

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter Mag. R in der Beschwerdesache der Miteigentümergeinschaft AundB ("AundMitbes."), G, vertreten durch Möstl & Pfeiffer SteuerberatungsGmbH, Villefortgasse 11, 8010 Graz, gegen die Bescheide des FA Graz-Stadt vom 26.2.2013 betreffend **Feststellung** von Einkünften gemäß § 188 BAO für **2011** sowie vom 10.4.2013, betreffend **Feststellung** von Einkünften gemäß § 188 BAO für **2008 bis 2010** zu Recht erkannt:

Die (nunmehr als Beschwerde zu erledigende) Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Eine *Revision* an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Vor dem BFG ist allein die für die Bemessung der AfA maßgebliche (Rest-)Nutzungsdauer eines von den Beschwerdeführern (Bf.) vermieteten Gebäudeanteiles strittig.

Die Bf. sind seit 1986 je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft EZ 1 der KG X (Erwerb mit Übergabsvertrag vom 10.12.1986). Teile des darauf befindlichen Gebäudes („H-Hof“), im Wesentlichen sechs Appartements sowie einige vertraglich näher bezeichnete Kellerräumlichkeiten, sowie die Außenanlagen und sämtliche weitere Grundstücke der oa. Liegenschaft, werden seit 1.1.2006 an die AGmbH vermietet bzw. verpachtet. Die Bestandgegenstände dürfen laut Vertrag ausschließlich zum Zwecke „des Betriebes der Appartements“ verwendet werden.

Auf Grund dieser Bestandvereinbarung erklären die Bf. ab dem (hier nicht beschwerdegegenständlichen) Jahr 2006 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Begleitschreiben vom 23.10.2007 zur Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften für das Jahr 2006 führen die Bf. erläuternd aus, dass bei der

Ermittlung der Einkünfte einerseits Einnahmen von € 12.000 angesetzt und andererseits „als einzige Post an Werbungskosten € 11.703 AfA abgesetzt“ würden. Als Grundlage für die AfA-Berechnung habe das Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. RG gedient. Diesem Gutachten zufolge betrage „der Zeitwert des betrieblichen Anteils“ zum Bewertungsstichtag € 386.228,76 mit einer Restnutzungsdauer von 33 Jahren. Daraus ergebe sich der Jahresüberschuss von € 297.

Das dem Schreiben beige geschlossene **Privatgutachten** vom 14.8.2007 erging ua. zum Zweck der Feststellung der Restnutzungsdauer des Gebäudes („H-Hof“). Unter dem Punkt „Befund“ führt der Gutachter wie folgt aus:

„2.2 Beschreibung der Liegenschaft:

Allgemeines:

Bei der zu bewertenden Liegenschaft handelt es sich um ein ehemaliges bäuerliches Gebäude, welches durch Um- und Zubau sowie einer umfassenden Generalsanierung im Jahre 1988 in einen quasi Neuzustand versetzt wurde.

Die Liegenschaft wird einerseits durch die Eigentümer privat genutzt und andererseits bestehen derzeit 6 Gästeappartements mit Nebenräumen, welche verpachtet sind. (...)

Beschreibung der Baulichkeit:

Das Gebäude ist teilunterkellert und besteht weiters aus Erdgeschoß und ausgebautem Dachgeschoß. Der Keller ist im südwestlichen Bereich teilweise als Wohnbereich (Fremdenzimmer) ausgebaut.

Die Außenwände und Zwischenwände sind in Ziegelbauweise ausgeführt.

Alle Räume sind verfliest bzw. mit Parkettböden ausgestattet.

Die Dacheindeckung des Gebäudes erfolgte durch ein Satteldach mit Ziegeleindeckung.

Die Fenster sind in Holz ausgeführt und mit Balken versehen.

Die Ausführung der Bauarbeiten kann durchwegs als hochwertig und gediegen bezeichnet werden.

Die Ausstattung entspricht einem hohen und modernen Standard.“

Unter dem Punkt „Gutachten“ führt der Gutachter zur Restnutzungsdauer (lediglich) aus:

„Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes zum Bewertungsstichtag (Anmerkung: 28.11.2005) wird mit 33 Jahren angenommen; dies bei einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 50 Jahren (gerechnet seit der Generalsanierung im Jahr 1988).“

Ausgehend von der (reinen) Wohnfläche des Gebäudes und Herstellungskosten von € 1.560 je m² Wohnfläche errechnet der Gutachter einen „Zeitwert“ für den „betrieblichen Anteil“ von € 386.228,76.

Die angefochtenen **Feststellungsbescheide** für die Jahre **2008 bis 2010** ergingen jeweils im Rahmen von (unbekämpft gebliebenen) Verfahrenswiederaufnahmen. In der Begründung der Bescheide wird jeweils auf die Begründung des Feststellungsbescheides 2006 verwiesen.

Der Feststellungsbescheid 2006 wurde folgendermaßen begründet: *„Die zum Ansatz gebrachte AfA war insoweit zu kürzen, als diese unter Zugrundelegung des AfA-Satzes von 1,5% gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 richtig € 5.793,43 beträgt. Die erklärten Einkünfte waren daher entsprechend zu erhöhen. Ein höherer AfA-Satz (kürzere Nutzungsdauer) kommt nur dann in Betracht, wenn aufgrund des Bauzustandes eine durch ein Gutachten nachzuweisende kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen ist. Lt. ha. vorliegendem Gutachten ist der Bauzustand durch Um- und Zubau sowie umfassende Generalsanierung in einem „quasi“ Neuzustand (s. Punkt 2.2 des Gutachtens), sodass von einer anzuwendenden kürzeren (Rest-) Nutzungsdauer nicht ausgegangen werden kann.“*

Der (angefochtene) **Feststellungsbescheid 2011** erging zunächst erklärungskgemäß. Dagegen brachten die Bf. Berufung mit der Begründung ein, dass in den Einkünften *„unter Progressionsvorbehalt steuerbefreite ausländische Einkünfte nicht enthalten“* seien. Im Zuge der Berufungsvorentscheidung reduzierte das Finanzamt – analog den Vorjahren – auch die AfA für das oa. Gebäude „H-Hof“ und erhöhte so die (inländischen) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 296,10 auf € 6.206,57. In der Begründung wurde wiederum auf jene des Feststellungsbescheides 2006 verwiesen.

Mit Eingabe vom 28.5.2013 brachten die Bf. zum Einen (jeweils) **Berufung** gegen die Feststellungsbescheide **2008 bis 2010** sowie zum Anderen einen **Vorlageantrag** betreffend den Feststellungsbescheid **2011** ein und begründen diese wie folgt:

„Der betreffende Sachverhalt geht auf das Veranlagungsjahr 2006 zurück. Auf Grundlage des Gutachtens von Dr. RG (allg. beeid. u. ger. zertif. Sachverständiger) vom 14.8.2007, wonach die wirtschaftliche Restnutzungsdauer der betreffenden Liegenschaft mit 50 Jahren, gerechnet ab der Generalsanierung 1988 (daraus ergibt sich eine RND von 33 Jahren zum Bewertungsstichtag 2005) angenommen wurde, wurde in der Feststellungserklärung 2006 eine AfA in Höhe von 3% angesetzt.

Das genannte Gutachten wurde im Zuge der Veranlagung 2006 von der Finanzbehörde nicht anerkannt. Der ergangene Feststellungsbescheid 2006 vom 24.10.2007 wurde mit Bescheid vom 7.1.2008 insofern berichtigt, als die angesetzte Afa von 3% auf 1,5% gekürzt wurde (Restnutzungsdauer RND = 67 Jahre). (...)

Für die Jahre 2007 bis 2011 wurde ungeachtet dessen vom damaligen steuerlichen Vertreter die erhöhte AfA angesetzt, nur im Jahr 2007 wurde dies von der Finanzbehörde berichtigt (allerdings nur im Feststellungsbescheid, nicht in den abgeleiteten Bescheiden).

Im Zuge der Berufung 2011 (zwecks Aufnahme der ausländischen Einkünfte) wurde nun der Sachverhalt wiederaufgerollt und die Feststellungsbescheide 2008 bis 2011 sowie

nunmehr auch die abgeleiteten Bescheide 2006 bis 2011 berichtigt (AfA-Kürzung auf 1,5%).

Unsererseits ist nun anzumerken, dass eine verkürzte Restnutzungsdauer sehr wohl zu rechtfertigen ist, handelt es sich doch um ein Altgebäude (altes Bauernhaus), das 1988 zwar generalsaniert, aber keineswegs in einen Neuzustand versetzt wurde. Dazu wird auf das aktuelle Gutachten ("Ergänzungsgutachten zur Bestimmung der Restnutzungsdauer") von Dr. RG vom 21.5.2013 verwiesen (siehe Beilage) (...)"

Im mit der Eingabe vom 28.5.2013 vorgelegten **Ergänzungsgutachten** vom 21.5.2013 heißt es einleitend unter Bezugnahme auf das Gutachten vom 14.8.2007 wie folgt: *„Etwas unglücklich, weil zu Missverständnissen geeignet, habe ich in der Beschreibung der Liegenschaft festgehalten, dass das Gebäude durch umfassende Sanierungsarbeiten im Jahre 1988 in einen "quasi Neuzustand" versetzt wurde. Das stimmt so nicht und betrifft lediglich das äußere Erscheinungsbild und kann nicht für die Grundsubstanz des Gebäudes gelten. Neuzustand würde Abbruch und Neuerrichtung bedeuten, was im vorliegenden Fall nicht geschehen ist. Tatsache ist, dass der Großteil der Gebäudesubstanz weit über 100 Jahre alt ist und diese Gebäudesubstanz durch qualitätsvolle Sanierung wieder in einen guten Zustand versetzt wurde. Das ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Grundsubstanz alt geblieben ist, was man vor allem an den Gebäudeteilen im Keller ersehen kann.“*

Der Befundteil des Gutachtens enthält einige Fotos, die im Wesentlichen mit folgenden Vermerken/Untertiteln versehen sind:

„Holzfenster mit Balken und Vergitterung, wieder sanierungsbedürftig“

„Sockelbereich, Feuchtespuren, Abblätterungen“

„Grundmauern alt, deutliche Feuchtespuren“

„Kellerbereich innen, durchfeuchtete Mauer, Abblätterungen ersichtlich“

„Feuchtespuren und beginnende Schimmelbildung in der "Stubn" im Kellergeschoß“

„Saliterbildung (Salzausblühungen) im Eingangsbereich Kellergeschoß“.

Zur „Ermittlung“ der Restnutzungsdauer führt der Gutachter aus: *„Die Restnutzungsdauer des Gebäudes, mit Stichtag 17.5.2013 (= Tag der ergänzenden Befundaufnahme) wird von mir mit 25 Jahren geschätzt; dies bei einer Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes von 50 Jahren (gerechnet seit der Generalsanierung 1988). Begründet wird dies vor allem durch die oben dokumentierte "alte Bausubstanz" mit zahlreichen Mängeln, vor allem Feuchtigkeit und beginnender Schimmel im Kellerbereich, sowie Abblätterungen an der Fassade und den Balken. Weiter wird ins Treffen geführt, dass das Gebäude zum überwiegenden Teil gewerblich genutzt wird (tage- bzw. wochenweise Vermietung der Appartements), was zu einer erhöhten Abnutzung führt, da erfahrungsgemäß Tagesgäste weit weniger sorgsam mit der Substanz umgehen als sogenannte Dauermieter“.*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist die Ermittlung des AfA-Satzes für einen von den Bf. vermieteten Gebäudeteil. Während das Finanzamt den gesetzlich vermuteten AfA-Satz von 1,5% zur Anwendung bringt, begehren die Bf. einen solchen iHv. 3%.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66,6 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 über den (technischen) Bauzustand erbracht werden muss (vgl. etwa VwGH vom 10.8.2005, 2002/13/0132, sowie VwGH vom 20.12.2006, 2002/13/0112). Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand erworben worden ist (*Doralt*, EStG 13. Auflage, § 16 Tz 159).

Ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Sie hat sich mit einem vorgelegten Gutachten auseinander zu setzen, ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen (zB VwGH vom 11.5.2005, 2001/13/0162 mwN).

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich auch vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hierbei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen insbesondere ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl. zB VwGH vom 28.1.2005, 2000/15/0074).

Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführungen oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0277). Geht ein Gutachten nicht konkret auf den gegebenen Bauzustand oder auf allfällige Baumängel ein, ist die Nutzungsdauer mit 67 Jahren anzunehmen (VwGH vom 29.3.2007, 2004/15/0006).

In Anbetracht dieser Rechtslage sowie des oben dargestellten Inhaltes der vorgelegten Gutachten ist das Finanzamt im Ergebnis zu Recht zu der Auffassung gelangt, dass den Bf. der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer nicht geglückt ist:

Sowohl das (Erst-)Gutachten vom 14.8.2007 als auch das Ergänzungsgutachten vom 21.5.2013 sind nur allgemein gehalten und enthalten keine hinreichend konkreten

Aussagen über den tatsächlichen Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes. Es ist nicht nachvollziehbar, wie aus der sehr allgemeinen Gebäudebeschreibung eine (Rest-)Nutzungsdauer von gerade 33 Jahren (bzw. eine Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren) ermittelt wurde. Das Gutachten (bzw. die Ergänzung) enthält hierzu weder Berechnungen noch nähere Angaben, sondern beschränkt sich darauf, die wirtschaftliche Restnutzungsdauer zum Bewertungsstichtag mit 33 Jahren „anzunehmen“ (bloße Annahme bzw. Behauptung; S. 10 des Gutachtens).

Aus den vorliegenden Gutachten lassen sich weder das Alter des Gebäudes noch Art und Umfang bzw. Qualität der im Jahr 1988 durchgeführten Sanierung erkennen. Im Ergänzungsgutachten wird zum Gebäudealter lediglich angedeutet, dass *„der Großteil der Gebäudesubstanz weit über 100 Jahre alt“* sei. Worauf sich diese Annahme gründet und welche Teile der Gebäudesubstanz dies betreffen sollte, wird nicht näher ausgeführt.

Das Finanzamt verweist auch zutreffend darauf, dass im ursprünglichen Gutachten explizit dargetan wird, das Gebäude sei *„durch Um- und Zubau sowie eine umfassende Generalsanierung im Jahre 1988 in einen quasi Neuzustand versetzt“* worden. Im Weiteren wird die Ausführung der **Bauarbeiten** *„durchwegs als hochwertig und gediegen“* bezeichnet (S. 9 des Gutachtens). Auch im Ergänzungsgutachten (S. 3) heißt es, dass die Gebäudesubstanz *„durch qualitätsvolle Sanierung wieder in einen guten Zustand versetzt“* worden sei. Aus welchen Gründen dennoch eine kürzere als die gesetzlich unterstellte Nutzungsdauer zur Anwendung gelangen sollte, bleibt angesichts dieser Äußerungen im Dunkeln.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass mit dem bereits erwähnten Ergänzungsgutachten versucht wird, diese vorangeführten Äußerungen im Erstgutachten zu relativieren: Auch das Ergänzungsgutachten ist zu allgemein gehalten und lässt hinreichende Feststellungen zum Bauzustand vermissen. Es wird zwar auf aufkommende Feuchtigkeit, Saliterbildung und beginnende Schimmelbildung (vornehmlich im Keller) verwiesen. Damit werden aber noch keine Aussagen über den tatsächlichen Zustand der tragenden Bausubstanz getroffen (s. dazu zB VwGH vom 23.5.2007, 2004/13/0091). Ebenso wenig ist daraus erkennbar, ob die aufgezeigten Mängel bereits zu weiter reichenden Folgeschäden geführt haben bzw. deren Eintritt in absehbarer Zeit zu erwarten ist. Die Mängel betreffen zudem nur den Keller, das Gebäude ist jedoch lediglich teilunterkellert. Inwieweit diese Mängel auch den nicht unterkellerten Gebäudeteil betreffen könnten, ist nicht nachvollziehbar.

Die im Ergänzungsgutachten (auf S. 10) weiters angeführten *„Abblätterungen an der Fassade und den Balken“* bilden keine Mängel, die Rückschlüsse auf die (tragende) Bausubstanz zulassen würden. Angaben zu jenen Gebäudeteilen (zB Installationen), die nach der Lebenserfahrung in kürzeren Abständen zu erneuern sind, fehlen in den Gutachten zur Gänze (s. nochmals zB VwGH vom 17.12.2003, 2001/13/0277).

Wenn schließlich ins Treffen geführt wird, das Gebäude werde durch (tage- bzw. wochenweise) Vermietung der Appartements überwiegend gewerblich genutzt, welcher

Umstand zu einer erhöhten Abnutzung führe, so ist zu entgegnen, dass die Bf. das Gebäude für Zwecke der außerbetrieblichen Vermietung und Verpachtung (iSd. § 28 EStG) nutzen. Die AfA von 1,5% gilt für den Vermieter selbst dann, wenn der Mieter das Gebäude zu einem Zweck verwendet, der allenfalls nach § 8 Abs. 1 EStG einen höheren AfA-Satz zulässt (*Doralt*, aaO, § 16 Tz 164). Entscheidend ist also die Verwendung durch den Vermieter. Im Übrigen erscheint es aber auch nicht plausibel, dass Tagesgäste „mit der Substanz“ weit weniger sorgsam umgehen würden als Dauermieter. Dies mag allenfalls – zumindest zum Teil - auf die Behandlung von Einrichtungsgegenständen zutreffen; dass aber „Tagesgäste“ die tragende Bausubstanz im Zuge ihres Aufenthaltes in den Appartements dermaßen nachhaltig zu schädigen vermögen, dass sich dadurch die Nutzungsdauer des Gebäudes erheblich vermindern würde, ist nicht nachvollziehbar.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten: Die von den Bf. beigebrachten Gutachten sind sehr allgemein gefasst und enthalten zum Bauzustand im Wesentlichen lediglich den Hinweis auf „Feuchtespuren“ und „beginnende Schimmelbildung“ im Keller. Zur Qualität der Bauausführung, allfälligen bereits bestehenden Schäden (etwa als Folge der Feuchtigkeit im Keller) sowie Art und Umfang der 1988 durchgeführten „Generalsanierung“ finden sich in den Gutachten keine Feststellungen. Es wird auch nicht dargelegt, wie die Nutzungsdauer ermittelt wurde.

Der Nachweis der Voraussetzungen für ein Abweichen von der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 angenommenen Nutzungsdauer von rund 67 Jahren ist sohin nicht gelungen, weshalb das Rechtsmittel abzuweisen war.

Zur Unzulässigkeit der Revision: Das BFG konnte bei seiner Entscheidung auf hinreichend vorhandene (zum Teil oben zitierte) VwGH-Rechtsprechung zurückgreifen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG liegt sohin nicht vor.

Graz, am 12. September 2014