerdeführer im Außenprüfungsbericht und in der

Beschwerdevorentscheidung bzw. im Rahmen des Vorhalteverfahrens beim Bundesfinanzgericht hingewiesen. Ungeachtet dessen wurden keine (ergänzenden) Gutachten beigebracht, die geeignet wären, die gesetzlich vermutete (Rest)Nutzungsdauer in nachvollziehbarer und schlüssiger Weise zu widerlegen und eine kürzere (Rest)Nutzungsdauer zu belegen. Im Übrigen blieb es dem Beschwerdeführer im Rahmen des Verfahrens beim BFG unbenommen, ergänzende Stellungnahmen des Gutachters vorzulegen.

Der Beschwerdeführer moniert in seiner Eingabe vom 26.5.2020, dass sich die belangte Behörde lediglich mit der technischen Nutzungsdauer auseinandergesetzt habe und die wirtschaftliche Nutzungsdauer außer Acht gelassen habe. Dahingehend ist dem Beschwerdeführer entgegenzuhalten, dass in den vorgelegten Gutachten keine Aussagen zur konkreten wirtschaftlichen Abnutzung der streitgegenständlichen Gebäude getroffen wurden, sondern sich die Ausführungen lediglich auf Erfahrungswerte über die gewöhnliche Nutzungsdauer der jeweiligen Gebäudetypen beschränken. Ein Vorbringen, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer kürzer als die technische sei, reicht ohne dargebrachten Nachweis nicht aus, um von der gesetzlich vermuteten Abschreibungsdauer abzugehen. Dass die Beweislast in diesem Fall beim Steuerpflichtigen liegt, bestreitet auch der Beschwerdeführer nicht.

Wenn der Beschwerdeführer in seinem Vorbringen in Bezug auf die streitgegenständlichen Gebäude eine höhere Abnutzungsintensität behauptet, fehlen dahingehende Befundaufnahmen und konkrete Ausführungen in den vorgelegten Gutachten. Seine Annahme, dass die Feststellung der höheren Abnutzungsintensität von gewerblich genutzten (vermieteten) Objekten im Vergleich zu Miethäusern nicht erst des Urteils eines Sachverständigen bedürfe, sondern sich diese bereits aus der Erfahrung des täglichen Lebens ergäbe und damit ein höherer AfA Satz zugrunde gelegt werden müsse, widerspricht der ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108; 20.12.2006, 2002/13/0112; 11.5.2005, 2001/13/0162; 9.9.2004, 2002/15/0192; 11.5.2005, 2001/13/0162), welche als Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer ein Gutachten fordert. Der Beschwerdeführer übersieht in seiner Argumentation weiters, dass die Beweislast der kürzeren Nutzungsdauer der Steuerpflichtige trägt.

Im Übrigen schlägt sich im außerbetrieblichen Bereich die Nutzung des Mieters jedenfalls nicht insoweit auf den Vermieter durch, als sich dadurch der Abschreibungssatz nach der Art des Einsatzes beim Mieter richtet (Christian Prodinger, Nachweis einer abweichenden Nutzungsdauer, SWK 6/2018, 310).

Gegen die unterschiedlichen AfA-Prozentsätze in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 einerseits und für den betrieblichen Bereich in § 8 EStG 1988 andererseits und den dagegen geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken des Beschwerdeführers verweist das erkennende Gericht auf den Beschluss des VfGH 23.2.2017, E 1795/2016 sowie auf BFG 16.6.2016, RV/3100087/2015.

In der Eingabe vom 28.5.2026 ist der Beschwerdeführer der Ansicht, dass die vom BFG im Schreiben vom 28.4.2026 vorgehaltenen Widersprüche in den Gutachten betreffend ****Straße A*****, *****Adresse 3a*****, *****Adresse 3b***** und *****Adresse 3c***** sowie *****Adresse 6*****, welche mit 22.1.2020 bzw. mit 20.1.2020 datiert sind und am 25.2.2020 erstmals übermittelt wurden, in dem vom Beschwerdeführer im Prüfungsverfahren im Jahr 2019 beantragten Lokalaugenschein ausgeräumt werden hätten können. Dazu ist festzuhalten, dass die genannten Gutachten zum Zeitpunkt der Außenprüfung noch nicht existent waren und daher eine Klärung der in den Gutachten befindlichen Widersprüchlichkeiten zu diesem Zeitpunkt bereits aus tatsächlichen Gründen nicht möglich war.

Ad *Adresse 1*** in Ort 1:**

Die aufgrund von behördlichen Auflagen angefallenen Aufwendungen, insb. Planungskosten, iZm dem Brandschutzkonzept im streitgegenständlichen Zeitraum sind als Herstellungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG zu aktivieren und ab 21.2.2017 auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes abzusetzen.

Ad *Adresse 2*****

Die iZm den Eigentumsübertragungen der Liegenschaft angefallenen Kosten sind zum jeweiligen Anschaffungszeitpunkt zu aktivieren und als Anschaffungskosten mangels Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verteilt abzuschreiben.

Die rechtliche Beurteilung betreffend Zuschlag für die verjährten Zeiträume (2009 bis 2012) wird in Punkt „Zuschlag für verjährte Zeiträume“ ausgeführt.

Ad *Adresse 3*****

Hinsichtlich der vom steuerlichen Vertreter in seiner Eingabe vom 25.5.2020 geforderten außergewöhnlichen Abschreibung von 6,25% der Anschaffungskosten per 31.12.2017 ist auszuführen, dass nach *§ 8 Abs. 4 EStG 1988 Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung zulässig sind*.

Aufgrund des Verweises in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 auf §§ 7 und 8 EStG 1988 ist der Ansatz einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (AfaA) grundsätzlich bei Vermietungseinkünften nicht ausgeschlossen (vgl. VwGH 26.7.2006, 2006/14/0024).

Den Nachweis für die außergewöhnliche Abnutzung hat jedoch der Steuerpflichtige zu erbringen (VwGH 26.4.1989, 89/14/0027; 28.10.2004, 2004/15/0133).

Die außergewöhnliche Abnutzung muss von Dauer sein und kann nur in dem Jahr geltend gemacht werden, in dem der Wertverlust eingetreten ist (vgl. VwGH 16.12.1999, 97/15/0121). Dem Beschwerdeführer ist es nicht gelungen, jene Sachverhalte nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, aufgrund derer die beantragte außerplanmäßige Abschreibung steuerlich zu berücksichtigen gewesen wäre. Ebenso unterblieb sowohl ein Vorbringen als auch ein

Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung, warum exakt für das Wirtschaftsjahr 2017 eine AfaA erfolgen soll. Weiters ist der beweispflichtige Beschwerdeführer auch einen Nachweis für die Dauerhaftigkeit der behaupteten Entwertung schuldig geblieben. Aus dem vorgelegten Gutachten sind diesbezügliche Feststellungen nicht zu entnehmen.

Ad *Adresse 4*****

Gemäß § 7 Abs. 1 EstG 1988 sind 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), 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.

Aufwendungen für die vollständige Erneuerung einer Einbauküche in einem vermieteten Immobilienobjekt sind nicht sofort als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, sondern auf zehn Jahre abzuschreiben (vgl. BFH 3.8.16, IX R 14/15).

Der iZm der Anschaffung der Einbauküchen geltend gemachte Instandhaltungsaufwand wurde daher von der belangten Behörde zu Recht gekürzt und eine Afa im Ausmaß von 1/10tel im Jahr 2017 zu Recht berücksichtigt.

Die ertragssteuerlichen Auswirkung der im Zuge der Außenprüfung bei ***Y*** GmbH & Co KG durchgeführten USt Korrekturen führten mangels Mitunternehmerschaft der ***Y*** GmbH & Co KG zu Recht beim Beschwerdeführer zur Kürzung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die rechtliche Beurteilung betreffend Zuschlag für den verjährten Zeitraum (2012) wird in Punkt „Zuschlag für verjährte Zeiträume“ ausgeführt.

Ad „Zuschlag für verjährte Zeiträume“

Gemäß § 4 Abs. 2 EstG 1988 ist die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu erstellen. Nach Einreichung der Vermögensübersicht beim Finanzamt gilt Folgendes:

- 1. Eine Änderung der Vermögensübersicht ist nur mit Zustimmung des Finanzamts zulässig (Bilanzänderung). Die Zustimmung ist zu erteilen, wenn die Änderung wirtschaftlich begründet ist.*
- 2. Entspricht die Vermögensübersicht nicht den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder den zwingenden Vorschriften dieses Bundesgesetzes, ist sie zu berichtigen (Bilanzberichtigung). Kann ein Fehler nur auf Grund der bereits eingetretenen Verjährung nicht mehr steuerwirksam berichtigt werden, gilt Folgendes:*

- Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden.
- Die Fehlerberichtigung ist im ersten zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung noch nicht verjährten Veranlagungszeitraum insoweit vorzunehmen, als der Fehler noch steuerliche Auswirkungen haben kann.
- Die Nichtberücksichtigung von Zu- oder Abschlägen gilt als offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne des § 293b der Bundesabgabenordnung.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 normiert, dass der Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden darf, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden. Durchlaufende Posten, das sind Beträge, die im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt werden, scheiden dabei aus. Der Steuerpflichtige darf selbst entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldeten Umsatzsteuerbeträge und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten behandelt. Bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen sind bei

- Grundstücken im Sinne des § 30 und bei
- Gold, Silber, Platin und Palladium, sofern sie nicht der unmittelbaren Weiterverarbeitung dienen,

die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Einlagewert erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen. Grund und Boden ist in die Anlagekartei gemäß § 7 Abs. 3 aufzunehmen. Abs. 2 Z 2 gilt in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Laut § 28 Abs. 7 EStG 1988 gilt § 4 Abs. 2 Z 2 in Bezug auf die Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- und Abschlägen sinngemäß.

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei den Verbrauchsteuern, bei den festen Stempelgebühren nach dem II. Abschnitt des Gebührengesetzes 1957, weiters bei den Gebühren gemäß § 17a des Verfassungsgerichtshofgesetzes 1953 und § 24a des Verwaltungsgerichtshofgesetzes 1985 drei Jahre, bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist zehn Jahre. Das Recht, einen Verspätungszuschlag, Anspruchszinsen, Säumniszuschläge oder Abgabenerhöhungen festzusetzen, verjährt gleichzeitig mit dem Recht auf Festsetzung der Abgabe.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im Abs. 2 ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

Gemäß § 209 Abs. 1 BAO verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr, wenn innerhalb der Verjährungsfrist (§ 207) nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommen werden. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3 FinStrG, § 32 Abs. 2 VStG) gelten als solche Amtshandlungen.

Die Verjährungsfrist betreffend Einkommensteuer beträgt laut § 207 Abs. 2 BAO fünf Jahre.

Für die Einkommensteuer 2009 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2009 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2014 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 19.1.2011 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2015 mit 31.12.2015 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2010 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2010 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2015 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 27.04.2012 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2016 mit 31.12.2016 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2011 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2011 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2016 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 22.07.2013 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2017 mit 31.12.2017 abgelaufen ist.

Für die Einkommensteuer 2012 beginnt diese Frist mit dem Ablauf des Jahres 2012 zu laufen (§ 208 Abs. 1 lit. a BAO) und würde grundsätzlich mit 31.12.2017 enden. Aufgrund der Bescheiderlassung am 17.9.2014 verlängert sich diese Frist jedoch gemäß § 209 Abs. 1 BAO um ein weiteres Jahr, sodass die Verjährungsfrist mangels weiterer Verlängerungshandlungen im Jahr 2018 mit 31.12.2018 abgelaufen ist.

Somit waren die Zeiträume 2009 bis 2012 zum Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2013 am 19.9.2019 gemäß § 207 Abs. 2 BAO bereits verjährt.

Da der Beschwerdeführer entgegen § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1988 iVm § 28 EStG 1988 ohne Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlich vermuteten mehr als 1,5 % der Anschaffungs- bzw. der Herstellungskosten der streitgegenständlichen Gebäude als jährliche Afa geltend gemacht hat, liegt ein Fehler vor, der gegen zwingende Vorschriften des EStG verstößt und somit grundsätzlich von der Definition des § 4 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 umfasst ist.

Diese Fehler hatten im ältesten unverjährten Veranlagungsjahr eine steuerliche Auswirkung, da die Gebäude noch nicht zur Gänze abgeschrieben waren und damit noch (restliches) Afa – Potential vorliegt (VwGH 29.9.2022, Ro 2022/15/0011).

Die von der belangten Behörde im Jahr 2013 berücksichtigten Zuschläge iZm mit dem Gebäude ***Adresse 2*** iHv. € 78.164,07 sowie iZm mit dem Gebäude ***Adresse 4*** iHv. € 7.733,91 erfolgten daher zu Recht.

Es war 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.

Eine Revision gegen das vorliegende Erkenntnis ist nicht zulässig, da der Verwaltungsgerichtshof die in diesem Fall entscheidungsrelevanten Rechtsfragen in der zitierten Judikatur bereits einer Lösung zugeführt hat und ist das Bundesfinanzgericht in der vorliegenden Entscheidung nicht von dieser Rechtsprechung abgewichen.

Darüber hinaus handelt es sich bei der Tauglichkeit des vorgelegten Gutachtens bzw. der Ausführungen des Beschwerdeführers eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen um eine Frage der Beweiswürdigung und ist der Verwaltungsgerichtshof im Allgemeinen weder zur Überprüfung der Beweiswürdigung im Einzelfall berufen noch wirft eine im Einzelfall vorgenommene, nicht als grob fehlerhaft erkennbare Beweiswürdigung im Allgemeinen eine über den Einzelfall hinausgehende Rechtsfrage iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG auf (VwGH 05.10.2023, Ra 2023/13/0122; 03.09.2019, Ra 2018/15/0035).

Fernerhin hat der Gesetzgeber mit § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 eine klare und eindeutige Rechtslage in Bezug auf die Bemessung der Absetzung für Abnutzung betreffend vermietete Gebäude geschaffen und liegen hinsichtlich dieser Bestimmung keine Auslegungsschwierigkeiten vor.

Graz, am 3. September 2026