

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.a Karin Peherstorfer P LL.M in der Beschwerdesache Bf., Adr.Bf., vertreten durch Stb., über die Beschwerde vom 29.4.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A. J. K. vom 2.4.2013 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2011 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** (unter anderem der gegenständlichen Liegenschaft X-Straße) und sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 2. April 2013** wurde im Hinblick auf die gegenständliche Liegenschaft der Grundanteil mit 166.000,00 € und die AfA mit 1,5% (somit 10.607,72 €) festgesetzt und wie folgt begründet:

Solle eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer angesetzt werden, so treffe die Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis könne grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten erfolgen. Wegen der vom Gesetzgeber aufgestellten Vermutung eines AfA-Satzes von 1,5 % sei die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes vorliege. Ein vorgelegtes Sachverständigengutachten unterliege der freien Beweiswürdigung.

Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, müsse es den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Würden sich in einem Gutachten keine hinreichenden (konkreten) Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen

zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bestehenden Schäden finden, sei es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen. Schließlich müsse ein Gutachten auch einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und er vom Gutachter angesetzten angenommenen Restnutzungsdauer herstellen.

Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen werde, bilde keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Das gegenständliche Gutachten enthalte keine exakten, detaillierten

Tatsachenfeststellungen über den tatsächlichen Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes (insbesondere bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile, das seien Mauern und Decken) beziehungsweise keine exakten nachvollziehbaren Ausführungen hinsichtlich der die Lebensdauer des Gebäudes beeinflussenden Faktoren, wie zum Beispiel die Wahl der Baustoffe und die Güte der Ausführungen, die Qualität der Planung, der Statik und der Bauausführung und auch im Anschluss keine entsprechende genaue Dokumentation der Auswirkung beziehungsweise Wertung solcher Befundergebnisse auf die Restnutzungsdauer.

Das vorgelegte Gutachten gehe von einer Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens aus und sei daher bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt.

Weiters gehe das Gutachten weder auf den konkreten Bauzustand ein, noch werde ein nachvollziehbarer Bezug zwischen dem "Befund" und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer hergestellt. Es liege kein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten vor.

Die AfA sei gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 mit 1,5% angesetzt worden.

Hinsichtlich des auszuscheidenden Grundanteiles würden sich folgende Abweichungen ergeben:

Unter Heranziehung der amtlichen Kaufpreissammlung der Katastralgemeinde A. sei in den Jahren 2008 bis 2012 eine Anzahl von 13 Verkäufen ausgewertet worden.

Daraus berechne sich ein durchschnittlicher Preis pro  $m^2$  in Höhe von 101,63 €. Hierbei werde auf die angeschlossenen Beilagen verwiesen. Da sich das Grundstück mit der Grundstücksnummer E. unweit von der oben genannten Liegenschaft befindet, gehe das Finanzamt von einem Durchschnittspreis von 100,00 €/m<sup>2</sup> aus. Da es sich um ein bebautes Grundstück handle, werde ein Abschlag von 20% herangezogen.

Der auszuscheidende Grundanteil belaufe sich auf 166.000,00 € (2.075 m<sup>2</sup> x 80,00 €).

Die Bemessungsgrundlage für die AfA werde daher wie folgt ermittelt: 873.181,09 €

Kaufpreis - 166.000,00 € Grundanteil = 707.181,09 € Bemessungsgrundlage AfA.

Dadurch ergebe sich eine jährlich zulässige GebäudeAfA in Höhe von 10.607,72 €.

Mit Schreiben vom **29. April 2013** wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht und unter anderem wie folgt begründet:

## **AfA**

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 wurde beantragt, für das gegenständliche Mietobjekt der AfA eine verkürzte Restnutzungsdauer von 16 Jahren

zugrunde zu legen. Mittels Gutachten (Basis 2012) sei eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren festgestellt worden.

Der Beschwerdeführer hätte zum Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer Schätzgutachten eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen erstellen lassen. der Sachverständige hätte das Gutachten nach den anerkannten Regeln der Liegenschaftsbewertung erstellt.

Verwiesen wird die Stellungnahme des Gutachters Ing. B. vom 25.4.2013.

### **Grundanteil**

Verwiesen wird die Stellungnahme des Gutachters Ing. B. vom 25.4.2013.

Eingereicht wurde ein **Gutachten** des Sachverständigen Ing. B. vom 19.10.2012 die gegenständliche Liegenschaft betreffend. Das Gutachten geht von einem Grundpreis von 52,00 €/m<sup>2</sup> und einer Restnutzungsdauer von 15 Jahren aus.

In einer **Ergänzung** zum obigen Gutachten wurde von Ing. B. die Restnutzungsdauer auf 16 Jahre korrigiert.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 14.8.2013** wurde die Berufung in den oben angeführten Punkten als unbegründet abgewiesen und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Das Gesetz gehe bei Mietgebäuden von einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren aus. Die Nutzungsdauer gelte in gleicher Weise für neuerrichtete wie für im gebrauchten Zustand erworbene Gebäude. Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA könne bei einem Wohngebäude grundsätzlich nur bei Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer geltend gemacht werden. Dies hänge bei erworbenen Gebäuden vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab.

Solle ein kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so treffe die diesbezügliche Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis könne grundsätzlich nur mit einem Sachverständigengutachten erbracht werden, welches der freien Beweiswürdigung unterliege.

Es sei ein Gutachten des gerichtlich beeideten Bausachverständigen Ing. B. vorgelegt worden.

Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, müsse es den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen.

Die gegenständliche Liegenschaft sie am 29.6.2011 erworben worden. Laut Gutachten vom 19.10.2012 sei die Gebäudeanlage 1985 errichtet worden.

Das Gutachten sei Ende 2012 erstellt worden und würde somit nicht den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des jeweiligen Gebäudes erfassen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Wie auch aus dem Anlageverzeichnis zu entnehmen sei seien laufend Sanierungsarbeiten durchgeführt worden, die in Form einer Zehntelabsetzung als Ausgaben geltend gemacht worden wären.

Das Gutachten bzw. die Befundaufnahme würde zwar den Zustand des Gebäudes beschreiben, lasse jedoch konkrete Angaben bezüglich Bausubstanz, Fundamente, Statik, etc. vermissen. Eine Wertminderung bzw. ein erhöhter Sanierungsaufwand infolge eines mangelhaften Bauzustandes bewirke aber noch keine kürzere technische Restnutzungsdauer. Eine solche würde nur vorliegen, wenn ein Gebäude aufgrund seines Bauzustandes nach Ablauf der behaupteten kürzeren Restnutzungsdauer nicht mehr nutzbar, das hieße nicht mehr vermietbar sein würde.

In den allgemeinen Angaben zu den Gutachten werde darauf verwiesen, dass zur Ermittlung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer eines Gebäudes anhand der Publikation "Liegenschaftsbewertung" von Heimo Kranewitter vorgegangen worden wäre. Diese Methode zur Berechnung der Restnutzungsdauer eines Gebäudes sei iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 unbrauchbar. Das EStG 1988 gehe von der (widerlegbaren) Vermutung aus, dass ein Gebäude, das zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung diene, eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 67 Jahren habe. Die Vermutung gelte sowohl für neu errichtete als auch erworbene Gebäude.

Umgekehrt komme der AfA-Satz von 1,5 % auch zur Anwendung, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer mehr als 67 Jahre umfasse. Weder die gewöhnliche Nutzungsdauer noch das (fiktive) Alter eines Gebäudes seien daher für die steuerliche Berücksichtigung einer kürzeren Restnutzungsdauer von Belang. Eine so berechnete Nutzungsdauer würde z.B. bei einem 80 Jahre alten Gebäude immer zu einer Nutzungsdauer von Null Jahren führen, gleichgültig, ob der Zustand des Gebäudes eine weiter Nutzung zulassen würde oder nicht.

Wie in den Gutachten erwähnt werde, seien die vermieteten Wohnungen bei der "Befundaufnahme" nicht berücksichtigt worden. Die Beweiskraft von Gutachten, die die wesentlichen Teile des Gebäudes nicht erfassen würden, sei doch sehr eingeschränkt. Der Grundanteil der gegenständlichen Liegenschaft in der Höhe von 166.000,00 € sei durch die Finanzbehörde unter Heranziehung der amtlichen Kaufpreissammlung ermittelt worden. Die amtlich geführte Kaufpreissammlung erfasse die Grundstückspreise, die in der jeweiligen Lage erzielt worden wären. Die angegebenen 80,00 € pro Quadratmeter würden daher den durchschnittlichen Preisen zum entsprechenden Zeitpunkt entsprechen, die bei Grundstücksveräußerungen in der näheren Nachbarschaft erzielt worden wären.

Mit Schreiben vom **25. September 2013** wurde der **Antrag auf Vorlage** zur Entscheidung über obige Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und wie folgt ausgeführt:

Das Berufungsbegehren werde eingeschränkt auf die Liegenschaft X-Straße. Es würden somit die Anträge auf Anerkennung einer verkürzten Restnutzungsdauer und auf Anerkennung eines Grundanteiles in Höhe von 107.900,00 € dieser Liegenschaft aufrecht bleiben.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 normiere für den Bereich der Vermietung und Verpachtung einen einheitlichen AfA-Satz in Höhe von 1,5%, dies ohne Rücksicht darauf, ob das vermietete Gebäude schon vor der Eigentumsübertragung in Nutzung gestanden

wäre. Der AfA-Satz von 1,5% gelte somit auch für gebrauchte Gebäude. Eine kürzere Nutzungsdauer sei anlässlich des erstmaligen Ansatzes der AfA anzusetzen.

Der Steuerpflichtige hätte am 23.6.2011 die gegenständliche Liegenschaft erworben. Es handle sich dabei um ein im Jahre 1985 errichtetes Mietobjekt. Das Gebäude hätte im Zeitpunkt des Erwerbes überdurchschnittlich starke Gebrauchsspuren aufgewiesen. Der Steuerpflichtige hätte daraufhin einen gerichtlich beeideten Sachverständigen beauftragt, ein Gutachten über den Gebäudezustand zu erstellen, wobei festzuhalten sei, dass zwischen Erwerbszeitpunkt und Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens keine sichtbaren Veränderungen am Gebäude eingetreten seien. Das Gutachten vom 19.10.2012 schildere den Zustand des Gebäudes, wie er sich auch im Zeitpunkt des Erwerbes präsentiert habe. Das vorliegende Gutachten beschreibe den Bauzustand der Liegenschaft.

Der Beschwerdeführer hätte im Jahr der Anschaffung und erstmaligen Inbetriebnahme den Antrag auf Zuerkennung einer verkürzten Restnutzungsdauer gestellt. Er hätte ein Gutachten eines Sachverständigen vorgelegt, das die vorhandenen Baumängel aufliste und beschreibe. Er hätte somit die gesetzlichen Anforderungen erfüllt.

Am **16. Oktober 2013** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **11. August 2016** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an den Beschwerdeführer versendet:

"1.

### ***Ermittlung Grundpreisannteil***

*Worauf basiert die Schätzung eines Quadratmeterpreises unverbaut in Höhe von 65,00 €? Wie auch im Erkenntnis des VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0048, ausgeführt, kommt einem Gutachten, aus dem nicht erkennbar ist, wie die dem Befund zugrunde gelegten Tatsachen beschafft wurden, im Rahmen der Beweiswürdigung kein Gewicht zu. Sie werden daher aufgefordert, ihre Schätzung nachvollziehbar zu begründen.*

2.

### ***Nutzungsdauer des Gebäudes***

*Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Das Gesetz stellt somit die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (siehe etwa VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080).*

*Das Wahlrecht zur Nachweisführung steht grundsätzlich nur bei der Inbetriebnahme des Gebäudes zu, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 EStG 1988*

gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom **Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes**, wobei auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen ist. Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnäher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte. Eine bloße Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenerstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben konnte (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Wie im Erkenntnis des VwGH vom 11.5.2005, 2001/13/0162, ausgeführt hat ein Gutachten betreffend Restnutzungsdauer einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der festgesetzten Restnutzungsdauer aufzuweisen.

Der von Ihnen eingereichte Befund enthält allgemeine Aussagen über die Ausstattung der Liegenschaft. Konkret den Bauzustand betreffend findet sich darin lediglich die allgemeine Feststellung, dass die Geländer und die Außenanlagen Zeichen starker Beanspruchung zeigen würden. Inwiefern diese Beanspruchung konkret zu Tage tritt, wurde nicht ausgeführt.

Die weiteren Gebäudeteile betreffend fehlen konkrete Feststellungen.

**Sie werden daher aufgefordert, ein Gutachten einzureichen, das konkret auf den Bauzustand der Liegenschaft zum Zeitpunkt des Erwerbes Bezug nimmt und konkrete Rückschlüsse auf eine Restnutzungsdauer zulässt.**

Im Hinblick auf gegenständliches Objekt ist für die Jahre **2011 bis 7/2016** anzugeben, welche Aufwendungen im Hinblick auf Erhaltung, Instandsetzung und Sanierung und in welcher Höhe getroffen wurden."

Am **11. August 2016** wurde folgendes **Auskunftsersuchen** an die Bau GmbH als Verkäuferin der gegenständlichen Liegenschaft abgefertigt:

**"Mit Kaufvertrag vom 29. Juni 2011 wurde die Liegenschaft X.Y., X-Straße, EZ C., GSt.Nr.D., an Bf. verkauft.**

**Wann wurde diese Ihrerseits erworben oder errichtet?**

**Welche Aufwendungen im Hinblick auf Erhaltung, Instandsetzung und Sanierung sind wann in welcher Höhe seither getroffen worden?**

**Eine Aufstellung je Jahr ist einzureichen."**

Ebenso am **11. August 2016** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an das Finanzamt abgefertigt:

**"Ermittlung Grundpreisanteil"**

*Nach Aktenlage gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kaufpreis der gegenständlichen Liegenschaft nicht deren Verkehrswert entsprechen würde. Die Anwendung der Differenzmethode zur Ermittlung des Anteiles des Kaufpreises, der auf Grund und Boden entfällt, scheint daher unbedenklich.*

*Die Heranziehung der amtlichen Kaufpreissammlung zur Findung von Vergleichswerten ist dann zur Grundpreisermittlung geeignet, wenn ein repräsentativer Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe herangezogen wird (VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).*

*In der Begründung im Hinblick auf den gegenständlichen Einkommensteuerbescheid vom 2. April 2013 wird auf Beilagen betreffend Auswertung der amtlichen Kaufpreissammlung verwiesen. Diese Beilagen sind weder im Einkommensteuerakt auffindbar, noch wurden sie im Zuge der Beschwerdevorlage eingereicht.*

*Die Ausführungen des Finanzamtes im Hinblick auf die Ermittlung des Grundpreises sind folglich nicht nachvollziehbar.*

***Sie werden daher aufgefordert, innerhalb einer Frist von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens, die dem angefochtenen Bescheid beigelegten und dem Beschwerdeführer übermittelten Beilagen einzureichen."***

Mit **Schreiben vom 30. August 2016** wurde durch das Finanzamt eine Auswertung der amtlichen Kaufpreissammlung eingereicht.

Diese ergibt bei einer Anzahl von 16 Verkäufen in den Jahren 2008 bis 2012 einen Durchschnittspreis von 100,67 €/m<sup>2</sup>, wobei der niedrigste Preis bei 65,61 € und der höchste Preis bei 132,26 € liegen würde. Von dieser Auswertung umfasst ist auch der Verkauf des Grundstückes mit der Gst.Nr. E. mit einer Fläche von 570 m<sup>2</sup> zu einem Preis von 100,00 €/m<sup>2</sup>.

Mit **Schreiben vom 14. September 2016** wurde durch die Bau GmbH wie folgt auf das Auskunftsersuchen geantwortet:

Das gegenständliche Grundstück sei von ihnen im Jahr 1989 gekauft worden. Die Fertigstellung des Gebäudes sei im Jahr 1991 erfolgt.

In den Jahren 2005 bis 2011 seien insgesamt rund 61.000,00 € an Instandhaltungsarbeiten getätigten worden, die sich wie folgt aufteilen würden:

|      |             |
|------|-------------|
| 2005 | 5.166,94 €  |
| 2006 | 14.284,47 € |
| 2007 | 4.090,52 €  |
| 2008 | 5.120,00 €  |

|      |             |
|------|-------------|
| 2009 | 32.617,53 € |
| 2010 | 0,00 €      |
| 2011 | 0,00 €      |

Die Betriebskosten seien in diesen Beträgen nicht enthalten.

Mit **Schreiben vom 12. Oktober 2016** wurde durch den Beschwerdeführer wie folgt geantwortet:

### **1. Ermittlung Grundpreisanteil**

Im beigelegten Gutachten von F.G. werde unter Punkt 7 "Ermittlung des gebundenen Bodenwertes" anhand von Verkaufsdaten in den Jahren 2013 und 2014 durch Preisvalorisierung auf den Kaufstichtag zurückgerechnet und ein preisvalorisierter Preis/m<sup>2</sup> von 80,00 € errechnet. Der unbebaute Preis/m<sup>2</sup> werde mit einem Bebauungsabschlag von 10% begründet durch die Verbauung und mit der nicht öffentlichen Zufahrt und den Erhaltungspflichten bezüglich der Geh- und Fahrtwege auf 72,00 € vermindert. Durch Rückrechnung mit dem verlautbarten Baupreisindex ergebe sich zum Bewertungsstichtag (= Kauf) ein Preis/m<sup>2</sup> von 64,50 €, welcher mit dem im Gutachten von Ing. B. angeführten 65,00 € fast deckungsgleich sei.

### **2. Nutzungsdauer des Gebäudes**

Das Gutachten sowie die Stellungnahme von Ing. B. würden für das Gericht nur allgemeine Aussagen über die Ausstattung der Liegenschaft enthalten, womit ein Rückschluss auf den Bauzustand sowie die Restnutzungsdauer nicht möglich sei.

Im Gutachten von F.G. werde bezüglich Bausubstanz unter Punkt 5.4. "Beschreibung der Schäden aufgrund mangelhafter Bauausführung und vernachlässigter Instandhaltung zum Bewertungsstichtag" ausführlich auf den Bauzustand des Bestandsobjektes eingegangen und Aussagen hierzu getroffen, mit welchen auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden könne.

Im Punkt 8 "Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer gemäß § 5 LBG" werde unter Berücksichtigung der Tabellen von Kranewitter und des Bauzustandes zum Stichtag eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 27 Jahren errechnet.

Eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bestimme sich nach der technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit (VwGH 20.11.1996, 92/13/304), wobei die wirtschaftliche unter der technischen Nutzungsdauer liegen könne. Da in Erkenntnissen des VwGH schon mehrmals für die Widerlegung der Vermutung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ein Gutachten mit einem nachvollziehbaren Bezug zwischen Befund und festgesetzter Restnutzungsdauer vorzulegen sei, sei seitens der Sachverständigen im Punkt 9 "Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer gemäß § 7 EStG 1988" aufgrund des in Punkt 5.4 dargelegten technischen Bauzustandes die technische Nutzungsdauer in Verbindung mit der erfolgten Befundaufnahme errechnet worden. Aus den angeführten Baumängeln und den auf die betriebsgewöhnliche technische Gesamtnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Bestandaufnahme von 67 Jahren seien die

technische Baumängel mit prozentuellen Abschlägen auf die Jahre korrigiert und eine Restnutzungsdauer von 34 Jahren ermittelt worden. Zur Kontrolle für die errechnete technische Nutzungsdauer seien die im Anhang angeführten Tabellen Kranewitter und Kontrollrechnung technische Lebensdauer auf Basis der Durchschnittswertminderung herangezogen worden.

Hinsichtlich der Abweichungen zum vorherigen Gutachten sei auf folgende Punkte hinzuweisen:

Der Gutachter Ing. B. hätte sich sowohl im Baujahr (1985 statt 1988, plus 3 Jahre), als auch im Verwendungszweck (Büro-, Verwaltungs- und Geschäftshaus statt gemischt genutzt, plus 10 Jahre) geirrt und daher eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren errechnet. Aus den oben angeführten Gründen erhöhe sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach LBG auf 27 Jahre. Die Nutzungsdauer werde somit im Median der technischen und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer anzusiedeln sein.

Die Aufwendungen zur Erhaltung, Instandsetzung und Sanierung seien im Gutachten unter Punkt 11 "Anhang" auf der Seite 43 über den gesamten Zeitraum hinsichtlich Höhe und der erfolgten Tätigkeiten detailliert angeführt.

Eingereicht wurde ein **Gutachten** der Sachverständigen F.G. vom 6. Oktober 2016 wie folgt:

Im Hinblick auf die **Bewertung des Grund und Bodens** wird von einer Auswahl von fünf Vergleichsobjekten ausgegangen, die in den Jahren 2013 bis 2015 verkauft wurden. Der Quadratmeterpreis wurde im Hinblick auf die Widmung und Größe der Grundstücke angepasst und eine Valorisierung nach Baupreisindex vorgenommen, was einen preisvalorisierten Grundstückswert von 80,00 €/m<sup>2</sup> ergibt. Sodann wurde ein Abschlag von 10% für Bebauung und die Erhaltungspflichten im Hinblick auf die Geh- und Fahrrechte angesetzt, was einen Wert von 72,00 €/m<sup>2</sup> ergibt. Dieser Wert wurde schließlich nach Rückrechnung des aktuellen und bereinigten Baulandpreises über den Baupreisindex auf **64,50€/m<sup>2</sup>** korrigiert.

Die **Restnutzungsdauer** der Liegenschaft gemäß § 7 EStG 1988 wurde mit **34 Jahren** angenommen. Dabei wurde von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren (übliche betriebsgewöhnliche Gesamtnutzungsdauer der konstruktiven und haltbaren Bauteile 90 Jahre minus Alter der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag 23 Jahre) ein Abschlag von 50% vorgenommen.

Dieser errechnet sich wie folgt:

|   |     |
|---|-----|
| Kaum vorhandene bzw. nicht durchgeführte Instandhaltungsarbeiten, vernachlässigte Erhaltungsarbeiten, Schäden im Stiegenhaus (Prüfung durch Statiker unerlässlich)  | 15% |
| Teilunterkellerung, mangelhafte Fundamente/Isolierungen - vor allem im nichtunterkellerten Gebäudebereich, aufsteigende Feuchtigkeit; Feuchtigkeitsschäden wiederkehrend bei Starkregen (äußere Einwirkung), durchfeuchtete Kellerräume/Außenwände; Aufsteigende Feuchtigkeit im Erdgeschoß | 20% |

|  |     |
|--|-----|
| (südseitig) durch mangelhafte bzw. nicht vorhandene Drainagierung (Pflaster auf zu verdichtetem Untergrund verlegt, kein Schotter und zu geringes Gefälle)   |     |
| Mangelhafte Ausführung bei sämtlichen Rohrleitungen (Rohrbrüche/ Wasserschäden); Stark angegriffene bereits durchgerostete Heizungsleitungen in den nicht unterkellerten Gebäudebereichen (fehlende Isolierung). | 15% |

Mit **Schreiben vom 25. Jänner 2017** wurde durch das Finanzamt zu obigen Ermittlungsergebnissen wie folgt Stellung genommen:

Das Gutachten der Sachverständigen F.G. sei wesentlich schlüssiger und nachvollziehbarer als das Erstgutachten des Ing. B.. Der Bauzustand bzw. die Mängel und die Auswirkungen auf die Gesamtnutzungsdauer seien insgesamt nachvollziehbarer. Das Finanzamt komme nun unter Berücksichtigung des Gutachtens zur Auffassung, dass eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzliche von 66 2/3 Jahren gerechtfertigt sei.

Allerdings seien die berücksichtigten Abschläge hinsichtlich Statik, Verwendbarkeit und Sanierbarkeit des Gebäudes zu wenig schlüssig begründet. Letztlich seien die Abschläge von der Gutachterin geschätzt worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die von der Gutachterin ermittelte Restnutzungsdauer von 34 Jahren die unterste Grenze dar. Seitens des Finanzamtes würden keine Bedenken bestehen, wenn die Nutzungsdauer in der Mitte zwischen der gesetzlichen und der im Gutachten gemäß § 7 EStG 1988 ermittelten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer angesetzt werde.

Mit **Schreiben vom 4. Februar 2017** wurde durch den Beschwerdeführer zu oben angeführten Ermittlungsergebnissen wie folgt Stellung genommen:

### **Grundstückspreis**

Zum Ansatz von 80,00 €/m<sup>2</sup> durch das Finanzamt sei festzuhalten, dass bei der angeführten Kaufpreissammlung immer ein Durchschnitt von verschiedenen Objekten herangezogen werde, der aber auf die einzelnen Gegebenheiten und Besonderheiten des betreffenden Objektes nicht eingehe und vor allem die Lage nicht berücksichtige. Bei dem mit 100,00 € herangezogenen Grundstück handle es sich um ein solches nahe dem Krankenhaus und es liege in einem Wohngebiet ohne angrenzende gewerbliche Objekte. Im Gutachten der Sachverständigen F.G. werde hinsichtlich der Grundstückseigenschaften auf Seite 9 festgehalten, dass im Zuge des Ankaufes eine Grundstücksteilung vorgenommen worden wäre und damit die Zufahrt zu der Liegenschaft bzw. zum Parkplatz über ein eingeräumtes wechselseitiges Geh- und Fahrtrecht inkl. Erhaltung und Istandhaltung erfolge. Diesbezüglich werde auch auf Seite 30 des Gutachtens nochmals eingegangen und dahingehend ein Abschlag von 10% angesetzt.

Zusätzlich werde auf Seite 27 des Gutachtens bezüglich der Bewertung des Grundstückes auf das Vergleichswertverfahren gemäß § 4 LBG verwiesen. Hierbei würden vergleichbare Transaktionen, die zeitlich gesehen in einem entsprechenden Bezug zum Bewertungsstichtag stünden, herangezogen, die in der Urkundensammlung des Grundbuchs verbüchert seien. Die Erhebung sei durch die H. GmbH erfolgt. Auf Seite 29

des Gutachtens würden die einzelnen zur Bewertung herangezogenen Objekte angeführt, woraus ersichtlich sei, dass der  $m^2$ -Preis erheblich von dem in der Kaufpreissammlung des Finanzamtes abweiche. Bei den einzelnen Objekten werde auch auf die verschiedenen Beschaffenheiten wie Größe eingegangen und diese dementsprechend korrigiert. Alle die oben angeführten Punkte würden zu einer zusätzlichen Wertminderung des Quadratmeterpreises auf 64,50 €/m<sup>2</sup> für das betreffende Grundstück führen und sei seines Erachtens anzusetzen.

### **Nutzungsdauer**

Die technische Nutzungsdauer sei anhand der vorliegenden Baumängel mit Untermauerung durch Tabellen von Kranewitter und Lebensdauern von Bauteilen begründet. In allen Erkenntnissen des VwGH zur kürzeren Nutzungsdauer und damit einhergehend höheren Abschreibung sei der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes relevant, der durch den technischen Bauzustand widerlegt werden müsse. Die daraus resultierende Nutzungsdauer sei sodann heranzuziehen.

Im Gutachten auf Seite 13 bis 25 werde diesbezüglich vor allem auf die Mängel im Mauerwerk eingegangen, welche durch Wassereintritte sowie durch Produktmangel in den verwendeten Leitungen zurückzuführen seien. Diese Schwächung des Mauerwerkes und die minimalen Instandhaltungen in Bezug zur Größe des Objektes führe somit zu der eingeschränkten technischen Nutzungsdauer. Es sei von einer solchen von maximal 34 Jahren auszugehen.

Am **23. März 2017** wurde in Anwesenheit beider Parteien ein **Erörterungstermin** abgehalten und über diesen folgender **Aktenvermerk** erstellt:

*"Unstrittig wird von einer **Restnutzungsdauer** des gegenständlichen Gebäudes gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 von **40 Jahren** ausgegangen. Dabei wird von den im Gutachten vom 6. Oktober 2016 auf Seite 32 angeführten Abschlägen ausgegangen, wobei der dritte Abschlag auf 5 % reduziert wird. Dies deshalb, weil davon ausgegangen wird, dass die beim dritten Abschlag angeführten Wasserschäden zum Teil auch schon vom zweiten Abschlag miterfasst sind.*

*Unstrittig wird von einem **Wert des Grund und Bodens** von **68,00 €/m<sup>2</sup>** ausgegangen. Dies ausgehend von der Berechnung laut dem oben angeführten Gutachten, Seite 30. Vom dort ermittelten Zwischenwert von **80,00 €/m<sup>2</sup>** wird ein Abschlag von 15% vorgenommen, der die Bebauung und die Zufahrt über Geh- und Fahrtrechte samt Erhaltungspflichten abdecken soll.*

*Eine Rückrechnung nach Baupreisindex wird nicht vorgenommen."*

### **Dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt**

Strittig im Hinblick auf die vermietete Liegenschaft X-Straße war der Wert des Grund und Bodens sowie die Restnutzungsdauer des Gebäudes gemäß § 7 EStG 1988.

Nunmehr unstrittig wird ein **Wert des Grund und Bodens** von **68,00 €/m<sup>2</sup>** angenommen. Dieser errechnet sich wie im Gutachten F.G. ausgeführt, wobei vom dort ermittelten

Zwischenwert von 80,00 €/m<sup>2</sup> ein Abschlag von 15% vorgenommen wird, der die Bebauung und die Zufahrt über Geh- und Fahrtrechte samt Erhaltungspflichten abdecken soll.

Eine Rückrechnung nach Baupreisindex wird nicht vorgenommen.

Ebenso unstrittig wird von einer **Restnutzungsdauer des Gebäudes** gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 von 40 Jahren ausgegangen. Dabei kommen die im Gutachten vom 6. Oktober 2016 auf Seite 32 angeführten Abschläge zum Tragen, wobei der dritte Abschlag auf 5 % reduziert wird. Dies deshalb, weil davon ausgegangen wird, dass die beim dritten Abschlag angeführten Wasserschäden zum Teil auch schon vom zweiten Abschlag miterfasst sind.

Die jährliche AfA beträgt daher unstrittig 18.302,03 € und errechnet sich wie folgt:

Kaufpreis 873.181,09

minus Grundanteil (2.075 x  
68) 141.100,00

Bemessungsgrundlage AfA 732.081,09

Restnutzungsdauer 40 Jahre

**AfA 18.302,03**

## **Rechtliche Begründung**

### **Nutzungsdauer des Gebäudes**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Das Gesetz stellt somit die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (siehe etwa VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080).

Das Wahlrecht zur Nachweisführung steht grundsätzlich nur bei der Inbetriebnahme des Gebäudes zu, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom **Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes**

ab, wobei auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen ist. Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnäher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte. Eine bloße Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben konnte (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Wie im Erkenntnis des VwGH vom 11.5.2005, 2001/13/0162, ausgeführt hat ein Gutachten betreffend Restnutzungsdauer einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der festgesetzten Restnutzungsdauer aufzuweisen.

Das im Zuge des Verfahrens vor dem BFG vom Beschwerdeführer eingereichte Gutachten der Sachverständigen F.G. erfüllt die oben angeführten Voraussetzungen, die Restnutzungsdauer des Gebäudes war mit **40 Jahren** anzusetzen.

### **Wert Grund und Boden**

Nach Aktenlage gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass der Kaufpreis der gegenständlichen Liegenschaft nicht deren Verkehrswert entsprechen würde. Die Anwendung der Differenzmethode zur Ermittlung des Anteiles des Kaufpreises, der auf Grund und Boden entfällt, scheint daher unbedenklich.

Die Heranziehung der amtlichen Kaufpreissammlung zur Findung von Vergleichswerten ist dann zur Grundpreisermittlung geeignet, wenn ein repräsentativer Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe herangezogen wird (VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Das oben angeführte Gutachten geht von einem Querschnitt an Verkäufen in den Jahren nach dem Kauf der gegenständlichen Liegenschaft aus. Die herangezogenen Liegenschaften wurden im Hinblick auf die Vergleichbarkeit mit der gegenständlichen untersucht und die Werte angepasst. Ein Abschlag für Bebauung und für Erhaltungsrechte wurde vorgenommen, was in Summe einen Wert von **68,00 €/m<sup>2</sup>** entspricht.

In Summe war der Beschwerde folglich **teilweise Folge zu geben**.

### **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.

Da die Schätzung sowohl des Wertes des Grund und Bodens, als auch der Restnutzungsdauer des Gebäudes als Sachverhaltsfrage von den Umständen des Einzelfalles abhängt ist nicht von der Lösung einer Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, auszugehen.

Linz, am 11. April 2017