

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik über die Beschwerden (vormals Berufungen) des Ing. Bf., vertreten durch Europatreuhand GmbH, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 17.07.2012 und 02.10.2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 18.06.2012 und 31.08.2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 – 2010 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Spruchbestandteil.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

In einem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO vom 25.05.2012 beim Beschwerdeführer (Bf), vormals Berufungswerber (Bw), traf die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) die Jahre 2005 – 2008 betreffend uA folgende Feststellungen:

„Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit:

Miethauseigentümer, Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaften

Tz. 1 Sachverhalt:

(1) Im Rahmen der Prüfung war zu beurteilen, ob die bisher geltend gemachte AfA für das Gebäude X-Gasse XY in Linz steuerlich zutreffend ist.

(2) Die AfA für die Liegenschaft X-Gasse XY in Linz wurde bisher für den Teil „Gebäude ohne Dachgeschoßausbau“ bei Gesamt-AK/HK von EUR 697.559,26 auf der Basis D. Nutzungsdauer von 44,5 bzw 45 Jahren (Erwerb 1994 und Nebenkosten 1995) und für den Teil Dachgeschoßausbau (bezüglich der Tops 11 und 12) bei Gesamt AK/HK von EUR 125.646,59 auf der Basis einer Nutzungsdauer von 42 bzw 43 Jahren (Fertigstellung 1996 – 1997) in Anspruch genommen.

(3) Als Beweismittel für die zutreffende Höhe hat Hr. Bf

a) ein von Dr. A. B. verfasstes SV-Gutachten vom 20.12.1995 auf den Stichtag 31.12.1994

- b) eine vom selben Sachverständigen am 10.3.2010 (im Laufe der anhängigen Abgabenprüfung) zum Gutachten aus 1995 abgegebene „Ergänzung und Klarstellung hinsichtlich Restnutzungsdauer“ und
- c) ein von Ing. C. D. verfasstes SV-Gutachten vom 27.10.2011 ebenfalls auf den Stichtag 31.12.1994 vorgelegt.

(4) Der erste Gutachter gelangt zu einer „betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer“ von 45 Jahren, die er aus der Differenz einer von ihm angenommenen „betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer“ von 80 Jahren und dem Baualter von 35 Jahren zum Stichtag 31.12.1994 gewinnt. Auf irgendwelche Schäden findet sich im Gutachten kein einziger Hinweis und daher auch keine Aussage darüber, welcher konkrete Zustand des Gebäudes zum Stichtag eine Restnutzungsdauer von 45 Jahren zur Folge haben soll. Die einzige qualitative Beurteilung des Gebäudes besteht in der Aussage, dass es „hinsichtlich Architektur und Ausstattung nicht mehr den heutigen Anforderungen“ (S. 4 unten des Gutachtens) entspreche.

(5) Der Gutachter hat die Kernaussage seines Gutachtens betreffend die Restnutzungsdauer in einer Stellungnahme vom 10.3.2010 bekräftigt, in der er erstmals auf Feuchtigkeitseintritte in Keller und Wohnungen sowie auf Betonablösungen verweist. Aus der Stellungnahme geht allerdings nicht hervor, ob es sich um Schäden bereits zum Stichtag oder solche handelt, die anlässlich der Verfassung der Stellungnahme identifiziert worden sind. Es fehlen in der Stellungnahme auch Ausführungen darüber, aus welchen Gründen die angeführten Schäden eine Verkürzung der Nutzungsdauer auf gerade 45 Jahre zur Folge haben sollen.

(6) Der zweite Gutachter gelangt auf der Grundlage einer von ihm mit maximal 60 Jahren einzuschätzenden Lebensdauer des Gebäudes und des Baualters zum Stichtag 31.12.1994 im Ergebnis zu einer „steuerlichen Restnutzungsdauer“ von (maximal) 45 Jahren. Im gegenständlichen Gutachten geht Ing. D. auf Schäden am Gebäude ein („Erhebliche Durchfeuchtungsschäden...“, „Erhebliche Riss- und Korrosionsschäden....“, „Schäden an ... Gesimsen....“, „Riss-Schäden...“), deren Beschreibungen Fotos beigelegt sind. Bei diesen Schäden kann es sich offenbar nur um aktuelle Schäden, jedoch um keine solchen zum Stichtag handeln. Auch in diesem Gutachten finden sich keine Ausführungen darüber, aus welchen Gründen die angeführten Schäden eine Verkürzung der Nutzungsdauer auf maximal 45 Jahre zur Folge haben sollen.

Tz. 2 Rechtliche Würdigung

(1) Die in beiden SV-Gutachten vorgenommene Ermittlung einer „betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer“ wie auch die Ableitung dieser Nutzungsdauer aus angenommener Gesamtnutzungsdauer und dem Baualter entsprechen nicht dem steuerlichen Regelungsmaßstab. Die Anerkennung der Vorgangsweise der Sachverständigen würde dazu führen, dass sich der gesetzlich verankerte Regelsatz von 1,5% in Richtung eines Ausnahmesatzes entwickeln würde (bei einem Bewertungsstichtag zB 10 Jahre später

hätte sich nach dieser Methode nur noch eine Restnutzungsdauer von 35 Jahren ergeben usw.) Die Berechnungsweise der Restnutzungsdauer durch die Sachverständigen ist auch nach der Rechtsprechung des VwGH „vom Ansatz her methodisch verfehlt“: dieser hatte in den Erkenntnissen vom 25.4.2001 (99/13/0221) und vom 22.6.2001 (2000/13/0175) Sachverhalte zu beurteilen, zu denen Gutachten vorgelegen sind, in denen nach der gleichen Methodik Restnutzungsdauern ermittelt worden sind. Die Sachverhalte sind in den Jahren 1989 – 1993, also bereits im zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988, aufgetreten. Der VwGH hat in beiden Fällen die Vorgangsweise verworfen.

(2) Auch die Dokumentation von Schäden durch den SV Ing. D. kann an der ablehnenden Auffassung der Bp nichts ändern. Das Gutachten bezieht sich ausdrücklich auf den Stichtag 31.12.1994 (S. 2/10 oben), argumentiert jedoch mit Schäden, die offenbar erst im Jahr 2011 – anlässlich der Verfassung des Gutachtens – identifiziert worden sind. Die Rückprojektion dieser Schäden um 17 Jahre ist aus Sicht der Bp methodisch nicht haltbar.

(3) Abgesehen von den im Gutachten dokumentierten Schäden wird auch von Ing. D. nicht abgeleitet, warum die festgestellten – als erheblich eingestuften – Schäden gerade zu der behaupteten Restnutzungsdauer führen müssten. Wenn der Gutachter derartige Schäden identifiziert hat, muss das Gutachten eine Aussage darüber enthalten, in welcher Art und Weise sich diese Schäden auf die künftige Nutzungsdauer auswirken werden. Aber wie oben ausgeführt, geht auch Ing. D. nur von einer Gesamtnutzungsdauer und deren „Verbrauch“ bis zum Stichtag aus.

(4) Die Bp hat die vorgelegten Beweismittel gewürdigt (§ 167 BAO). Sie ist zum Ergebnis gelangt, dass alle vorgelegten Beweismittel nicht geeignet sind, die geltend gemachten AfA-Beträge zu stützen.“

AG dieser Ausführungen wendete die Bp gemäß Tz 3 Bp-Bericht nur den gesetzlichen Regelsatz von 1,5% bezüglich der AfA X-Gasse XY, Linz, sowohl auf das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau als auch auf den Dachgeschoßausbau an. (Siehe Tz 3 Bp Bericht).

In Tz 4 Bp Bericht wurde die Wiederaufnahme des Verfahrens dadurch begründet, dass erst im Verlaufe der Prüfung durch die Vorlage des Gutachtens Drs. B. der Abgabenbehörde bekannt geworden sei, worauf sich die vom steuerlichen Regelsatz abweichende, in Anspruch genommene AfA gründe. Dies stelle eine über die Geringfügigkeit hinausreichende neu hervorgekommene Tatsache dar.

In Tz 5 Bp Bericht wurde betreffend Schlussbesprechung ausgeführt, dass ein Entwurf zur Niederschrift zusammen mit der Vorladung zur Schlussbesprechung vom 26.04.2012 an den steuerlichen Vertreter versandt worden sei.

Am 16.05.2012 sei nur der Bf persönlich, nicht aber sein steuerlicher Vertreter zur Schlussbesprechung erschienen. Der Bf habe keine weiteren Beweismittel beigebracht. Er habe sich nach Rücksprache mit seinem steuerlichen Vertreter nicht in der Lage gesehen, die Ansicht der Bp zu teilen und habe daher die Niederschrift nicht unterzeichnet. Nach Ansicht der Bp sei das Parteiengehör iSd BAO gewahrt worden.

Am 16.05.2012 brachte der steuerliche Vertreter einen als „Beweisantrag“ bezeichneten Schriftsatz ein, der neben Beweisanträgen auch Stellungnahmen im Hinblick auf die „rechtlich nicht haltbaren Tendenzen der Finanzverwaltung“, die Abschreibung der Liegenschaft X-Gasse XY, 98765 Linz, enthielt und führte darin iW aus, bei dem Gutachten von Dr. B. handle es sich um Einschätzungen des Gutachters auf Grund seiner Erfahrungen und Kenntnisse. Das Gutachten stamme aus dem Jahr 1995 und sei den damaligen Ansprüchen gemäß erstellt worden.

Weiters wird ausgeführt:

„1. ...In seinem Schreiben vom 10.3.2010 ergänzt Dr. B. sein damaliges Gutachten hinsichtlich den neuesten Anforderungen eines Gutachtens dahingehend, dass er auf weitere technische Tatsachen des Gebäudes eingeht (die im Jahr 1995 nicht gefordert waren). Er geht dabei auf die fehlende Wärmeisolierung, einer mangelhaften Schallisolierung und der einfachen und mangelhaften Sanitärinstallation ein. Zur Feststellung der Finanzverwaltung in der Niederschrift auf Seite 2 Pkt. (5), dass aus dieser Ergänzung nicht hervorgeht, ob diese Mängel bereits zum 31.12.1995 oder jetzt erst identifiziert worden sind, kann nur angemerkt werden, dass in den letzten Jahren sicherlich keine Wärmeisolierung und keine Schallisolierung entfernt bzw. die Sanitärinstallation nicht vereinfacht wurde.

Da es sich um eine Ergänzung zum Gutachten vom 20.2.1995 handelt, wurde darin lediglich eine Klarstellung bzw. eine Ergänzung für die damals festgestellte Nutzungsdauer abgegeben. Im ursprünglichen Gutachten wurde bereits angeführt, wie der Gutachter auf eine Nutzungsdauer von 45 Jahren kam. Warum die Finanzverwaltung jetzt behauptet, es „fehlen in der Stellungnahme auch Ausführungen darüber, aus welchen Gründen die angeführten Schäden eine Verkürzung der Nutzungsdauer gerade auf 45 Jahre zur Folge haben sollen“, kann daher nicht nachvollzogen werden.

Im 2. Gutachten von Ing. C. D. vom 27.10.2011, das ebenfalls als Ergänzung und Klarstellung zum Gutachten vom 20.2.1995 dient, wird eindeutig darauf eingegangen, warum zum Stichtag 31.12.1994 nur mehr von einer Restnutzungsdauer von maximal 45 Jahren ausgegangen wird. Dass in einem neuen Gutachten klarerweise neue Fotos sind, ist logisch. Diese dienten jedoch nur dazu, zu dokumentieren, dass es sich bei den jetzt festgestellten Schäden um jene handelt, die auf Grund der Erfahrung des Sachverständigen bei derartigen Gebäuden in Linz auftreten und daher eine maximale Nutzungsdauer von 80 Jahren bei diesen Gebäuden gegeben ist.

Auf Seite 10 seines Gutachtens wird von Ing. D. eindeutig darauf eingegangen, dass es sich bei den von ihm festgestellten Schäden um solche handelt, die während der Nutzung seit Fertigstellung in den vergangenen 35 Jahren entstanden sind und daher zum Stichtag 31.12.1994 die Restnutzungsdauer niedriger als 67 Jahre einzuschätzen ist. Weiter gibt es aus dem Jahr 1995 Fotos über den Zustand des Gebäudes, woraus zum Beispiel die Wasserdurchdringung der Balkon-Kragplatten eindeutig ersichtlich ist. Auch die Generalsanierung des Gebäudes in den Jahren 1996/1997 gemäß

dem bei der Finanzverwaltung vorliegenden Anlageverzeichnis konnte die Riss- und Korrosionsschäden an den Stahlbeton-Kragplatten nicht eindämmen.

Beweis : Lokalaugenschein X-Gasse XY, mündliche Erörterung der Sachverständigen zu deren Gutachten, weitere Beweise vorbehalten.

2. Zur abgabenrechtlichen Würdigung der Finanzverwaltung wird wie folgt Stellung genommen:

Es liegen zwei Gutachten vor, die eindeutig aussagen, dass bei dem vorliegenden Gebäude nicht von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren zum 31.12.1994 ausgegangen werden kann.

Der Gesetzgeber sieht vor, dass bei einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahren dies durch ein Gutachten festzustellen ist. Warum die Finanzverwaltung durch diese Regelung des Gesetzgebers den gesetzlich verankerten Regelsatz von 1,5% in Richtung eines Ausnahmesatzes gehen sieht, kann ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Wenn ein Gebäude keine Nutzungsdauer mehr von 67 Jahren hat und dies durch ein Gutachten belegt ist, so kann die Finanzverwaltung nicht darauf pochen, entgegen der Festlegung durch den Gesetzgeber, trotzdem von einer Nutzungsdauer von 67 Jahren auszugehen.

Die von der Finanzverwaltung angeführten Erkenntnisse des VwGH stammen aus dem Jahr 2001. Das ursprüngliche Gutachten wurde im Jahr 1995 erstellt und entspricht den damaligen gesetzlichen Vorgaben. Das Anlageverzeichnis und somit die Nutzungsdauer des Gebäudes wurden dem Finanzamt offen gelegt. Die Einkommensteuererklärungen von Ing. E. Bf wurden laufend vom Finanzamt vor Veranlagung geprüft und dementsprechende Ergänzungsersuchen gestellt (...).

Jetzt, 18 Jahre später, einen Eingriff in die der Finanzverwaltung bekannte und anerkannte Nutzungsdauer ohne jegliche Änderung der gesetzlichen Lage vorzunehmen, entspricht nicht unserer Ansicht zur Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen.

In der vorbereitenden Niederschrift vom 14.10.2011 wurde von der Finanzverwaltung noch ein AfA-Satz von 1,9% für das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau und für den Dachgeschoßausbau ebenfalls ein AfA-Satz von 1,9% angesetzt.

Davon abgesehen, dass sich damit beim Dachgeschoßausbau eine längere Nutzungsdauer als bei den darunterliegenden Gebäudeteilen ergibt (was sicherlich kaum möglich sein wird), wurde nach Vorlage des Gutachtens von Ing. C. D. von der Finanzverwaltung jetzt eine Nutzungsdauer von 67 Jahren für das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau und eine Nutzungsdauer von 67 Jahren für den Dachgeschoßausbau festgelegt (womit der Dachgeschoßausbau einige Zeit ohne den Unterbau auskommen muss).

Der Bescheid über den Prüfungsauftrag für die Jahre 2005 – 2007 wurde am 27.01.2010 zur Kenntnis gebracht. Die Betriebsprüfung von Ing. E. Bf dauert somit bereits 28 Monate an. Vom Steuerpflichtigen wurden alle Forderungen der Finanzverwaltung umgehend

erfüllt. Das Ergebnis nach neuerlicher Gutachtenerstellung ist, dass die Finanzverwaltung von einem bereits schriftlich fixierten AfA-Satz von 1,9% diesen auf 1,5% verkürzt.

Mit Bescheid vom 12.06.2012 wurde der Beweisantrag vom FA abgelehnt.

In der Begründung wurde uA ausgeführt:

„... Die unter Beweis zu stellende Tatsache – die Schäden am Haus X-Gasse XY, wie sie bei Vornahme eines Lokalaugenscheins im Jahre 2012 sichtbar würden – ist unstrittig. Diese Schäden sind in dem Entwurf der Finanzbehörde zur Niederschrift, der am 24.4.2012 mit der Vorladung zur Schlussbesprechung versandt worden und der nun dem Beweisantrag beigeschlossen ist, nicht bestritten worden. Strittig ist, welche abgabenrechtlichen Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Nutzungsdauer aus diesen Schäden zu ziehen sind.“

Die Abgabenbehörde vertritt die Auffassung – dies geht aus dem Entwurf zur Niederschrift deutlich hervor – dass die vorliegenden Gutachten unter Hinweis auf die Rechtsprechung des VwGH methodisch nicht haltbar sind.

Diese strittige Frage kann aber nicht Gegenstand einer Beweisaufnahme sein, deren Zweck nach § 183 Abs. 3 BAO der Beweis von Tatsachen ist....“

Das FA nahm – den Feststellungen der Bp folgend – das Verfahren in den Jahren 2005 – 2008 wieder auf und erließ am 18.06.2012 entsprechende Einkommensteuerbescheide.

Betreffend die Jahre 2009 und 2010 wurden am 31.08.2012 Einkommensteuerbescheide erlassen, die der dargestellten Ansicht der Bp folgten und in denen ggstdl AfA wiederum mit 1,5% festgesetzt wurde.

In den Begründungen zu diesen Bescheiden wurde jeweils ausgeführt:

„Abweichend vom Inhalt der Jahreserklärung wird für das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau sowie für den Dachgeschoßausbau in Linz, X-Gasse XY ein AfA-Satz von 1,5% angewendet. Die Begründung dafür ist die gleiche wie sie im Bericht über den Prüfungszeitraum 2005 – 2008 vom 25.5.2012 dargelegt worden ist: Die der Nutzungsdauer von 45 Jahren zugrundeliegenden Gutachten der Sachverständigen Dr. B. vom 20.2.1995 (mit Ergänzung und Klarstellung vom 10.3.2010) und Ing. D. vom 27.10.2011 samt Ergänzung vom 31.5.2012 sind aus den im Prüfungsbericht angeführten Gründen nicht geeignet, den jeweils geltend gemachten AfA-Satz zu stützen.“

(Anm Begründung 2009): Für das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau verringert sich daher die geltend gemachte AfA von EUR 15.506,00 auf EUR 10.463,39, für den Dachgeschoßausbau von EUR 2.939,00 auf EUR 1.884,70. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erhöhen sich deshalb um EUR 6.096,91 auf EUR 44.747,90

(Anm Begründung 2010): Für das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau verringert sich daher die geltend gemachte AfA von EUR 15.506,00 auf EUR 10.463,39, für den Dachgeschoßausbau von EUR 2.939,00 auf EUR 1.884,70. Die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erhöhen sich deshalb um EUR 6.096,91 auf EUR 39.048,44.

In der form- und fristgerechten Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 – 2008 vom 18.06.2012 wurde iW vorgebracht, die Anfechtung richte sich gegen die Änderung der Nutzungsdauer für ggstdl Liegenschaft und wurde weiter ausgeführt:

„Im Zuge der Betriebsprüfung wurden zum ursprünglichen Gutachten von 20.02.1995 von Dr. B. eine Ergänzung und Klarstellung hinsichtlich Restnutzungsdauer vom selben Sachverständigen am 10.03.2010 sowie ein weiteres Gutachten vom 27.10.2011 von Ing. C. D. nachgereicht.

Bei einer Besprechung am 16.05.2012 im FA wurde laut unserem Klienten mit dem Prüfer ... vereinbart, ein weiteres Ergänzungsgutachten zu übermitteln, in der Tz 2 (2) und (3) des vorläufigen Berichtes gem. § 150 BAO behoben wurden. Daher wurde auch keine Niederschrift unterzeichnet.

Dieser Punkt wurde aber im Bericht gemäß § 150 BAO nicht erfasst bzw erwähnt und die Prüfung wurde ohne weitere Möglichkeit einer Beweismittelvorsorge abgeschlossen.

Am 16.05.2012 haben wir ... einen Beweisantrag wegen Stellungnahme im abgabenrechtlichen Betriebsprüfungsverfahren eingegbracht. Dieser wurde mit Bescheid vom 12.06.2012 mit der Begründung abgelehnt, dass die Schäden nicht strittig, aber die vorgelegten Gutachten methodisch nicht haltbar sind.

Am 18.06.2012 haben wir das in der am 16.05.2012 abgehaltenen Besprechung vereinbarte Ergänzungsgutachten per E-Mail an den Prüfer ... übermittelt. Darin wird auf die vom FA geforderten Punkte eingegangen.

Am 21.06.2012 erhielten wir den Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung, welcher mit 25.05.2012 datiert ist. Dass die Betriebsprüfung bereits am 25.05.2012 abgeschlossen wurde, obwohl

1. Ein Beweisantrag vorlag, der noch nicht abgelehnt wurde,
2. Bei der Besprechung am 16.05.2012 vereinbart wurde, ein weiteres Gutachten zu erstellen,

überraschte uns sehr. Unsere zusätzlich übermittelten Beweismittel wurden darin nicht gewürdigt.

Diese Vorgehensweise entspricht nicht unserer Ansicht zur Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen. Wie in beigefügter Kopie des Beweisantrags hervorgeht, ist die Vorgehensweise der gesamten Betriebsprüfung fragwürdig im Sinne des Grundsatzes des Parteiengehörs. Von einer Wahrung des Parteiengehörs nach den einschlägigen Bestimmungen der BAO kann in diesem Fall nicht gesprochen werden.

Weiters wurde lt. Betriebsprüfung der Dachgeschoßausbau ebenfalls mit 1,5% abgeschrieben. Der Dachgeschoßausbau wäre aber, sollten die Gutachten tatsächlich nicht den Erfordernissen entsprechen, auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen.“

Mit E-Mail vom 18.06.2012 übermittelte der steuerliche Vertreter des Bw der Bp des FA ein Ergänzungsgutachten betreffend der str Restnutzungsdauer. In diesem Gutachten würden lt E-Mail die gewünschten Informationen zusammengefasst:

1. Der Zustand des Gebäudes zum Stichtag 1.1.1995

Die Rückprojektion der Schäden zum Stichtag seien neben der Darstellung der irreversiblen Schädigungsprozesse im Ergänzungsgutachten auch durch Fotomaterial zum Stichtag unterstützt.

2. Schäden, die zu einer Verkürzung der technischen Nutzungsdauer führten: Gründe, warum die in dem vom SV-Gutachten vom 27.10.2011 angeführten Schäden eine Verkürzung der Nutzungsdauer auf 45 Jahre zur Folge hätten.

In der Stellungnahme der Bp vom 20.08.2012 gegen die Berufung betreffend Einkommensteuer 2005 – 2008 wurde iW ausgeführt, es sei dem Bw nicht gelungen, ausgehend von einem zum Stichtag zweifelsfrei dokumentierten Schaden, schlechten Bauzustand, schlechter Bauausführung oder besonderen statischen Problemen (s. dazu VwGH vom 27.1.1994, 92/15/0127) eine gegenüber der gesetzlichen vermuteten Nutzungsdauer verkürzte Nutzungsdauer abzuleiten.

Weiters wurde ausgeführt:

„I. Ad Steuerliche Nutzungsdauer für das Gebäude in Linz, X-Gasse XY

Dafür seien vier entscheidende Aspekte hervorzuheben:

1. Der Erstgutachter Dr. B. (Gutachten I) hat in seinem Gutachten vom 20.2.1995, das sich auf den Stichtag 31.12.1994 bezieht, keinen Schaden, aber auch keinen schlechten Bauzustand, keine schlechte Bauausführung und keine besonderen statischen Probleme am Gebäude X-Gasse XY angeführt. Es ist in diesem Zusammenhang darauf zu verweisen, dass nach Aussage auf S. 5 des Gutachtens bei der Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die „Einschätzung des derzeitigen Bauzustandes [sic] und Nutzbarkeit der gegenständlichen Liegenschaft“ zu beachten ist.

Dieses Gutachten hat wegen seiner zeitlichen Nähe zum Stichtag nach Auffassung der Bp besondere Relevanz.

Erst in seinem Statement von 10.3.2010, das im Zuge der Prüfung vorgelegt worden ist, weist Dr. B. auf Feuchtigkeitseintritte beim Keller, im Balkonbereich der Wohnungen und beim Dachanschluss sowie auf eine Gefährdung der Balkonkonstruktion durch Frosteinwirkung hin, allerdings ohne Hinweis darauf, dass diese Schäden bereits in diesem Ausmaß bereits zum Stichtag vorgelegen haben. ...

2. Der nunmehrige Gutachter Ing. D. stützt sich in seinem Gutachten vom 27.10.2011 („Gutachten II“) ebenfalls auf den Stichtag 31.12.1994 (dh auf den Gebäudezustand zu diesem Zeitpunkt), obgleich inzwischen bis zur Verfassung des Gutachtens ca. 17 Jahre verstrichen waren. Der Gutachter führt die von ihm bei der Befundaufnahme – dh aktuell festgestellten – „substanzschädigenden Bauschäden“ an und legt dazu Bildmaterial

bei. Die Vorgangsweise bedeutet mithin, dass der Sachverständige einen im Jahr 2011 vorgefundene Sachverhalt auf den Stichtag des Jahres 1994 rückprojiziert. ...

3. Das der Berufung zugrundeliegende, das Gutachten II ergänzende und mit diesem verbundene Gutachten Ing. D. vom 31.5.2012 („Gutachten III“) hält am Stichtag 31.12.1994 fest. Der Gutachter schließt aus den von ihm aktuell „vorgefundene ernsten Schäden an statisch tragenden Bauteilen des Gebäudes ...“ darauf, dass „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ... diese Schadensbilder zum Stichtag bereits vorgelegen sind ...“

Es muss in diesem Zusammenhang darauf verwiesen werden, dass im Statement zum Gutachten I (wie auch in diesem Gutachten selbst; siehe Punkt 1) wie auch im Gutachten II von derartigen ernsten, die Gebäudekonstruktion betreffenden Schäden keine Rede ist.

Das vom Gutachter zitierte VwGH Erkenntnis vom 28.1.2005 (2000/15/0074) hilft nach Ansicht der Bp dem Bw nicht weiter: Aus der Darstellung des Sachverhalts geht hervor, dass die vom Sachverständigen in diesem Fall angewandte Methode zur Ermittlung der steuerlichen Nutzungsdauer die gleiche ist, wie sie auch in den von der Bp zitierten Erkenntnissen angeführt worden ist. Der VwGH hat diese Methode auch in dem vom Gutachter zitierten Erkenntnis verworfen.

4. Der abschließende Aspekt betrifft die Methodik der Ermittlung der Restnutzungsdauer jedenfalls in den Gutachten I und II – nämlich ausgehend von einer 80-jährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter Abzug der von der Errichtung bis zum Stichtag verflossenen Zeit – eine Restnutzungsdauer zu errechnen. Eine derartige Vorgangsweise hat der VwGH in zwei Erkenntnissen (99/13/0221 und 2000/13/0175 ...) verworfen. Diese Vorgangsweise wird im Gutachten III zwar nicht mehr ausdrücklich, aber doch implizit angewendet. ...

II. Ad Parteiengehör

Das Prüfungsverfahren war nach Auffassung der Bp mit 16.5.2012, dem Tag der Schlussbesprechung, abgeschlossen. Der Bw führt hingegen den 25.5.2012 (Datum des Prüfungsberichts) an. Der Beweisantrag ist dem FA am 22.05.2012 – nach Verfahrensabschluss – zugegangen. Das ergänzende Gutachten III vom 31.5.2012 ist zum Zeitpunkt des Verfahrensabschlusses ebenfalls nicht vorgelegen und hätte, wäre es bereits zu diesem Termin vorgelegen, wie aus den Ausführungen unter Punkt I. (3) und (4) hervorgeht, an den im Bericht getroffenen Feststellungen auch nichts ändern können. Was die „Vereinbarung“ über die Erstellung eines weiteren Gutachtens betrifft, ist zu betonen, dass der Prüfer Hrn. Bf gegenüber ausdrücklich darauf verwiesen hat, dass kein Termin für eine „nochmalige“ Schlussbesprechung in Aussicht genommen werden kann. Hr. Bf musste sich nach Auffassung der Bp darüber im Klaren sein, dass ein solches Gutachten nicht mehr in dem mit 16.5.2012 datierten und Hrn. Bf bekannten Entwurf zur Niederschrift berücksichtigt werden konnte. Es ist ... nicht erkennbar, dass im Prüfungsverfahren Parteienrechte missachtet worden sind.

III. Ad AfA für den Dachbodenraum

Für das von Hrn Bf angeschaffte Gebäude und den 2 bzw. 3 Jahre später fertiggestellten Dachbodenausbau hat die Bp den gleichen AfA-Satz von 1,5% angewendet, weil die 2 bzw. 3 Jahre Differenz an AfA in der Größenordnung von ca EUR 50,-- p.a. liegt und damit unwesentlich ist. Im Übrigen hält es offenbar der Bw selbst für nicht ausgeschlossen, dass die Gutachten „nicht den Erfordernissen entsprechen.“

Die form- und fristgerecht eingebrachte Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 vom 31.08.2012 enthielt eine iW gleichlautende Begründung wie in oben dargestellte Berufung. Verwiesen wurde auf die der Berufung 2005 – 2008 beigelegten Unterlagen.

Das FA legte die Berufungen ohne Erlassung einer BVE dem UFS vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in den Verwaltungsakt, insbesondere die vorliegenden Gutachten von Dr. B. (Gutachten und Ergänzungsgutachten) und Ing. D. (Gutachten und Ergänzungsgutachten).

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf erwarb im Jahr 1994/1995 die Liegenschaft X-Gasse XY in Linz um Anschaffungskosten (Gebäude ohne Dachgeschoßausbau) von EUR 697.559,26. Der Dachgeschoßausbau bezüglich der Tops 11 und 12 wurde 1996 – 1997 um Gesamtkosten von EUR 125.646,59 fertiggestellt.

Der Bf nutzt das Gebäude seit dessen Anschaffung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988.

Die vom Bf vorgelegten Sachverständigungsgutachten sind, was die erforderlichen Feststellungen für die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer iSd § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 betrifft, nur zum Teil nachvollziehbar. Es mangelt den Gutachten an der erforderlichen Schlüssigkeit, um die darin festgelegte Restnutzungsdauer anzuerkennen. Allerdings ergibt sich aus den Gutachten, dass eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer gerechtfertigt ist, welche im Schätzungswege festzusetzen ist.

Beweiswürdigung:

Das Gutachten des Sachverständigen Dr. B. vom 20.02.1995 (idF „Gutachten 1a“) enthält zum baulichen Zustand des Gebäudes zum Bewertungsstichtag 31.12.1994 keinerlei Aussagen über etwaige Schäden, die eine kürzere als die gesetzlich vorgeschriebene Restnutzungsdauer rechtfertigen würden. Insbesondere werden keine Schäden, kein

schlechter Bauzustand, keine schlechte Bauausführung und keine besonderen statischen Probleme am Gebäude angeführt.

Tatsächlich wird, wie von der Bp ausgeführt, von der angenommenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 80 Jahren das Baualter von 35 Jahren abgezogen, um zur betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer von 45 Jahren zu gelangen. Diese Herangehensweise ist, worauf von der Bp zu Recht hingewiesen wird, schon vom Ansatz her methodisch verfehlt.

Im Erkenntnis vom 25.04.2001, 99/13/0221, führt der VwGH aus, der Sachverständige sei in seinen Gutachten, ohne auf den konkreten Bauzustand näher einzugehen, von einer nach dem Ende des zweiten Weltkrieges allgemein konzipierten "Gesamtlebensdauer" von Wohnhäusern ausgegangen und habe davon die zwischen der Errichtung des Gebäudes und dem Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens (...) verstrichene Zeit abgezogen und sei damit zu einer restlichen Nutzungsdauer des Gebäudes gelangt. Abgesehen davon, dass die schematisch und allgemein gehaltenen Gutachten ein konkretes Eingehen auf den jeweiligen Bauzustand des Gebäudes nicht erkennen lassen, sei die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen, dass die Gutachten schon methodisch verfehlt sind, da aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werden könne.

Diese Auffassung wird in VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175, bekräftigt.

Maßgebend ist nach VwGH 08.08.1996, 92/14/0052, in der Regel die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs ab; hiebei ist zu beachten, dass der Bauzustand nicht nur von der ursprünglich gewählten Bauweise, sondern auch von erst in späteren Jahren eingetretenen oder hervorgekommenen Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen (zB starke Erschütterungen, schlecht tragender Untergrund oder Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten) abhängen kann. Als Umstände, aufgrund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müsste, kämen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 27.01.1994, VwGH 92/15/0127; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074).

Zu schätzen ist somit der derzeitige Bauzustand und damit verbunden die Restnutzungsmöglichkeit des Gebäudes. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit ist dessen tatsächlicher Bauzustand, das ist das Mauerwerk bzw die konstruktiven und haltbaren Bauteile, maßgebend. Die kürzere Lebensdauer verschiedener Gebäudeteile (Installationen, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich, Malerei, sanitäre Einrichtungen) begründet keine kürzere Nutzungsdauer als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 22 zu § 8 EStG 1988).

Zukünftige Verhältnisse dürfen nur insoweit berücksichtigt werden, als sich diese im gegenwärtigen Zeitpunkt bereits verlässlich voraussagen lassen (zB der konkret bevorstehende Abbruch des Gebäudes, VwGH 22.2.1972, 1909/70; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Sowohl die Gesamtnutzungsdauer als auch die Restnutzungsdauer eines Gebäudes hängen daher von seiner Beschaffenheit ab. Da die Beschaffenheit von Gebäuden sehr unterschiedlich sein kann, kann auch die Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) bei Gebäuden stark voneinander abweichen. Es entscheidet nicht das Alter, sondern der Bauzustand eines Gebäudes. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen niedrigeren AfA-Satz zu stützen (vgl Doralt, aaO, Tz 159 zu § 16 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur).

Gutachten 1a ist somit nicht geeignet, eine Abweichung von der gesetzlichen Nutzungsdauer zu begründen.

Der Bf legte im Zuge der Bp ein Ergänzungsgutachten Dris. B. vom 10.03.2010 (idF „Gutachten 1b“) vor.

In diesem sehr kurzen Gutachten verweist der Gutachter darauf, dass das Gebäude im Jahr 1959 als „einfacher Zweckbau“ errichtet worden sei. Die Bausubstanz leide unter einer fehlenden Wärmedämmung und einer mangelhaften Schallisolation. Es seien Feuchtigkeitseintritte beim Keller und in den Wohnungen im Bereich der Balkone sowie beim Dachanschluss festgestellt worden. Betonablösungen durch Frosteinwirkung würden die Konstruktion der Balkone gefährden. Die Sanitärinstallation sei einfach und mangelhaft. Die Fenster seien schadhaft und verfügten über eine sehr schlechte Wärmedämmung. Allgemein seien die Ausstattung und die Grundrisse der Wohnungen dem damaligen Baustand entsprechend sehr einfach. Daher betrage die Restnutzungsdauer des Gebäudes zum Stichtag 31.12.1994 45 Jahre.

Auffallend ist einerseits, dass die nunmehr festgestellten Schäden (Feuchtigkeitseintritte, Betonablösungen durch Frosteinwirkung) im wesentlich ausführlicheren Gutachten 1a desselben Gutachters aus 1995 nicht dokumentiert sind. Daraus kann nur abgeleitet werden, dass die Schäden entweder zum Stichtag 31.12.1994 noch nicht vorhanden waren (ein derartiger Hinweis ist, worauf die Bp zu Recht hingewiesen hat, im Gutachten 1a nicht zu finden). In diesem Fall wären die Gutachten in sich schlüssig. Möglich ist aber auch, dass die Gutachten in sich unschlüssig sind: Das wesentlich ausführlichere Gutachten 1a stellt keine Schäden fest, Gutachten 1b stellt hingegen Schäden fest.

In beiden denkmöglichen Fällen ist Gutachten 1b, welches im Zusammenhang mit Gutachten 1a zu betrachten ist, da es vom selben Gutachter stammt und mit „Ergänzung und Klarstellung“ beschrieben ist, nicht geeignet, eine kürzere Restnutzungsdauer als die gesetzlich vorgegebene zu begründen. Dazu kommt noch, dass das Gutachten 1b

keine Aussagen dazu trifft, welche konkreten Auswirkungen die beschriebenen Schäden auf die Restnutzungsdauer haben, dh weshalb der Sachverständige aus dem von ihm festgestellten Bauzustand gerade eine Restnutzungsdauer von 45 Jahren für das Gebäude zum Erwerbszeitpunkt ableitet. Die Ausführungen, dass die Wärmedämmung schlecht und die Fenster schadhaft seien, berührt nicht den tatsächlichen Zustand der tragenden Bausubstanz zum Stichtag.

Das vorgelegte Gutachten des Sachverständigen Ing. D. vom 27.10.2011 (idF „Gutachten 2a“) führt an, es handle sich um einen Massivbau in Stahlbeton und Ziegel. Das Gebäude befindet sich in einem „dem heutigen Wohnstandard nicht mehr entsprechenden Zustand“. Es seien „substanzschädigende Bauschäden“ festzustellen, und zwar insbesondere „erhebliche Durchfeuchtungsschäden der Kellermauern und am Kellerfußboden, welche zur mauersalzbedingten Zerstörung (Sprengwirkung) der Grundfesten des Gebäudes durch eindringende Sickerwässer und aufsteigende Feuchtigkeit führen“. Weiters seien „erhebliche Riss- und Korrosionsschäden an den Stahlbeton-Kragplatten der hofseitigen Balkone“ vorhanden. Eine Sanierung dieser Balkonplatten sei nicht mehr zielführend. Dazu werden entsprechende Bilder vorgelegt.

Der Gutachter folgert, dass die Einschätzung der Lebensdauer wesentlicher Bauteile des Gebäudes nicht höher als 80 Jahre anzusetzen sei. Da das Gebäude zum Bewertungsstichtag ein Baualter von 35 Jahren aufweise, ergebe sich aus technischer Sicht eine steuerrechtliche Restnutzungsdauer des Gebäudes zum Stichtag 1994 von maximal 45 Jahren.

Sowohl nicht vollständig sanierbare Mängel in der Feuchtigkeitsabdichtung als auch tlw. irreversible Auswirkungen von Schadenseintritten während der Nutzung seit Fertigstellung in den vergangenen 35 Jahren seien dafür verantwortlich zu machen, dass die Restnutzungsdauer niedriger als 67 Jahre einzuschätzen sei. Begründbar sei dies durch die nicht vollständige Sanierbarkeit der Durchfeuchtung und damit der Tragwirkung der Grundfesten und Kellermauern sowie durch die nicht vollständige Sanierbarkeit der Korrosion der Bewehrung der Balkonplatten und Betongesimse.

Da das Finanzamt einwendete, der Sachverständige habe im Jahr 2011 vorgefundene Schäden auf den Stichtag 31.12.1994 „rückprojiziert“, legte der Bf ein Ergänzungsgutachten desselben Sachverständigen vom 31.05.2012 vor (idF „Gutachten 2b“). Das Gutachten 2a sei ein „integrierender Bestandteil“ dieses Ergänzungsgutachtens. Im Gutachten 2b wird nochmals auf „ernste Schäden an statisch tragenden Bauteilen des Gebäudes, wie Balkonplatten und Kellermauerwerk“, welche irreversibel seien, verwiesen. Beschrieben werden Schädigungen am Ziegelmauerwerk, die die statische Tragfähigkeit der tragenden Außenbauteile der Kellerwände herabsetzen würden, wodurch mit Materialeinbrüchen und Mauerwerkssetzungen zu rechnen sei. Weiters seien Schädigungen an den Balkonplatten, welche eine herabgesetzte statische Tragfähigkeit und in weiterer Folge eine herabgesetzte zulässige Nutzlast bedingen würden, festzustellen.

Auf Grund dieser Schädigungen an wesentlichen, statisch relevanten Bauteilen des Gesamtgebäudes sei von einer wesentlich herabgesetzten Nutzungsdauer auszugehen. Es sei mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass diese Schadensbilder zum Stichtag bereits vorgelegen seien, da beide Schadensprozesse bereits erheblichen Materialabtrag an den Bauteilen verursacht hätten und überdies durch den Bf ein Foto aus der Zeit des Stichtags vorgelegt worden sei, welches das Vorliegen einer Schädigung der Balkonplatten infolge Rissbildungen und Wasserdurchtritten zum Stichtag zeige.

Es handle sich damit um Probleme, die sich sowohl unter „schlechter Bauzustand“ als auch unter „besondere statische Probleme“ einordnen ließen. Daher erscheine eine zu erwartende Restnutzungsdauer auf ca 50% der technischen Lebensdauer der beschriebenen statisch tragenden Bauteile als praxisgerecht und somit angemessen, von einer zu erwartenden Restnutzungsdauer von 45 Jahren auszugehen.

Dem Bf ist insoweit Recht zu geben, dass der Gutachter substanzschädigende Bauschäden, die sich sowohl unter „schlechter Bauzustand“ als auch unter „besondere statische Probleme“ einreihen lassen, festgestellt und diese ausreichend dokumentiert und beschrieben hat. Insoweit ist das Gutachten 2a iVm Gutachten 2b schlüssig.

Unschlüssig ist allerdings die Ermittlung der Restnutzungsdauer. Wie das FA richtig ausführt, hat auch der Gutachter im Gutachten 2a die Restnutzungsdauer so ermittelt, dass ausgehend von einer 80-jährigen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer unter Abzug der von der Errichtung bis zum Stichtag verflossenen Zeit eine Restnutzungsdauer errechnet wurde, eine Vorgangsweise, die aber nicht zulässig ist (siehe oben). Auch im Gutachten 2b wird diese Vorgangsweise zwar nicht mehr ausdrücklich, aber doch implizit angewendet, da ausdrücklich auf die Ausführungen des Gutachtens 1a verwiesen wird. Jedenfalls hat aber der Gutachter keine konkret nachvollziehbaren Schlussfolgerungen dahingehend getroffen, weshalb er aus dem von ihm festgestellten Bauzustand gerade eine Restnutzungsdauer von 45 Jahren für das Gebäude zum Erwerbszeitpunkt ableitet.

Dazu kommt noch, dass nach der Rechtsprechung (vgl VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112) dann, wenn – wie im vorliegenden Fall – die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag erfolgt, der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen haben wird, 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.

Insoweit ist einerseits dem FA beizupflichten, wenn es auf die besondere Relevanz des einzigen zeitnah erstellten Gutachtens 1a hinweist, in dem überhaupt keine substanzschädigenden Bauschäden festgestellt wurden.

Andererseits sind auch dem Gutachten 2b, welches als einziges ausführt, dass die Schäden „mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit“ schon zum Bewertungsstichtag vorhanden gewesen seien, derartige konkrete und nachvollziehbare Anhaltspunkte, warum aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf den zum

Bewertungsstichtag gegebenen Zustand geschlossen wurden, nicht entnehmbar. Das im Gutachten abgebildete Schwarz-Weiß Foto von 2 Balkonen, welches dem Gutachter vom Bf übergeben worden sei, und welches aus der Zeit des Stichtages stamme, ist wenig aussagekräftig, kann doch nicht einmal nachvollzogen werden, aus welcher Zeit dieses Foto stammt und können daraus die behaupteten gravierenden Schäden nicht abgeleitet werden. Die Ausführungen des Gutachters, aus den „Erfahrungen der Wirkungsdauer der Schadensmechanismen“ sei ein „guter Rückschluss auf die Wirkungsdauer möglich“, sind im Sinne der Judikatur nicht ausreichend konkretisiert.

Zusammenfassend kommt das BFG zum Schluss, dass die vorliegenden Gutachten nicht geeignet sind, die Verkürzung der Restnutzungsdauer des Gebäudes auf 45 Jahre schlüssig zu rechtfertigen; allerdings ist durch die in den Gutachten 2a und 2b festgestellten und hinreichend dokumentierten substanzschädigenden Bauschäden, bei deren Beschaffenheit angenommen werden kann, dass sie zumindest teilweise schon zum Bewertungsstichtag vorhanden waren, nach der Lebenserfahrung davon auszugehen, dass die technische Nutzungsdauer des Gebäudes in gewisser Weise verkürzt wird.

Dies rechtfertigt eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer, deren Ausmaß im Schätzungswege vom BFG festzusetzen ist.

Rechtliche Beurteilung:

Nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 können von den Einnahmen als Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988) geltend gemacht werden.

Gemäß § 7 Abs 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten 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), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung.

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 (AfA) geltend gemacht werden.

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, rund 67 Jahre und nicht weniger beträgt (VwGH 20.03.2014, 2010/15/0080; VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108; VwGH 15.09.2011, 2011/15/0126; VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006; uva).

Den zitierten Bestimmungen ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den –

eine solche Behauptung aufstellenden – Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074; VwGH 09.09.2004, 2002/15/0192).

Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Sachverständigengutachten unterliegt – wie jedes andere Beweismittel – der freien Beweiswürdigung durch die Abgabenbehörde (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221). Sie hat im Falle des Abgehens von einem solchen Gutachten die Gründe dafür in ihrer Entscheidung darzutun. Sie ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074).

Die Nutzungsdauer im Sinne des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe (VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0052; VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139).

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Gebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab. Dabei 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 müssten, kommen (wie bereits oben erwähnt) ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108; VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006; VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074).

Das BFG hält in Anbetracht der im Schätzungswege zu ermittelnden Restnutzungsdauer im Hinblick auf obige Feststellungen samt Beweiswürdigung einen AfA-Satz von 1,9%, welcher einer Restnutzungsdauer von 52,63 Jahren entspricht, für das Gebäude ohne Dachgeschoßausbau für angemessen, zumal – worauf der Bf nicht zu Unrecht hinweist – dieser AfA Satz auch vom Finanzamt im Verfahren ursprünglich in einem Schriftsatz angesetzt wurde.

Für den ca 2 Jahre nach dem Gebäude fertiggestellten Dachgeschoßausbau ist daher eine Restnutzungsdauer von 50,63 Jahren (AfA Satz 1,97%) zu beachten.

Steuerliche Auswirkungen:

AfA Gebäude ohne Dachgeschoßausbau laut BFG:

$$697.559,26 \times 1,9\% = \mathbf{13.253,62}$$

(AfA laut FA = 10.463,39)

AfA Dachgeschoßausbau laut BFG:

$$125.646,59 \times 1,97\% = \mathbf{2.475,24}$$

(AfA laut FA = 1.884,70)

$$\text{Differenz: } 2.790,23 + 590,54 = \mathbf{3.380,77}$$

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

2005: – 4.045,83 lt FA – 3.380,77 = **– 7.426,60** lt BFG

2006: 17.030,47 lt FA – 3.380,77 = **13.649,70** lt BFG

2007: 25.272,96 lt FA – 3.380,77 = **21.892,19** lt BFG

2008: – 5.629,83 lt FA – 3.380,77 = **– 9.010,60** lt. BFG

2009: 44.747,90 lt. FA – 3.380,77 = **41.367,13** lt BFG

2010: 39.048,44 lt. FA – 3.380,77 = **35. 667,67** lt BFG

Zulässigkeit einer Revision:

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil es sich im Beschwerdefall ausschließlich um die Würdigung der vom Bf vorgelegten Beweismittel (Sachverständigengutachten) iSd § 167 Abs 2 BAO handelt und die zu Grunde liegenden Rechtsfragen durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH als geklärt anzusehen sind.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juli 2017