



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat, über die Berufung des BW., Adr1, vertreten durch STB, vom 17. Februar 2010 gegen den Bescheid des FA, vom 14. Oktober 2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2008 nach der am 15. Mai 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtstraße 7 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften (im Folgenden: Feststellungserklärung) für das Jahr 2008 für die Berufungswerber (= Bw.) langte am 13. Oktober 2009 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein. Am 16. Oktober 2009 langte eine Kopie der Überschussrechnung auf postalischem Weg beim Finanzamt ein. In beiden Fällen wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 32.779,19 erklärt, wobei sich dieser Betrag wie folgt ergab:

Text	Kennzahl	erklärter Betrag
Einnahmen	9460	149.726,24
Absetzung für Abnutzung (AfA)	9500	23.302,21
Fremdfinanzierungskosten	9510	46.186,44
Instandhaltungskosten	9520	5.394,65
Übrige Werbungskosten	9530	42.063,75

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	370	32.779,19
---	-----	------------------

B) Am 14. Oktober 2009 wurde der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO **erklärungsgemäß** erstellt.

C) Nach drei Fristverlängerungsansuchen wurde seitens der Bw. mit Schreiben vom 17. Februar 2010 (OZ 7/2008) gegen den Bescheid laut Abschnitt B) **Berufung** erhoben und Folgendes ausgeführt:

Die Berufung richte sich gegen den Feststellungsbescheid der Höhe nach. In der Beilage werde dem Finanzamt ein Gutachten über die Restnutzungsdauer des vermieteten Gebäudes sowie das berichtigte Anlagenverzeichnis übermittelt. Aufgrund dieser Unterlagen werde ersucht, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 11.977,32 und jeweils € 5.988,66 für die beiden Miteigentümer einheitlich und gesondert gemäß § 188 BAO festzustellen.

Diesem Schreiben waren folgende Unterlagen beigelegt:

a) geänderte Feststellungserklärung für das Jahr 2008 (OZ 8 ff./2008) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (KZ 370) in Höhe von € 11.977,32 und einer AfA in Höhe von € 44.104,08 vom 22. Februar 2010 (= Datum des Einlangens beim Finanzamt). Dieser AfA-Betrag setzt sich laut Anlagenverzeichnis für das Jahr 2008 wie folgt zusammen:

Konto-Nr.	Bezeichnung des Anlagegutes	Anschaffungswert (in €)	AfA (in €)
300	Betriebs- u. Geschäftsgebäude	1.048.998,20	31.574,31
301	Hallenzubau	285.895,39	9.172,49
660	Betriebs- u. Geschäftsausstattung	17.234,00	3.357,28
	Summe		44.104,08

Anm.: Diese AfA-Beträge bedeuten eine Abschreibungsdauer von **33 Jahren** beim Betriebs- und Geschäftsgebäude und von **31 Jahren** beim Hallenzubau.

b) Bewertungsgutachten von Baumeister X vom 3. Februar 2010 (OZ 13 ff./2008). Das Datum der Befundaufnahme sei der 19. Dezember 2009 gewesen. Der Zweck der Bewertung des Objektes auf der Liegenschaft Adr1 , sei, eine Grundlage zur internen Bewertung zu schaffen.

Unter Punkt 2.7. steht die Überschrift "Beschreibung des Objektes Lagerhalle (Produktionshalle), unter Punkt 2.7.1. wird die Beschreibung der Lagerhalle (Produktionshalle) ausgeführt:

Die gegenständliche Lagerhalle sei mit den Ausmaßen 54,90 m x 21,90 m und einer Gebäudehöhe von 7,50 m wie folgt errichtet worden:

Fundamente	Einzelfundamente aus Stahlbeton
Tragkonstruktion	Stahlbetonsäulen und Stahlbetonbinder
Sockel	Stahlbetonfertigelemente 10 cm stark.
Außenwände	Wärme gedämmte Blechpaneele in horizontalen Bahnen und Stahlsteher montiert und an der Außenseite mit vertikal verlegtem Trapezblech verkleidet.
Dach	Tragschale aus Trapezblech, 10 cm Wärmedämmung, Abdichtung aus Kunststoff-Folie, mech. befestigt.
Fenster	Kunststoff-Fenster mit zwei Scheiben Isolierglas.
Türen und Tore	Stahlblechtüren in Stahlzargen. Sektionaltore mit Glaslichtern.
Fußböden	Monol. Betonplatte.
Abwasser	Kanal.
Wasser	Ortswasserleitung
Regenwasser	Versickerung auf Eigengrund

2.7.2 Beschreibung des Büroeinbaues (Produktionshalle):

Tragkonstruktion	Stahl-Rahmenkonstruktion
Wände	Rigips-Ständerwände 10 cm stark, Trennung zur Lagerhalle F 30 ausgeführt.
Decke	Tramdecke auf der Stahl-Rahmenkonstruktion aufgesetzt, Untersicht mit Rigipsplatten F 30 verkleidet; 18 cm Wärmedämmung zwischen den Trämen, brandhemmender Belag über der Decke (Heraklith EPV 3,5 cm).
Fenster	Kunststoff-Fenster mit 2 - Scheiben-Isolierglas.
Innentüren	furnierte Vollbautüren in Stahlzargen
Fussböden	Fliesung und PVC-Belag auf Estrich und Wärmedämmung.
Wandverkleidungen	Fliesung in WC und Vorraum, ansonsten Innenputz, ausgemalt
Heizung	Gaskonvektoren
Wasser	Ortswasserleitung, best. Versorgungsanlagen
Strom	Vom Ortsnetz durch Erweiterung der best. Versorgungsanlagen
Gas	Anschluss an das Ortsnetz der EVN

Schmutzwasser	Einleitung in den Ortskanal über den best. Hauskanal
---------------	--

2.7.3. Mängel und Schäden (Produktionshalle):

Die Anschlüsse bei Fenster und Türen seien dermaßen undicht, dass laufend Niederschlagswasser in die Halle eindringe. Es seien bereits massive Korrosionsspuren sichtbar.

Weiters seien die einzelnen Elemente nicht wind- und schlagregensicher hergestellt, sodass die Spalten mit Klebebänder verklebt worden seien. Teilweise seien die Spalten so breit, dass man von der Halle durch die Spalten ins Freie sehen könne. Herr L. gebe bekannt, dass die Dachabdichtung schadhaft sei (laufend würden punktuelle Reparaturen durchgeführt).

2.8. Schulungs- und Entwicklungszentrum mit einer Lagerhalle sowie Büroräumen:

Das gegenständliche Gebäude mit den Außenabmessungen 29,00 m x 22,90 m und der Traufenhöhen 6,93 m (straßenseitig) und ca. 4,00 m (gartenseitig) sei in Massivbauweise (einfache Bauweise) errichtet worden. Die Baubewilligung sei am 27. Juni 1984, die Benützungsbewilligung am 4. Februar 1988 erteilt worden. Baubeschreibung:

Fundament	Streifenfundamente
Tragende Wände	Mauerwerk 30 cm Stärke mit Innen- und Außenputz
Decken	Stahlbetonfertigteildecken
Dachstuhl	Holz/Stahlkonstruktion
Dachdeckung	Welleternit
Fenster	Kunststoff- und Alufenstertüren
Innentüren	Stahlzargen mit Fertigtürblättern
Bodenbelag	Kunststoff, keramische Fliesen, Laminatboden
Wand- und Deckenoberflächen	verputzt und abgehängte Decken, einfache Oberflächenmalerei
Heizung	Zentralheizung mittels Warmwasserradiatoren
Wasser	Ortswasserversorgung
Abwasser	öffentlicher Kanal
Strom	EVN

Das gegenständliche Gebäude sei teilweise in einem, dem Baualter entsprechenden Zustand. Als Mängel gebe Herr L. mündlich bekannt, dass die Fenster und dessen Bauan-schlussfugen massive Zugluft aufwiesen. Die Dachkonstruktion sei nicht niederschlagswasserdicht. An kalten Tagen trete Kondensat an der Dachschräge (Innendachfläche) auf.

Unter Punkt 4. wird das **Gutachten** ausgeführt:

4.1. Produktionshalle (Lagerhalle):

Das gegenständliche Objekt sei als Lagerhalle errichtet und als Produktionshalle umgewidmet worden. Am gegenständlichen Gebäude lägen folgende Mängel vor:

- Außenwände,
- Dachdeckung.

Die Produktionshalle sei derzeit zwölf Jahre alt (Errichtung 1997) und sei aufgrund der Mängel an der Ausführung mit einem Gebäude, welches ca. 1987 errichtet worden sei, zu vergleichen. Das gegenständliche Objekt werde voraussichtlich weitere 30 Jahre wirtschaftlich nutzbar sein. Voraussetzung für die genannte Restnutzungsdauer werde die laufende Instandhaltung und Instandsetzung sein. Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer werde mit 30 Jahren bewertet.

4.2. Schulungs- und Entwicklungszentrum mit einer Lagerhalle und Büro im ersten Stock:

Das gegenständliche Objekt sei als Mehrzweckgebäude errichtet worden. An diesem Gebäude lägen folgende Mängel vor:

- Fenster- und Fenstertüren,
- Dachdeckung undicht und schwache Wärmedämmung im Lagerhallenbereich.

Das Mehrzweckgebäude sei derzeit 23 Jahre alt (Errichtung im Mittel im Jahr 1986) und sei aufgrund der Mängel an der Ausführung mit einem Gebäude, welches ca. 1980 errichtet worden sei, zu vergleichen. Das Objekt werde voraussichtlich weitere 27 Jahre wirtschaftlich nutzbar sein. Voraussetzung für die vorgenannte Restnutzungsdauer werde die laufende Instandhaltung und Instandsetzung dieses Gebäudes sein.

Der Verwendungszweck dieses Bewertungsgutachtens sei, dass es als Grundlage zur internen Betriebsbewertung zu verwenden sei.

c) geändertes Anlagenverzeichnis für das Jahr 2008 (OZ 22 ff./2008): Die Höhe der Neuberechneten AfA siehe oben unter C), a).

D) Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 24. Februar 2010 (OZ 31/2008) wurde die Berufung vom 17. Februar 2010 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wurde Nachstehendes ausgeführt:

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 sieht für Gebäude, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, einen gesetzlichen AfA-Satz vor, wobei dieser 1,5% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten betrage. Der Abgabepflichtige habe jedoch ein Wahlrecht dahingehend, eine kürzere Nutzungsdauer als die vom Gesetz angenommene

nachzuweisen. Eine Abweichung ist nur vorgesehen, wenn der Abgabepflichtige einen entsprechenden Nachweis führe. Der Abgabepflichtige habe somit ein Wahlrecht zwischen dem Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer und dem gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz. Sofern sich die Nutzungsverhältnisse nicht grundlegend änderten, könne der Abgabepflichtige nur bei Inbetriebnahme eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen. Er bleibe an den nachgewiesenen AfA-Satz gebunden.

Die Inbetriebnahme der Gebäude sei laut vorgelegtem Anlagenverzeichnis in den Jahren 2001 und 2005 erfolgt. Das Wahlrecht (der Bw.) sei daher bereits konsumiert.

E) Mit Schreiben vom 5. März 2010 (OZ 32/2008) wurde seitens der Bw. der **Vorlageantrag** gestellt und gleichzeitig die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat beantragt.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

Sollte das Wahlrecht betreffend die Abschreibungsdauer tatsächlich nur zu Beginn festzulegen sein, könnten jedenfalls später hervorkommende Umstände nicht mehr berücksichtigt werden [siehe VwGH vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0277]. Im vorliegenden Fall sei das Gutachten deshalb erst jetzt erstellt worden, weil nachträglich Schäden am Gebäude aufgetreten seien und sei die Vermutung, dieses Gebäude mit 1,5% abzuschreiben, jedenfalls dadurch widerlegt. Ein Hinweis, dass mit der erstmaligen Ansetzung eines 1,5%igen AfA-Satzes über die gesamte Nutzungsdauer eine Herabsetzung der Restnutzungsdauer nicht möglich sei, finde sich im gesamten § 16 EStG (1988) nicht.

F) In der **mündlichen Berufungsverhandlung** wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. auf den für die Berufungsverhandlung vorbereiteten Schriftsatz vom 15. Mai 2013 verwiesen. In diesem Schriftsatz wird Nachstehendes vorgebracht:

Im September 2001 sei von den Bw. die EZ 0000, Grundbuch Y, erworben worden. Auf diesem Grundstück seien eine Lagerhalle (Produktionshalle) im Ausmaß von ca. 1.200 m² und ein Bürogebäude mit Erd- und Obergeschoß vorhanden gewesen. Das Bürogebäude sei 1986 errichtet worden und die Produktionshalle im Jahr 1997. Geplant sei gewesen, dass die L. Ges. mbH. (im Folgenden: L. Ges. mbH.) die Produktionshalle mieten würde und ihren Betrieb von einem gemieteten Objekt mit ca. 600 m² in die oben beschriebene Produktionshalle mit ca. 1.200 m² übersiedeln würde, wobei ca. 60% als Lagerfläche und ca. 40% als Produktionsfläche verwendet werden sollten. Das Bürogebäude habe ab Beginn mehrere Mieter, u.a. die L. Ges. mbH., beinhaltet und sollte dieses Gebäude nur als Bürogebäude genutzt werden. Die L. Ges. mbH. sei in die Produktionshalle mit sechs Maschinen übersiedelt, die alle ein Gewicht von ca. 1,5 t hatten. In der Zwischenzeit seien in der Produktionshalle 21 Maschinen aufgestellt, die schwersten Maschinen hätten ein Gewicht von 25 t. Auch sei im

Laufe der Zeit vom Einschichtbetrieb auf einen Mehrschichtbetrieb (Dreischichtbetrieb) umgestellt worden. Aufgrund dieser Entwicklung habe die Lager- bzw. Produktionshalle nur mehr als Produktionshalle verwendet werden können und habe die L. Ges. mbH. eine Lagerhalle anmieten müssen. Aufgrund dessen sei 2011 eine neue Halle vis à vis des Betriebsgeländes fertiggestellt worden (ca. 2.400 m²) und habe dadurch die Anmietung der Lagerhalle wegfallen können. Es seien in der neuen Halle derzeit drei Maschinen aufgestellt (mit maximal 65 t) und werde der Rest der Halle derzeit als Lagerhalle verwendet. Nachdem ursprünglich in der Produktionshalle auch die Werkstätte untergebracht gewesen und ein Mieter im Bürogebäude in Konkurs gegangen sei, seien diese Teile im Erdgeschoß des Bürogebäudes als Werkstätte verwendet worden und würden in dieser Werkstätte die Spritzgusswerkzeuge für die Produktherstellung gewartet. Die dort gewarteten Werkzeuge wögen bis zu 2 t.

Nachdem die vorhin dargestellte Entwicklung nicht vorhersehbar gewesen sei und sich die Nutzung der Gebäude gegenüber dem Anschaffungszeitpunkt wesentlich geändert habe und sich durch diese intensive Nutzung gezeigt habe, dass Schäden an den Gebäuden aufgetreten seien, sei augenscheinlich, dass die Annahmen hinsichtlich der Nutzungsdauer der Gebäude unrichtig gewesen seien. Da es sich bei der Festlegung der Nutzungsdauer immer nur um eine Schätzung handeln könne, sei ein Sachverständiger beauftragt worden, ein Gutachten über die technische Nutzungsdauer zu erstellen. Dieses Gutachten habe eine geringere technische Nutzungsdauer als die ursprüngliche Annahme von ca. 67 Jahren ergeben.

Es sei somit aufgrund der seinerzeitigen vorgesehenen Nutzung der beiden Gebäude eine ursprünglich falsche Nutzungsdauer angenommen worden, wobei auszuführen sei, dass eine Schätzung bei Gebäuden, in denen nur Wohnraum vermietet werde, wesentlich leichter falle, als die Nutzungsdauer beim vorliegenden Objekt, da mit dieser rasanten Entwicklung des Unternehmens nicht habe gerechnet werden können. Aufgrund der Ausführungen sei die technische Nutzungsdauer jedenfalls weniger als 67 Jahre und werde dies durch das Gutachten vom 3. Februar 2010 belegt. Nachdem das Finanzamt das genannte Gutachten in der Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2010 nicht bemängelt habe, sei davon auszugehen, dass dieses Gutachten geeignet sei, die technische Nutzungsdauer wie im Gutachten dargestellt zu beweisen. Aufgrund des obigen Sachverhaltes sei nach Quantschnigg/Schuch, § 7 Rz 41.2. und 43.3. ein Wechsel der Nutzungsdauer möglich, da ein Wechsel des Nutzungseinsatzes stattgefunden habe und dadurch jedenfalls auch eine außergewöhnliche technische Abnutzung vorliege.

Hinsichtlich der Begründung in der Berufungsvorentscheidung sei wie folgt auszuführen:

Laut Verwaltungsgerichtshof genüge es nicht, anstelle einer zusammenhängenden Darstellung des von der Behörde konkret festgestellten Sachverhaltes nur auf Aktenmaterial zu verweisen

(im vorliegenden Fall auf das Anlagenverzeichnis). Vielmehr habe die Behörde als zentrales Begründungselement die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde als erwiesen annimmt, zusammenhängend darzustellen und könne diese Darstellung nicht durch den bloßen Hinweis auf irgendwelches dem Abgabepflichtigen bekanntes Aktenmaterial ersetzt werden. Aus der Begründung habe weiters hervorzugehen, aus welchen Erwägungen die Abgabenbehörde zur Ansicht gelangt sei, dass gerade der festgestellte Sachverhalt vorliege. Die die Beweiswürdigung betreffenden Erwägungen hätten schlüssig darzulegen, was die Behörde veranlasst habe, ein Beweismittel dem anderen vorzuziehen. Auch müsse die Begründung in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag finde, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar sei.

Nachdem die in dem Berufungsschreiben gemachten Ausführungen betreffend entstandenen Schäden am Gebäude durch die Nutzungsänderungen entstanden seien, hätte die belangte Behörde dies erheben und in ihren Sachverhalt einbeziehen müssen. Aufgrund dieser vorstehenden Ausführungen werde gebeten, der Berufung vom 19. Februar 2010 stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Höhe der anzusetzenden Absetzung für Abnutzung (AfA) für das streitgegenständliche Gebäude für das Jahr 2008.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Die Bw. erwarben mit Kaufvertrag vom 24. September 2001 (OZ 25 ff./Dauerbelege) die bebaute Liegenschaft in Adr1 um den Gesamtkaufpreis von ATS (im Folgenden: S) 18,000.000,00, davon S 3,000.000,00 Umsatzsteuer.

b) Laut dem der Überschussrechnung für das Jahr 2003 beigelegten Anlagenverzeichnis (OZ 6 ff./2003) wurde als Grundanteil S 1,885.500,00 (= € 137.024,63) auf das Konto 210 (Grundwert bebaute Grundstücke) gebucht. Als anteilige Grunderwerbsteuer, Notarskosten und Vermittlungsgebühren wurden € 13.829,79 auf dieses Konto gebucht.

Auf dem Konto 300 (Betriebs- und Geschäftsgebäude) wurden S 13,114.500,00 (= € 953.067,88) als Anschaffungskosten verbucht. Dazu kamen € 95.930,32 an anteiliger Grunderwerbsteuer, Notarskosten und Vermittlungsgebühren. Die Nutzungsdauer wurde mit 67 Jahren auf diesem Konto vermerkt, der AfA-Prozentsatz mit 1,49%. Die Jahres-AfA wurde auf diesem Konto demnach mit € 14.224,91 zuzüglich € 1.431,80 = Summe € 15.656,71 ausgewiesen.

c) Am 22. Oktober 2001 zeigten die Bw. dem zuständigen Finanzamt an, dass sie per 1. Oktober 2001 die Geschäftstätigkeit "Vermietung und Verpachtung" eröffnet hatten (OZ 2 f./Dauerbelege).

d) Dem Finanzamt wurden Kopien von fünf Mietverträgen (OZ 15 ff./Dauerbelege) vorgelegt: Die Mietgegenstände waren Büros, Lagerräume und Werkstätten. Die Mieter durften die jeweiligen Mietgegenstände nur für ihre eigenen geschäftlichen Zwecke verwenden (z.B. Werkzeugbau, Maschinenerzeugung und Fertigungstechnik usw.). Die gemieteten Flächen sind 123 m², 1.149 m², 205 m² und 191 m². Die Mietpreise betrugen bei allen fünf vorgelegten Mietverträgen für Büros S 80,00 pro m² und für Lager- und Werkstätten S 50,00 pro m².

e) Bis zum Jahr 2007 gingen die Bw. in ihren Steuererklärungen von dem in § 16 Abs.1 Z 8 lit. e EStG 1988 vorgesehenen AfA-Satz von 1,5% aus.

f) Im Berufungsverfahren betreffend den ursprünglich erklärungskgemäß (AfA-Satz 1,5%) ergangenen Feststellungsbescheid für das Jahr 2008 begehrt die Bw. – gestützt auf ein am 19. Dezember 2009 beauftragtes und am 3. Februar 2010 fertig gestelltes Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen – einen geänderten AfA-Satz von 3% für das im Jahr 2001 erworbene Gebäude und einen AfA-Satz von 3,21% für den im Jahr 2005 erfolgten Hallenzubau.

g) Der dem Gutachten zugrundeliegende Bewertungsstichtag ist der 19. Dezember 2009 (Gutachten Seite 11, Punkt 3.5.). Zur Vermeidung von Wiederholungen wird zum streitgegenständlichen Gutachten auf die Ausführungen unter Abschnitt C)b) dieser Berufungsentscheidung verwiesen.

II) ertragsteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

lit. a: Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

lit. e ordnet an: 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 d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

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 (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

Daher vertritt auch der Verwaltungsgerichtshof die Rechtsmeinung, dass das Wahlrecht zur Nachweisführung einer allfälligen kürzeren Nutzungsdauer grundsätzlich nur bei der Inbetriebnahme eines Gebäudes zusteht, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 EStG 1988 **gleichmäßig verteilt** auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (vgl. VwGH vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112). Das Wahlrecht ist dann konsumiert, wenn zunächst die gesetzlichen AfA-Sätze angewendet worden sind. Nur dann, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern (z.B. Wechsel im Nutzungseinsatz, der auch zu einer Änderung des gesetzlichen AfA-Satzes führt; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung; Verlängerung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen) kann aufgrund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf einen nachgewiesenen AfA-Satz umgestiegen werden. Diese Kriterien für die Änderung des im Jahr 2001 seitens der Bw. gewählten gesetzlichen AfA-Satzes liegen im gegenständlichen Fall nicht vor, weil weder ein Wechsel im Nutzungseinsatz des Gebäudes stattgefunden hat noch eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung des Gebäudes vom sachverständigen Baumeister begutachtet oder nachvollziehbar festgestellt worden ist. Dass beim Gebäude nachträglich Herstellungsaufwendungen vorgenommen worden seien, wird seitens der Bw. nicht behauptet und ist aus der Aktenlage auch nicht ersichtlich.

Soweit im Berufungsschreiben beantragt wird, dass das am 3. Februar 2010 erstellte Gutachten über das streitgegenständliche Gebäude zur (Neu-)Berechnung der jährlichen AfA herangezogen werden solle, wird seitens der Bw. übersehen, dass das Gutachten über die weitere wirtschaftliche Nutzbarkeit der Produktionshalle (Lagerhalle) [weitere 30 Jahre] und des Schulungs- und Entwicklungszentrums mit einer Lagerhalle und einem Büro im ersten Stock [weitere 27 Jahre] abspricht. Damit ist aber dieses Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt (vgl. VwGH vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175). Diesem von den Bw. dem Finanzamt übermittelten Gutachten fehlt es deshalb von vornherein an der Eignung, eine kürzere Nutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes aufzuzeigen. Der gutachterliche AfA-Satz nach der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung des gegenständlichen Objektes wäre für den Zeitpunkt der Anschaffung dieses Gebäudes im Jahr 2001 zu ermitteln gewesen

(vgl. VwGH vom 25. April 2001, 99/13/0221). Dem Gutachten liegt allerdings der Bewertungsstichtag 19. Dezember 2009 zugrunde.

Im Vorlageantrag wird argumentiert, dass, falls eine Festlegung der Abschreibungsdauer nur zu Beginn (d. i. nach der Anschaffung oder Herstellung des abnutzbaren Anlagegutes) rechtlich zulässig sein sollte, später hervorkommende Umstände nicht mehr berücksichtigt werden könnten. Dabei wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 17. Dezember 2003, 2001/13/0277, verwiesen. In diesem die Beschwerde abweisenden Erkenntnis hatte der VwGH den Fall zu beurteilen, dass die damaligen Beschwerdeführer (= Bf.) ein im Jahr 1922 errichtetes Einfamilienhaus im Jahr 1997 erwarben, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Im Gegensatz zu den Bw. brachten diese damaligen Bf. ein Sachverständigen-gutachten unmittelbar nach dem Erwerb des Einfamilienhauses bei. Trotzdem zogen nach dem Erkenntnis des VwGH das Finanzamt und die damals belangte Behörde zu Recht den gesetzlich vorgesehenen AfA-Satz von 1,5% zur AfA-Berechnung heran, weil das vorgelegte Gutachten nicht auf den konkreten Gebäudezustand abstellte. Außerdem gaben die damaligen Bf. in den Steuererklärungen der einzelnen Jahre und der Berufungsergänzung verschiedene Jahreszahlen als Restnutzungsdauer dieses Einfamilienhauses an. Weiters fanden sich im Gutachten keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung, allfälligen bereits bestehenden Schäden oder des vermuteten Schädlingsbefalles.

In dem von den Bw. vorgelegten Gutachten finden sich ebenso keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung, sondern lediglich Beschreibungen der Fundamente, der Tragkonstruktion, der Außenwände usw. [siehe Aufstellungen unter Abschnitt C), b)]. Sowohl bei der Produktionshalle (Lagerhalle) als auch beim Schulungs- und Entwicklungszentrum mit einer Lagerhalle sowie Büroräumen wurden jeweils vom Miteigentümer L. mündlich angegebene Mängel in das Gutachten aufgenommen (die Dachabdichtung sei bei der Produktionshalle schadhaft, die Fenster und die Bauanschlussfugen beim Schulungszentrum wiesen massive Zugluft auf und bei der Dachkonstruktion träte Kondensat an der Dachschräge an kalten Tagen auf). Diese Wahrnehmungen des vorhin angeführten Miteigentümers der Liegenschaft können nach Ansicht des Berufungssenates einer gutachterlichen Feststellung eines zuständigen Sachverständigen nicht gleichgehalten werden bzw. solche nicht ersetzen.

Der von den Bw. bestellte Sachverständige stellte in seinem Gutachten aus eigener Prüfung und Wahrnehmung fest, dass bei dem Gutachtensobjekt "Produktionshalle" die Fenster und Türen so undicht seien, dass Niederschlagswasser in die Halle eindringe. Weiters seien die einzelnen Elemente nicht wind- und schlagregensicher hergestellt. Beim Schulungs- und Entwicklungszentrum wird vom Sachverständigen im Bereich der Lagerhalle die Wärmedämmung als schwach begutachtet. Dies sind nach Ansicht des Berufungssenates Mängel,

deren Beseitigung Aufwendungen für die Bw. verursacht, aber nicht die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer von 66,66 Jahren verringert. Bemerkt wird, dass diese zur Beseitigung der angeführten Mängel, wie Austausch von Fenster und Türen sowie die Verbesserung der Wärmedämmung allenfalls unter die im § 28 Abs. 2 EStG 1988 normierten Begriffe des Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwandes für Mietobjekte zu subsumieren wären (vgl. Jakom/Laudacher, EStG 2013, § 28 Tz 96 ff).

Soweit seitens der Bw. im Schriftsatz vom 15. Mai 2013 [siehe Abschnitt F)] argumentiert wird, dass die technische Nutzungsdauer des streitgegenständlichen Gebäudes aufgrund des wirtschaftlichen Wachstums der L. Ges. mbH. kürzer als 67 Jahre geworden sei, ist zu entgegnen, dass in dem von den Bw. vorgelegten Gutachten betreffend die "interne Bewertung" des vorhin angeführten Gebäudes auf diesen Umstand nicht Bezug genommen wird. Daher kann diesem Gutachten auch nicht entnommen werden, dass es eine Änderung der einmal geschätzten Nutzungsdauer gebietender Ausnahmefall vorliegt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 41.2 zu § 7).

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass nach Auffassung des Berufungssenates das vorliegende Gutachten lediglich allgemein gehaltene Ausführungen, aber keine konkret nachvollziehbaren Feststellungen zur Bauausführung sowie zum Vorliegen einer außergewöhnlichen technischen oder wirtschaftlichen Abnutzung enthält. Ebenso wenig liegt ein schlüssiger Zusammenhang zwischen Befund und Gutachten vor, sodass eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer nicht aufgezeigt wird.

Zu den vom steuerlichen Vertreter in seinem Schriftsatz vom 15. Mai 2013 vorgebrachten Einwänden zu den Begründungsmängeln der Berufungsvorentscheidung ist darauf zu verweisen, dass im erstinstanzlichen Verfahren aufgetretene Begründungsmängel (keine Auseinandersetzung mit den vorgelegten Gutachten) im Rechtsmittelverfahren saniert werden können (vgl. Ritz, BAO, 4. Aufl., Kommentar, Tz 16 zu § 93 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Damit war wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Wien, am 8. Juli 2013