

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Viktoria Blaser und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Christine Gruber-Nadlinger, Mag. Belinda Maria Eder, Erwin Agneter, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch xy, über

- die Beschwerde vom 05.07.2010, gegen die Bescheide der belannten Behörde FA Gänserndorf Mistelbach vom 10.06.2010, betreffend Aufhebung hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO
- die Beschwerde vom 05.07.2010, gegen die Bescheide der belannten Behörde FA Gänserndorf Mistelbach vom 10.06.2010, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008
- die Beschwerde vom 09.11.2010, gegen den Bescheid der belannten Behörde FA Gänserndorf Mistelbach vom 08.10.2010 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2009
- die Beschwerde vom 24.04.2012 gegen den Bescheid der belannten Behörde FA Gänserndorf Mistelbach vom 21.03.2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2010 und
- die Beschwerde vom 10.09.2013 gegen den Bescheid der belannten Behörde FA Gänserndorf Mistelbach vom 22.08.2013 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielt unter anderem aus der Vermietung und Verpachtung einer Liegenschaft an der Adresse x, entsprechende Einkünfte.

Das gegenständliche Gebäude war bis Ende des Jahres 2004 verpachtet und wurde vom Pächter im Rahmen eines Gemischtwarenhandels (Supermarkt) genutzt. Da eine weitere Verpachtung nicht möglich war, wurde seitens des Bf. die Entscheidung getroffen,

aus dem Geschäftslokal drei Wohnungen zu errichten. Die Vermietung der einzelnen Wohnungen erfolgte im Laufe des Jahres 2007.

Die Veranlagung der Jahre 2007 und 2008 erfolgte zunächst erklärungsgemäß. Als AfA wurde ein Satz iHv. 3% bzw. 4% geltend gemacht.

In weiterer Folge wurden seitens der Abgabenbehörde die **Einkommensteuerbescheide der Jahre 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO** aufgehoben, und es ergingen **neue Sachbescheide**. In der Begründung dazu führte die Abgabenbehörde aus, dass bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen würden, gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% als AfA geltend gemacht werden könnten. Da eine kürzere Nutzungsdauer nicht nachgewiesen worden sei, sei die AfA entsprechend zu vermindern gewesen. Dies sei auch im Nachtrag vom 13.02.2009 zur Niederschrift über die Nachschau am 22.01.2009 festgehalten und bereits bei der Veranlagung 2006 berücksichtigt worden.

Rechtzeitig brachte der Bf. sowohl gegen die Aufhebungsbescheide als auch gegen die Sachbescheide das Rechtsmittel der **Beschwerde** ein. Zur Begründung gegen die Aufhebungsbescheide werde festgestellt, dass die Aufhebung deshalb nicht zulässig sei, weil dem Finanzamt der Sachverhalt laut Niederschrift bereits zur Gänze bekannt gewesen sei und dementsprechend kein Grund für eine Aufhebung vorgelegen sei.

Hinsichtlich der Beschwerdebegründung gegen die Sachbescheide werde ausgeführt, dass die Nutzungsdauer bei der Vermietung und Verpachtung nicht wie im Gesetz vorgesehen 66 Jahre bzw. 1,5% betragen würde, sondern laut Sachverständigengutachten eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren gegeben sei. Das entsprechende Gutachten werde dem Finanzamt in der Beilage übermittelt.

In weiterer Folge wies die Abgabenbehörde sowohl die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide als auch die Sachbescheide mittels **Beschwerdevorentscheidung** als unbegründet ab. Unter Bezugnahme auf die gesetzlichen Bestimmungen sowie die Rechtsprechung zu § 299 BAO führte die Abgabenbehörde zunächst in Bezug auf die Beschwerde gegen die Aufhebungsbescheide aus, dass im konkreten Fall für ein Gebäude, das der Vermietung diene nicht der gesetzliche Afa-Satz, sondern die Abschreibung von einem höheren Afa-Satz als Werbungskosten geltend gemacht worden sei. Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 könne ein höherer als der gesetzliche Afa-Satz nur dann berücksichtigt werden, wenn ein Nachweis über eine Nutzungsdauer abweichend von jener im EStG angenommenen Nutzungsdauer von 67 Jahren erbracht werde. Auf Grund der beträchtlichen Relation zwischen den aus dem Erstbescheid und dem abgeänderten Bescheid resultierenden Nachforderungen würden sich die im Rahmen der Bescheidaufhebung getroffenen Maßnahmen weder als unzweckmäßig noch unbillig erweisen. Da in Hinblick auf die obigen Ausführungen von der Unrichtigkeit der vorgenommenen Abschreibungen auszugehen gewesen sei, sei der Einkommensteuerbescheid 2007 und 2008 gemäß

§ 299 Abs. 1 BAO aufzuheben gewesen. Des weiteren werde hinsichtlich der Begründung auf den mit der Aufhebung verbundenen Sachbescheid verwiesen.

Hinsichtlich der Beschwerde gegen die Einkommensteuer für die Jahre 2007 und 2008 führte die Abgabenbehörde im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung aus, dass im Zuge der Veranlagung ein mit 27.07.2009 datiertes Sachverständigengutachten vorgelegt worden sei. Aus diesem gehe hervor, dass das Gebäude in Massivbauweise errichtet worden sei, die Fundamente aus Betonstreifenfundamenten bestehen würden, das Gebäude vor der Instandsetzung durch den Bauherrn nicht mehr den thermischen Ansprüchen entsprochen habe und die Innenausstattung und der Fußbodenbelag einer starken Abnutzung unterworfen seien.

Nach dem nunmehrigen Umbau seien die Zwischenwände in Trockenbauweise errichtet worden. Eine Wertminderung wegen Reparaturen und Baumängel liege laut Gutachten nicht vor. Im vorliegenden Gutachten werde das Alter des Gebäudes (21 Jahre) angeführt, die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (46 Jahre) und daraus resultierend - technische Lebensdauer minus Alter - die technische Restnutzungsdauer (25 Jahre) ermittelt.

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines errichteten Gebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend sei, hänge die Restnutzungsdauer eines Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt der Nutzung ab.

Zu schätzen sei somit der derzeitige Bauzustand und damit verbunden die Restnutzungsmöglichkeiten des Gebäudes. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit sei der tatsächliche Bauzustand, das sei das Mauerwerk bzw. seien die konstruktiven und haltbaren Bauteile, maßgebend.

Die kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile (Installation, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen) würde keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes begründen.

Im Rahmen der Ertragswertermittlung gehe der Sachverständige in seinem Gutachten von einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 25 Jahren aus. Dazu sei zu sagen, dass für die Ertragswertermittlung die wirtschaftliche Restnutzungsdauer und eben nicht die restliche technische Lebensdauer der baulichen Anlage maßgebend sei. Zwischen der der Ertragswertermittlung zu Grunde gelegten Restnutzungsdauer und der der AfA zu Grunde gelegten Restnutzungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) könne eine erhebliche Differenz bestehen.

Das erstellte Gutachten enthalte abgesehen von der Feststellung, dass die Innenausstattung und der Fußbodenbelag einer starken Abnutzung unterworfen seien, das Gebäude vor der Instandsetzung durch den Bauherrn nicht mehr den thermischen Ansprüchen am Stand der Technik entsprochen habe und die Zwischenwände in Trockenbauweise errichtet worden seien, keine Aussagen über den Bauzustand, welche im Zusammenhang zur festgestellten Restnutzungsdauer von 25 Jahren stehen würden.

Im Gutachten würden keine Aussagen über die tragenden Gebäudeteile getroffen. Auch sei nicht dargetan worden, warum das Mauerwerk (Fertigteilwände aus Beton bei Außenwänden, Massivdecken und tragende Innenwände), das den gesetzlichen Bauvorschriften entsprechend errichtet worden sei, lediglich eine Gesamtnutzungsdauer von 46 Jahren haben sollte.

In Anbetracht der Tatsache, dass die tragenden Mauern in Massivbauweise und lediglich die Zwischenwände in Leichtbauweise errichtet worden seien und dass weder eine schlechte Bauführung noch besondere statische Probleme für eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer ins Treffen geführt worden seien, sei das Gutachten nicht geeignet, eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer zu untermauern.

Daran vermöge auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Innenräume in Trockenbauweise bzw. Leichtbauweise errichtet worden seien und laut Gutachten eine Nutzungsdauer von 25 Jahren zulassen würden. Reparaturen und Sanierungsaufwendungen seien nach den Erfahrungen des täglichen Lebens mit dem Gebrauch einer Sache und der Benützung eines Gebäudes untrennbar verbunden. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen oder normaler Instandhaltungsaufwand würden zu keiner Verlängerung der Restnutzungsdauer führen.

Durch das Anbringen einer Wärmedämmung an dem Außenputz sei der Nutzwert der Wohnung erhöht worden. Darüberhinaus könnten die damit im Zusammenhang stehenden Instandhaltungsaufwendungen wie Sanierungskosten und Wärmedämmung ohnehin einkommensmindernd berücksichtigt werden.

Rechtzeitig brachte der Bf. sowohl gegen die Aufhebungs- als auch gegen die Sachbescheide einen **Vorlageantrag** ein und beantragte die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung.

Im Rahmen der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2009 bis 2011 erkannte die Abgabenbehörde die seitens des Bf. im Zusammenhang mit der Vermietung des Gebäudes beantragte Höhe der AfA nicht an und legte dieser vielmehr - wie in den Jahren 2007 und 2008 - eine Abschreibung von 1,5% der Bemessungsgrundlage zu Grunde.

Rechtszeitig erhab der Bf. auch gegen die **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2011** das Rechtsmittel der Beschwerde und verzichtete auf die Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** führte der steuerliche Vertreter aus, dass Dipl.Ing. y ein gerichtlich beeideter Gutachter, Sachverständiger und Baumeister sei. Dieser Sachverständige erstelle seit langer Zeit Gutachten, nicht nur für die Finanzverwaltung etc. und es sei daher seine Kompetenz nicht in Frage zu stellen.

Der steuerliche Vertreter sehe daher die Meinung des Finanzamtes, das Gutachten vom Schreibtisch aus nicht anzuerkennen, als nicht ausreichend um eine Rechtswidrigkeit festzustellen.

Die Finanzamtsvertreterin führte dazu aus, dass Dipl.Ing. y keinen Lokalaugenschein vorgenommen habe und er aufgrund der Umbaupläne das Gutachten erstellt habe.

Aus dem Gutachten gehe nicht hervor, warum die Nutzungsdauer nur 25 Jahre betragen sollte. Die gesamte Nutzungsdauer betrage lt. Gutachten 46 Jahre. Aus dem Gutachten ergäbe sich dazu keine Begründung.

Die schadhaften Böden und die Zwischenwände in Trockenbauweise würden nicht bedingen, dass die Nutzungsdauer nur 46 Jahre betrage.

Der steuerliche Vertreter zitierte das Gutachten, Seite 3. Er ziehe daraus den Schluss, dass aufgrund des anderen Nutzungszweckes eine kürzere Nutzungsdauer angedacht worden sei.

Die FA-Vertreterin hält dem entgegen, dass aufgrund des Gutachtens keine schlechte Bauweise, keine Feuchtigkeit etc. vorliege, die auf eine kürzere Nutzungsdauer schließen ließe.

Der Bf. führte aus, dass die Fertigteile (Innenteile) aus Rigips seien. Ursprünglich sei das eine Markthalle gewesen, die in billigster Bauweise fertig gestellt worden sei. Die Außenwände seien stehen geblieben. Feuchtigkeitsprobleme und Schimmel gäbe es auch in den eingebauten Wohnungen.

Dem hält die FA-Vertreterin entgegen, dass es im Gutachten nur um das gesamte Gebäude gehen würde. Dieses sei in Massivbauweise errichtet worden und stehe auch jetzt noch.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass im gegenständlichen Fall nicht nur die technische Abnutzung zum Zug komme, sondern auch die wirtschaftliche. Aufgrund der wirtschaftlichen Abnutzung ergäbe sich eine kürzere Nutzungsdauer. Dazu gäbe es auch Rechtsprechung, wo der wirtschaftlichen Nutzungsdauer der Vorzug gegeben werde.

Dem hält die FA-Vertreterin entgegen, dass im gegenständlichen Fall das zur Disposition (ursprüngliche) Gebäude an sich bewertet werden müsse.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass aufgrund der Ertragswertmethode die 25 Jahre Nutzungsdauer sich bestätigen würden.

Die FA-Vertreterin hielt dem entgegen, dass die Ertragswertmethode bei einer fiktiven Anschaffung zum Zug komme, wobei hier von der Bewertung der Nutzungsdauer auszugehen sei.

Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO, idf des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14 ab 1.1.2014) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Bf. ist Eigentümer einer Liegenschaft in x, und erzielt aus deren Vermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Vor dem Umbau der Liegenschaft befanden sich in dem Gebäude zwei Geschäftslokale und im ersten Geschoß eine privat genutzte Wohnung.

Eines der beiden Geschäftslokale ist weiterhin an die z GmbH vermietet, die Wohnung im Obergeschoß wird weiterhin privat genutzt.

Das zweite Geschäftslokal war bis Ende 2004 als Gemischtwarenhandlung verpachtet.

Da eine weitere Verpachtung des gegenständlichen Geschäftslokals nicht mehr möglich war, wurde im Jahr 2004 die Verpachtung als beendet erklärt und dieses Geschäftslokal ab 2006 in drei Wohnungen umgebaut.

Die Vermietung der drei Wohnungen erfolgte ab dem Jahr 2007.

Im Zuge der Veranlagung der Jahre 2007 und 2008 wurde zunächst der erklärte AfA-Satz iHv 3% bzw. 4% berücksichtigt.

Gegenständlicher AfA-Satz erwies sich laut Finanzamt als unrichtig.

In weiterer Folge hob die Abgabenbehörde die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO auf.

In den Jahren 2007 bis 2011 wurde seitens der Abgabenbehörde der gesetzliche AfA-Satz iHv 1,5% p. a. angewandt.

Laut Finanzamt wurde seitens des Bf. eine niedrigere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer von 66,67 Jahren nicht nachgewiesen.

Gegenständlicher Sachverhalt ergibt sich aus den im Akt aufliegenden Unterlagen und den Beschwerdeausführungen. Hinsichtlich der Unschlüssigkeit des gegenständlichen Gutachtens wird auf nachfolgende Ausführungen verwiesen.

Strittig ist im vorliegenden Fall, ob

- 1) die Aufhebung der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 gemäß § 299 BAO zu Recht erfolgt ist und
- 2) ob im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft die gesetzliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen ist.

1) § 299 BAO:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Voraussetzung für eine Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 BAO ist somit die objektive Unrichtigkeit des aufzuhebenden Bescheides.

Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei unrichtiger Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden) ist für die Anwendbarkeit des § 299 BAO nicht ausschlaggebend (vgl. Ritz, BAO5, § 299, Tz 10).

Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) der Abgabenbehörde noch des Bescheidaddressaten voraus.

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich sein. Die Aufhebung setzt jedoch die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus (vgl. Ritz, aaO, Tz 12 und 13).

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde mit den gemäß § 299 BAO aufgehobenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2007 und 2008 ein höherer - als entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen zustehender - AfA-Satz berücksichtigt. Gegenständlicher AfA-Satz hat sich nachträglich - nach Erlassung der betreffenden und nunmehr aufgehobenen Sachbescheiden - als unrichtig erwiesen. Hinsichtlich der Gründe, warum davon auszugehen war, dass die AfA zu hoch bemessen war, wird auf nachfolgende Entscheidungsgründe verwiesen.

Mit seinem Beschwerdevorbringen, die Bescheidaufhebung sei deshalb nicht zulässig, weil dem Finanzamt der Sachverhalt laut Niederschrift bereits zur Gänze bekannt gewesen und dementsprechend kein Grund für eine Aufhebung vorgelegen sei, vermag der Bf. jedoch nichts für vorliegenden Beschwerdefall zu gewinnen, zumal ein Versehen oder Übersehen der Behörde keinen entscheidungswesentlichen Grund darstellt, einen Bescheid gemäß § 299 binnen Jahresfrist nicht wieder aufzuheben, sofern sich dessen Spruch als nicht richtig erweist. Der Bf. übersieht dabei, dass die Bestimmung des § 299 Abs. 1 BAO der Behörde das Instrumentarium dafür liefert, ihr unterlaufene Fehler zu korrigieren und damit von einer bescheidmäßig dokumentierten Rechtsansicht abzugehen.

Da die Maßnahme des § 299 BAO eine Ermessensentscheidung darstellt, ist im gegenständlichen Verfahren zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz das ihr nach § 299 Abs 1 BAO zustehende Ermessen nach Abwägung sämtlicher ermessensrelevanter Umstände im Sinne des Gesetzes ausgeübt hat.

Gem. § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind die Entscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Unter Billigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung die "Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei" zu verstehen.

Unter Zweckmäßigkeit ist das "öffentliche Interesse" u.a im Hinblick auf das Gebot der Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung zu verstehen. Das Argument der Verwaltungsökonomie ist jedoch dann nicht ausschlaggebend, wenn die Auswirkungen der Herstellung des materiellen Zustandes nicht geringfügig sind.

Auch § 20 BAO wird so interpretiert, dass sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der Norm zu orientieren hat (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, 4. Aufl., Tz. 5ff zu § 20).

Hinsichtlich der diesbezüglich erforderlichen Ermessensübung wird darauf verwiesen, dass der Verwaltungsgerichtshof seit dem verstärkten Senat vom 25. März 1981, Slg. 5567/F, in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 24.10.2000, 95/14/0085 u.v.a.) ausführt, im Bereich des § 299 BAO komme dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zu. Trotz dieses Vorranges des Prinzips der Rechtsrichtigkeit werden Aufhebungen vor allem dann zu unterbleiben haben, wenn die Rechtswidrigkeit bloß geringfügig ist bzw. wenn sie keine wesentlichen Folgen nach sich gezogen hat, etwa weil Fehler sich inner- oder überperiodisch im Wesentlichen ausgleichen (vgl. Ritz, aaO Tz 55). Das bei der Aufhebung eines Bescheides der Behörde eingeräumte Ermessen wird regelmäßig dann im Sinne des Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung der Bescheide vorgeht (vgl. VwGH 5.6.2003, 2001/15/0133).

Im Rahmen der seitens der Abgabenbehörde nach der Bescheidaufhebung erfolgten Erlassung der neuen Sachbescheide wurde hinsichtlich der Liegenschaft die Absetzung für Abnutzung um einen Betrag iHv € 5.091,06 (im Jahr 2007) bzw. iHv € 4.347,93 (in Jahr 2008) gekürzt. Diese Beträge können daher weder in absoluten Zahlen noch im Verhältnis zu den in den beiden Jahren erzielten Einkünften (2007: bisher € 14,01 zu nunmehr € 5.105,18 und 2008: bisher € 10.572,84 zu nunmehr € 14.920,77) als geringfügig bezeichnet werden. Darüber hinaus ist auch zu bedenken, dass es sich hierbei um Beträge handelt, die auch für die Veranlagungen der weiteren Jahre von Bedeutung sind.

Die Rechtswidrigkeit der aufgehobenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 kann daher auch nicht mangels Nachhaltigkeit ihrer Auswirkungen als geringfügig bezeichnet werden.

Dem Interesse des Bf. an der Nichtaufhebung der angeführten Einkommensteuerbescheide kommt damit im Vergleich zum öffentlichen Interesse an der Behebung in Anbetracht der nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit dieser Bescheide geringeres Gewicht zu. Dementsprechend war das Ermessen zugunsten der Aufhebung der Bescheide zu üben.

Demgemäß wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 zu Recht gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben.

2) Einkommensteuer 2007 bis 2011:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen oder Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

....

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (in der für die Streitjahre gültigen Fassung) sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

Lit. e: Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis lit. d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Bei nachgewiesener kürzerer Nutzungsdauer kann ein höherer AfA-Satz berücksichtigt werden.

Die Beweislast für eine behauptete kürzere Nutzungsdauer trifft ex lege den Abgabepflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlich vermuteten kann grundsätzlich mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden (vgl. VwGH vom 15.9.2011, 2011/15/0126, 20.03.2014, 2010/15/0080). Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist. Diese Befugnis kommt der Abgabenbehörde - wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat - bei jeder einzelnen Abgabenfestsetzung (Einkunftsbestimmung) zu (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112, und vom 15. September 2011, 2011/15/0126, jeweils mwN).

Der Verwaltungsgerichtshof gibt in seiner Rechtsprechung der technischen Nutzungsdauer im außerbetrieblichen Bereich den Vorrang vor der wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Den gegenteiligen Ausführungen des Bf. im Rahmen der mündlichen Verhandlung ist daher nicht zu folgen.

Die (Rest)nutzungsdauer bei (Alt)Gebäuden richtet sich nach dem Bauzustand (im Zeitpunkt des Erwerbes) (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112); es ist also nicht das Alter eines Gebäudes, sondern dessen Bauzustand entscheidend.

Im vorliegenden Fall stand die Liegenschaft in x, bereits seit Jahren im Eigentum des Bf.. Ein sich im Gebäude befindliches Geschäftslokal war bis Ende Oktober 2004 als Gemischtwarenhandlung verpachtet und wurde - mangels der Möglichkeit einer

Weiterverpachtung - ab dem Jahr 2006 in (drei) Wohnungen umgebaut, wobei die Vermietung der einzelnen Wohnungen im Laufe des Jahres 2007 begann. Zudem befindet sich in gegenständlicher Liegenschaft ein weiteres - wie auch schon vor dem Umbau - vermietetes Geschäftslokal sowie eine im Obergeschoß privat genutzte Wohnung.

Nach einer zu Beginn des Jahres 2009 stattgefunden Nachschau, deren Gegenstand die Vermietung und Verpachtung des Objektes in x, war, wurde seitens des Bf. ein Sachverständigengutachten bezogen auf den Stichtag 01.01.2007 beigebracht.

Wie sich gegenständlichem Gutachten entnehmen lässt, wurde das Gebäude seinerzeit in Massivbauweise errichtet und bestehen die Fundamente aus Betonstreifenfundamenten. Zudem wurde ausgeführt, dass das Gebäude vor Instandsetzung - in Folge seiner Nutzung als Zweckbau - nicht mehr den thermischen Ansprüchen entsprach, die Innenausstattung sowie der Fußbodenbelag einer starken Abnutzung unterworfen sind und nunmehr nach dem erfolgten Umbau die Zwischenwände in Trockenbauweise errichtet wurden. Weiters geht das Gutachten von einer Gesamtnutzungsdauer von 46 Jahren aus, wobei sich abzüglich dem Alter des Gebäudes eine geschätzte technische Restnutzungsdauer von 25 Jahren ergibt.

Entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e leg. cit. kann von einer kürzeren als der gesetzlich normierten Nutzungsdauer immer nur dann ausgegangen werden, soweit diese zweifelsfrei und eindeutig nachgewiesen wurde. Diesfalls hat ein zum Zwecke des diesbezüglichen Nachweises erstelltes Gutachten in schlüssiger Form eindeutige Aussagen zum technischen Bauzustand der Liegenschaft zu enthalten. Dem im vorliegenden Beschwerdefall seitens des Bf. vorgelegten Sachverständigengutachtens mangelt es jedoch an genau jenen Angaben zum Bauzustand, welche entsprechend der Rechtsprechung erforderliche wären, um von einer kürzeren Nutzungsdauer als jener von 66,67 Jahren ausgehen zu können. Wie bereits oben ausgeführt, enthält das vorgelegte Gutachten zwar Feststellungen, dass die Innenausstattung und der Fußboden einer starken Abnutzung unterworfen sind, das Gebäude vor der Instandsetzung nicht mehr den thermischen Ansprüchen am Stand der Technik entsprochen habe und die Zwischenwände in Trockenbauweise errichtet wurden, jedoch sind derartige Feststellungen nicht geeignet in schlüssiger Weise eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer nachweisen zu können. Vielmehr fehlen gegenständlichem Gutachten entsprechende Angaben zum Bauzustand gänzlich, welche die im Sachverständigengutachten festgestellte Restnutzungsdauer von 25 Jahren bzw. die Gesamtnutzungsdauer von 46 Jahren rechtfertigen würden. In diesem Sinne wurden weder Aussagen insbesondere zum Zustand der tragenden Mauerteilen getroffen noch solche zum Mauerwerk getätigten und insbesondere hier nicht dargetan, warum Fertigteilbetonaußenwände, Massivdecken und tragende Innenwände, welche den gesetzlichen Bauvorschriften entsprechen, lediglich eine Gesamtnutzungsdauer von 46 Jahren haben sollten. Ebensowenig wurde im Sachverständigengutachten auf eine vorliegende schlechte Bauausführung hingewiesen oder gar das Vorhandensein von statischen Problemen aufgezeigt. Vielmehr lässt sich dem Gutachten entnehmen,

dass im Zuge des Umbaus des Gebäudes dieses auch mit einer Wärmedämmung und Dampfsperre versehen sowie die Böden mit einer Trittschalldämmung ausgestattet wurden. In diesem Sinne lassen daher auch zusätzlich gemachte ganz allgemein gehaltene Ausführungen - welche im Rahmen der mündlichen Verhandlungen wiederholt wurden - wie, dass das Gebäude als konzipierte Markthalle ursprünglich ein Zweckbau gewesen sei, wobei nicht auf eine langfristige Nutzung, sondern auf eine kostengünstige Errichtung geachtet und die Halle in billigster Bauweise fertig gestellt worden sei, keine Rückschlüsse auf den tatsächlichen Bauzustand zu. Dabei ist der Umstand, dass die Innenteile "lediglich" aus Rigips gefertigt wurden, in Bezug auf die Nutzungsdauer nicht entscheidungsrelevant, zumal die Gipskartonwände unstrittig eine bauliche Einheit mit dem übrigen Bauwerk bilden und diese somit unselbständige Bestandteile des Gebäudes bilden, für die weder ein eigener AfA-Satz in Frage kommt noch das die "nicht tragenden" Innenwände einen Einfluss auf die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes hätten. Nichts zu gewinnen vermag der Bf. mit seinem im Rahmen der mündlichen Verhandlung erstatteten weiteren Vorbringen, es gäbe auch Feuchtigkeitsprobleme und Schimmel in den Wohnungen. Gegenständliches geht aus dem vorliegenden Gutachten nicht hervor. Auch der im Sachverständigengutachten aufgezeigte Vergleich, wonach unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren sowohl die Sachwert- als auch die Ertragswertmethode zum gleichen Liegenschaftswert kommen, ist jedoch ohne weitere substantiierte Vorbringen zum Bauzustand des betreffenden Gebäudes nicht geeignet, eine kürzere Nutzungsdauer rechtfertigen zu können.

Da somit das Gutachten keine Aussagen zum Bauzustand des Gebäudes enthält, sondern nur die Werte und Dauer der Nutzung dar- und feststellt, ist die Schlüssigkeit des Gutachtens anzuzweifeln und es können daher diesem keine Umstände entnommen werden, auf Grund derer eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer des Gebäudes angenommen werden müsste.

Auch nach Kenntnis der Feststellungen des Finanzamtes betreffend die Nichtanerkennung des vorgelegten Gutachtens hat der Bf. keine Ergänzung des vorhandenen Gutachtens oder ein neues Gutachten mit Aussagen über den technischen Bauzustand und möglichen Schlussfolgerungen daraus vorgelegt. Das vorgelegte Gutachten ist für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ungeeignet, da kein nachvollziehbarer Zusammenhang zwischen dem Befund und der angesetzten Restnutzungsdauer herstellbar ist (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass das vorgelegte Sachverständigengutachten eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nicht darlegt und daher kein entsprechender Nachweis erbracht wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfrage aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, ob ein schlüssiges Sachverständigengutachten vorliegt) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Wien, am 5. Dezember 2017