

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB1, Adr2, und STB2, Adr3, über die Beschwerden vom 26.11.2010 bzw. 31.01.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt, Steuernummer, vom 02.07.2010 bzw. 09.01.2013 betreffend **Einkommensteuer 2008 bis 2010**

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2008 bis 2010 neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer unter anderem solche aus der Vermietung und Verpachtung der Gebäude in AdrObjekt1 (in der Folge kurz Objekt1) und in AdrObjekt2 (in der Folge kurz Objekt2).

2. Laut Beilage zu seiner **Einkommensteuererklärung 2008** (Anlagenverzeichnis) wurde die für diese beiden Objekte geltend gemachte Absetzung für Abnutzung folgendermaßen ermittelt:

Objekt1:

Anschaffungskosten 1999 plus Umbaukosten 2005 und 2006 = 325.507,03 €

AfA = 27.564,32 € (=10% des Buchwertes zum 01.01.2008 bzw. 8,47% der Anschaffungskosten, das entspricht einer Nutzungsdauer von circa 12 Jahren)

Objekt2:

Herstellungskosten 2004 plus Herstellungskosten 2005 und 2006 = 1.124.349,45 €

AfA = 41.089,83 € (= 4% des Buchwertes zum 01.01.2008 = 3,65% der Herstellungskosten, das entspricht einer Nutzungsdauer von circa 27 Jahren)

3. Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Bf folgende **Gutachten** vor:

Zum Objekt1:

Gutachten über die Nutzungsdauer/Gutachter1 GesmbH/Sachverständige für Bauwesen (in der Folge kurz Gutachten/Gutachter1) vom 10.05.2010 zum Stichtag

21.04.2010/Zweck: Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjektes:

Es wurden partiell außen und im Keller Feuchtigkeitseintritte und Schäden festgestellt. Als Baujahr wurde das Jahr 1950 ausgewiesen; Teilsanierung 2006. Die Restnutzungsdauer wurde infolge Bauschäden mit 10 Jahren bemessen.

Zum Objekt2:

Gutachten über die Nutzungsdauer/Gutachter1 vom 10.05.2010 zum Stichtag

21.04.2010/Zweck: Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjektes:

Folgende übliche Gesamtnutzungsdauer wurde unter Hinweis auf Literatur ausgewiesen:

Kranewitter⁵: Büro- und Verwaltungsgebäude 50-80 Jahre; Werkhalle: 30-50 Jahre

Bienert Funk/Immobilienbewertung Österreich: Büro- und Verwaltungsgebäude

40-80 Jahre; Gewerbe- und Industriegebäude: 30-60 Jahre

Als tatsächliches Baujahr wurde 2003 festgestellt. Eine Verkürzung der Nutzungsdauer um 5 Jahre (daher fiktives Baujahr 1998) ergäbe sich durch stärkeren Verschleiß,

Werkstättenbetrieb, starke Fluktuation aufgrund mehrerer Einzelmiete der Büroflächen.

Unter Ansatz einer üblichen Gesamtnutzungsdauer von 45 Jahren errechnete sich eine Restnutzungsdauer von 33 Jahren.

4. Im **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 02.07.2010** wurde mangels ausreichenden Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer die Absetzung für Abnutzung betreffend die beiden Mietobjekte vom Finanzamt mit 1,5% der Anschaffungskosten in Ansatz gebracht.

5. In seiner **Berufung vom 26.11.2010** beantragte der Bf wegen gutachterlich festgestellter Feuchtigkeitseintritte für das Objekt1 die Anerkennung einer Restnutzungsdauer von 13 Jahren. Bezuglich des Objekt2 wurde aufgrund eines beigelegten Gutachtens der Ansatz einer Nutzungsdauer von 40 Jahren beantragt.

Mit der Berufung wurden folgende zusätzliche Gutachten vorgelegt:

Zum Objekt1:

"Ergänzung Gutachten über die Nutzungsdauer"/Gutachter1 vom 28.10.2010: Unter näherer Erläuterung der Bauschäden (Durchfeuchtung) wurde die Restnutzungsdauer von 10 Jahren bestätigt.

Zum Objekt2:

**Gutachten über die Bewertung des Verkehrswertes des Geschäfts- und Werkstättengebäudes Objekt2 und des dazugehörigen Grundstückes/ XY
Gutachter2 gmbH (in der Folge kurz Gutachten/Gutachter2) vom 17.11.2010/**

Bewertungsstichtag 17.11.2011 (richtig offensichtlich 17.11.2010):

Danach wurde das voll unterkellerte Gebäude (Tiefgarage), bestehend aus Erd- und erstem Obergeschoß, 2004 errichtet. Im ersten Obergeschoß befinden sich zwei großflächige Büroeinheiten sowie zwei Kleinwohnungen. Im Erdgeschoß sind straßenseitig Büroflächen situiert, im Hofbereich befinden sich Lager- und Werkstättenräume.

Das Gebäude wurde als Stahlbetonskelettbau in Massivbauweise errichtet, die Tiefgarage in wasserundurchlässiger Stahlbetonweise ausgeführt. Als Deckensystem wurden Spannbeton-Hohldielendecken verlegt. Dem Gebäude wurde ein guter Zustand attestiert. Allerdings wurde hinzugefügt, *dass die Decke über der TG im Bereich der Lager- und Werkstättenräume statisch nicht auf die erforderlichen Lasten für Lagerräume ausgelegt worden war. Es seien an der Deckenunterschicht Verstärkungen mittels CFK Lamellen aufgebracht worden, um die erforderliche Tragfähigkeit zu erreichen. Aus diesem Grund erfolge eine Abminderung der Nutzungsdauer des Objektes.*

Unter Punkt III, 1., a) wurde zu der Nutzungsdauer der Büro- bzw. Lagerflächen darauf hingewiesen, *dass die Gesamtnutzungsdauer für Büroflächen 46 Jahre, jene für Werkstätten und Lagerflächen 25 Jahre betrage. Stelle man die Büro- den Werkstättenflächen gegenüber, so ergebe sich eine mittlere Lebensdauer von 40 Jahren.* Bei der Berechnung des Neubauwertes des Gebäudes im Zusammenhang mit der Ermittlung des Sachwertes der Liegenschaft wurde dieser wegen "konstr. Mängel Decke Lager" gekürzt. Ebenso wurde ein "Abschlag für technisch-wirtschaftl. Abnützung Büroflächen" und ein Abschlag für technisch-wirtsch. Abnützung Lagerflächen" in Ansatz gebracht.

6. In der Folge wurden vom Finanzamt gutachterliche Stellungnahmen vom Fachbereich Bewertung-Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination zu den vom Bf vorgelegten Gutachten betreffend die berufsgegenständlichen Mietobjekte eingeholt.

Diese ergaben Folgendes:

Gutachten vom 30.08.2011 zum Objekt1:

Aufgrund des Bauzustandes des Gebäudes wurde eine betriebsgewöhnliche Lebensdauer im Anschaffungsjahr von 25 Jahren als angemessen erachtet.

Gutachten vom 30.08.2011 zum Objekt2:

Den im Gutachten angeführten Werten aus der Literatur Kranewitter und Bienert/Funk wurde zugestimmt, zumal sie auch im Nutzungsdauerkatalog des SV-Verbandes Steiermark und Kärnten als voraussehbare Zeitspanne der Gesamtnutzungsdauer baulicher Anlagen angesehen werden könnten. Diese Erfahrungswerte könnten aber nicht die Nutzungsdauerermittlung ersetzen.

Als Baujahr sei das Jahr 2004 anzunehmen. Der stärkere Verschleiß eines Werkstattbetriebes schlage sich schon im Erfahrungswert einer kürzeren Gesamtnutzungsdauer nieder. Zur üblichen Gesamtnutzungsdauer von 45 Jahren wurde darauf hingewiesen, dass hier nur die Literaturwert von 40-80 Jahren bzw. 30-60 Jahren angegeben seien, der unterstellte Wert aber nicht nachvollziehbar sei. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass laut Flächenaufstellung im Verkehrswertgutachten nur circa 25% der Gebäudefläche als Werkstatt/Lagerraum verwendet würden. Im Zusammenhang mit der Verkehrswertermittlung würden beim Sachwert als Gesamtnutzungsdauer 46 bzw. 25 Jahre angesetzt und daraus eine mittlere Lebensdauer von 40 Jahren abgeleitet. Beim Ertragswert werde die Restnutzungsdauer mit 50 Jahre angegeben.

7. Mit **Berufungsvorentscheidung vom 06.12.2012** gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt, indem für das Objekt1 eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 25 Jahren angesetzt wurde. Bezüglich des Objekt2 wurde aufgrund der vorgelegten Unterlagen keine Abweichung von den üblichen Erfahrungssätzen betreffend die Nutzungsdauer von Gebäuden als möglich erachtet und ein AfA-Satz von 1,5% in Anwendung gebracht.

8. In seinem **Vorlageantrag vom 25.01.2013** beantragte der Bf durch seine steuerliche Vertretung die Berücksichtigung eines AfA-Satzes betreffend das Objekt2 in Höhe von 2,5% (= 28.108,74 €) laut beigelegter Berechnung.

Begründend wurde im Wesentlichen auf die AfA-Sätze bei Gebäuden, die sich im Betriebsvermögen befänden, in Höhe von 3%, soweit sie der unmittelbaren Betriebsausübung oder zu 80% dem Kundenverkehr dienten, bzw. 2% bei anderer betrieblicher Nutzung hingewiesen. Diese Abschreibungssätze gründeten sich auf Erfahrungswerten der technischen und wirtschaftlichen Abnutzung von betrieblich genutzten Gebäuden. Vor allem Gewerbebauten würden nach 30-40 Jahren vorwiegend abgerissen oder würden enorm hohe Sanierungskosten verursachen. Ein Grund hiefür sei die rasante Entwicklung der Gebäudetechnik, die eine technische Veralterung nach relativ kurzer Bestandszeit bewirke.

Ein Gebäude sei im Zeitpunkt der Errichtung üblicherweise ohne technische Mängel. Nach zehn Jahren sei es aber bereits technisch veraltet und nach 30-40 Jahren in einem Zustand, in dem ein Abbruch und Neubau oftmals günstiger sei als eine Sanierung. Der den EStR zugrunde liegende Gedanke einer ausschließlichen Betrachtung des technischen Zustandes sei in Zeiten eines rasanten technischen Fortschrittes nicht mehr vertretbar. Eine unterschiedliche Behandlung von Gebäuden im Privatvermögen und im Betriebsvermögen könne nicht mehr vertreten werden. Die ungleiche Behandlung mit dem bisherigen Argument, dass bei einer Veräußerung im Privatvermögen nach mehr als 10 Jahren der Gewinn steuerfrei sei, während er im Betriebsvermögen stets steuerhängig bleibe, sei durch die Reformierung der Immobilienbesteuerung überholt. Dadurch sei die Steuerfreiheit beim Verkauf privater Liegenschaften nach 10 Jahren weggefallen und die Veräußerungsgewinnbesteuerung jener für Betriebsvermögen gleichgestellt. Es gäbe somit keinen Grund mehr, die ungleiche Behandlung weiterzuführen und entspreche die

Beibehaltung des niedrigeren Abschreibungssatzes von Gebäuden im Privatvermögen dem Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung. Dadurch sei die Besteuerung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unangemessen hoch.

In der beigelegten Berechnung wurde ein AfA-Mischsatz von 2,5% ermittelt, indem für den auf Büroflächen entfallenden Gebäudeanteil ein AfA-Satz von 2% und auf den auf die übrigen Flächen entfallenden Gebäudeanteil ein AfA-Satz von 3% angewendet wurde.

9. Mit **Vorlagebericht vom 15.02.2013** wurde die gegenständliche Beschwerde dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

10. Zwischenzeitig waren auch die **Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 vom 09.01.2013** erlassen worden, die ebenfalls – abweichend vom Antrag des Bf's – lediglich einen AfA-Satz von 1,5% im Zusammenhang mit dem Objekt2 berücksichtigten. Die gegen diese Bescheide gerichtete gleichlautende **Berufung** wurde dem Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls mit **Vorlagebericht vom 15.02.2013** zur Entscheidung vorgelegt.

11. Mit BGBI I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBI I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBI I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständlichen Berufungen war daher als Beschwerden zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

12. Im Jahr 2014 wurde seitens des Finanzamtes beim Bf eine **Außenprüfung** betreffend unter anderem Einkommensteuer 2009 bis 2012 durchgeführt.

Im Rahmen dieser Prüfung wurde festgestellt, dass *2009 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekt1 Instandhaltungsaufwendungen der Fa. Firma GmbH als Werbungskosten geltend gemacht worden waren. Bei dieser Firma handle es sich um eine Scheinfirma. Da die Namhaftung einer nicht existenten GmbH keine hinreichende Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO darstelle*, wurden die entsprechenden Aufwendungen in Höhe von insgesamt 14.209,17 € nicht als Werbungskosten anerkannt.

In der zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.04.2014 angeführten Schlussbemerkung wurde festgehalten, *dass in sämtlichen Punkten volle Einigung erzielt und unter anderem bezüglich der Feststellung/Einkommensteuer 2009 der Antrag auf § 30a FinstrG gestellt worden sei.*

Hingewiesen wurde auch darauf, dass die aus dem Titel der Feststellung der Betriebsprüfung betreffend Einkommensteuer 2009 erfolgte Kürzung der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 14.209,17 € wegen des anhängigen Beschwerdeverfahrens erst im Rahmen des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes berücksichtigt werden könne.

Der entsprechende Prüfungsbericht wurde samt Niederschrift an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet.

13. Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 15.03.2017 wurden dem Bf die aktenkundigen **gutachterlichen Stellungnahmen** des Fachbereiches Bewertung-Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt und im Wesentlichen Folgendes angemerkt:

Aus dem Gutachten/Gutachter2 ergebe sich, dass die statische Ausrichtung der Decke/Tiefgarage im Bereich der Lagerräume nicht auf die erforderlichen Lasten ausgelegt sei, weshalb eine Abminderung der Nutzungsdauer des Objektes gegeben sei. Die Annahme der mittleren Nutzungsdauer des gesamten Objektes, das nur zu einem geringeren Teil aus Lagerräumlichkeiten bestehe, mit 40 Jahren werde nur unter Hinweis auf allgemeine Erfahrungswerte begründet, sodass dem Gutachten diesbezüglich die Schlüssigkeit fehle. Aufgrund der Tatsache aber, dass im Bereich der Lagerräume statische Probleme, wie vom Gutachter eindeutig festgestellt, die Nutzungsdauer beeinträchtigten, erscheine nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Rahmen der freien Beweiswürdigung der vorliegenden Unterlagen ein Abschlag von der Nutzungsdauer für diesen Bereich gerechtfertigt (in diesem Sinne auch VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108).

Aus diesem Grund könne innerhalb der vom Bf im Vorlageantrag angestellten Gesamtberechnung des AfA-Satzes für das Gebäude bei den Lagerräumen von einem solchen von 2% (entspricht 50jähriger Nutzungsdauer nach einem Abschlag von der nach Erfahrungssätzen angenommenen Nutzungsdauer) ausgegangen werden, während von den übrigen Gebäudeteilen der gesetzlich vermutete AfA-Satz von 1,5% in Anschlag gebracht werden müsse. Diesbezüglich ergäben sich nämlich aus keinem der vorgelegten Gutachten konkrete Feststellungen, die eine kürzere als die in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 für vermietete Gebäude gesetzlich vermutete Gesamtnutzungsdauer begründen könnten. Insgesamt errechnet sich daraus ein gerundeter AfA-Satz für das Gesamtobjekt in Höhe von 1,7%. Um Stellungnahme werde gebeten.

Mit gleichem Schreiben wurde der Bf unter Hinweis auf die **Ergebnisse der Betriebsprüfung betreffend Einkommensteuer 2009** um Stellungnahme zur beabsichtigten Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Feststellungen der Außenprüfung gebeten.

14. Innerhalb verlängerter Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens zwecks Vorlage eines neuerlichen Gutachtens zum Objekt2 wurde am 23.08.2017 das **Bewertungsgutachten der ABGutachter3 & Partner (in der Folge kurz Gutachten/Gutachter3)** vom 18.08.2017 über die gewöhnliche Lebensdauer des Betriebs- und Bürogebäudes Objekt2 vorgelegt.

Erhebungsstichtag für dieses Gutachten war der 02.06.2017. Der Bauzustand wurde als normal bezeichnet. Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer wurde nach Beschreibung des Bauzustandes des Objektes auf Basis einer Zuordnung der Gesamtbaukosten zu den Teilausführungen, für die jeweils – bezugnehmend auf die der Bauausführung und Nutzung entsprechenden allgemeinen Erfahrungswerte – eine bestimmte Nutzungsdauer ausgewiesen wurde, ein Zeitraum von **40 Jahren** ermittelt. Bei dieser Berechnung wurden auch Teilausführungen berücksichtigt, die keinen tragenden Gebäudeteilen zugeordnet werden konnten (Malerarbeiten, Bodenverlegung, Fenster, Türen, ...).

15. In ihrer **Stellungnahme vom 04.10.2017** wies die Vertreterin der belangten Behörde darauf hin, *dass auch dieses Gutachten nicht geeignet sei, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Vor allem rechtfertige eine bloße Aufteilung der Baukosten/Bauteile nach Nutzungsdauer und Punkten keine kürzere Nutzungsdauer. Konkrete Mängel, die den Bauzustand der tragenden Teile beeinflusst hätten, seien nicht dargestellt worden. Vielmehr seien auch hier durchschnittliche Nutzungsdauern angenommen worden. Zum vom BFG angedachten Abschlag wegen statischer Probleme wurde festgehalten, dass diese ohnehin durch wirtschaftlich vertretbare Maßnahmen (Anbringung von CFK-Lamellen) behoben worden seien.*

16. Nach telefonischem Hinweis des steuerlichen Vertreters des Bf's durch die Richterin des Bundesfinanzgerichtes, dass die kürzere Nutzungsdauer einzelner Gebäudeteile die Gesamtnutzungsdauer der tragenden Gebäudeteile und somit des gesamten Gebäudes nicht zu beeinflussen vermögen (Zitierung einschlägiger Erkenntnisse des VwGH), wie dies im Gutachten erfolgt sei, wurde vom Bf am 16.11.2017 samt **ergänzendem Schriftsatz eines weiteren steuerlichen Vertreters vom 13.11.2017** mit ausführlicher rechtlicher Stellungnahme eine **Stellungnahme der Gutachter3 GmbH betreffend den Nachweis der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Objekt2 vom 08.11.2017** vorgelegt.

In der Stellungnahme des Gutachters wurden nunmehr bei der Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer großteils nur jene Teile wertmäßig berücksichtigt (Rohinstallationsteile wie zB Leitungsführungen in Wand, Boden, Decke), die in unmittelbarem Verbund mit tragenden Gebäudeteilen standen, wodurch eine Nutzungsdauer von **49 Jahren** errechnet wurde.

Zur Statik des Gebäudes wurde darauf hingewiesen, *dass die Decke über dem Kellergeschoß mit niedrigeren Nutzlasten gerechnet und ausgeführt worden sei, als dies für ein derartiges Betriebsgebäude üblich sei. Auch wenn die statischen Einschränkungen nur auf die Erdgeschoßdecke (gewerbliche Fläche) gegeben seien, hätte dies im Hinblick auf eine sinnvolle Nutzung auch Auswirkungen auf die anderen Flächen des Gebäudes. Es ergäbe sich also insgesamt eine wesentliche Einschränkung der Nutzungsdauer, die allerdings im Vorhinein nur schwer nachweisbar sei.*

Im **ergänzenden Schriftsatz des zweiten steuerlichen Vertreters des Bf's** wurde zusammenfassend vor allem festgestellt, *dass aus den Pauschalaussagen des Gutachtens des Fachbereiches Bewertung keine Widerlegung der vorgelegten Gutachten*

entnommen werden könnte. Im Gutachten/Gutachter3 seien keine kürzere Abschreibung einzelner Teile durchgeführt worden, sondern eine einheitliche Nutzungsdauer für das Gebäude ermittelt worden. Aus der Rechtsprechung des VwGH zu § 8 EStG 1988 sei abzuleiten, dass in einer Art Pauschalbetrachtung auf die tatsächliche objektive Verwendung des Gebäudes abgestellt werde, welche die Annahme rechtfertige, das Gebäude werde aufgrund seiner (typischen) Bauweise und seiner Verwendung einer höheren Abnutzung unterliegen. Es könne dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden, dass er pauschalierende Nutzungsdauern festsetzen wollte, die von der Realität abweichen. In die Ermittlung der „gewöhnlichen“ Nutzungsdauer gemäß § 7 EStG 1988, auf den auch § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 verweise, sei auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer miteinzubeziehen sei. Nach VfGH 23.02.2017, 1795/2016, unterlägen betrieblich (zB Lagerhalle) und nicht betrieblich genutzte Gebäude (zB Mietwohnung) einer unterschiedlichen Abnutzungsintensität. Deshalb sei in typisierender Betrachtungsweise im außerbetrieblichen Bereich die Nutzungsdauer mit 66,6 Jahren, im betrieblichen Bereich aber nur mit 33,3 bzw. 40 bzw. 50 Jahren (nach der derzeitigen Rechtslage mit 40 Jahren) der Fall. Jedenfalls müsse dies dazu führen, dass keine andere Nutzungsdauer als bei einer direkt betrieblichen Nutzung angesetzt werden könne.

Der Gutachter habe nach dem Vorhalt des BFG sein Gutachten entsprechend präzisiert und erweitert. Es sei auf die Auswirkungen der Fehldimensionierung der Kellerdecke eingegangen und in jedem Schritt begründet dargestellt worden, dass die Auswirkungen der technisch/wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht nur auf tragenden Teile gegeben seien (sonst müsste man ja jedes Gebäude auf mindestens 200 Jahre abschreiben), sondern auch auf Ausbauteile. Nicht dazu zählten aber leicht instand zu haltende Teile wie zB Teile der Elektroinstallation oder die Malerei. Nach Herausrechnung dieser Kosten ergäbe sich im Sinne der wirtschaftlich-technischen Betrachtung eine Nutzungsdauer von 49 Jahren. Das Gutachten stehe damit auf dem Boden der Bewertungswissenschaft, aber auch den steuerlichen Regelungen und der Judikatur des VwGH.

17. In einem am **30.01.2018** beim Bundesfinanzgericht in Anwesenheit beider steuerlicher Vertreter des Bf's sowie des Gutachters der Gutachter3, NameGutachter3, durchgeföhrten **Erörterungsgespräches** wurde nach ausführlicher Diskussion der Sach- und Rechtslage (vor allem der sich aus der Judikatur des VwGH ergebenden Maßgeblichkeit des technischen Bauzustandes des Gebäudes) vom Gutachter vor allem festgehalten, dass der statische Mangel des Gebäudes auch bei seiner Befundung festgestellt worden und in die Begutachtung eingeflossen sei. Nachdem bewertungswissenschaftlich eine Gesamtbetrachtung angezeigt sei, habe sich durch den statischen Mangel eine weitere Verkürzung der Nutzungsdauer nicht mehr ergeben. Der Mangel sei in der Gesamtberechnung berücksichtigt. Er sei auch als wesentlich erachtet worden. Das Statikproblem sei zwar durch die Anbringung von CFK-Lamellen gemindert, bleibe aber dem Grunde nach bestehen und führe zu einer Minderung der technischen Nutzungsdauer. Die Lamellen hätten eine kürzere Lebensdauer und seien anfälliger auf Beschädigungen. Zur Frage der Nachvollziehbarkeit des Ausmaßes der Minderung der technischen Nutzungsdauer durch den statischen Mangel kündigte der

Gutachter noch eine entsprechende Stellungnahme an, da dies näherer Überlegungen und Beschreibungen bedürfe.

Des Weiteren hielt der steuerliche Vertreter des Bf's zur im Ergänzungsersuchen vom 15.03.2017 dargestellten Absicht, die Ergebnisse der **Außenprüfung** so, wie im Bericht dargestellt, im Erkenntnis verarbeiten zu wollen, fest, dass dagegen **keine Einwendungen** bestünden.

18. Mit **ergänzendem Schriftsatz des steuerlichen Vertreters vom 07.03.2018** wurde die angekündigte **Stellungnahme des Gutachters vom 05.03.2018** vorgelegt.

Daraus geht zusammenfassend im Wesentlichen Folgendes hervor:

Die Befundung für die Ermittlung der Nutzungsdauer zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme 2004 sei am 02.06.2017 vorgenommen worden und basiere diese u.a. auf den vorgelegten Unterlagen, insbesondere den Plänen, den Anbots- und Abrechnungsunterlagen der ausführenden Firmen und der Baubeschreibung.

Rückschlüsse auf den Bauzustand bei Fertigstellung des Gebäudes hätten vom Bauzustand des Erhebungsstichtages als Ausfluss der Bauweise gezogen werden können. Im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der technischen Nutzungsdauer, wie im Rahmen des Erörterungsgespräches besprochen, sei zur Auswirkung der statischen Minderdimensionierung der Kellergeschoßdecke auf die technische Nutzungsdauer festzuhalten, dass die Dimensionierung sowohl an Hand der Unterlagen überprüft als auch in Augenschein genommen worden sei. Es sei bei der Dimensionierung nicht auf die vorgegebene gewerbliche Nutzung Rücksicht genommen und eine zu niedere Nutzlast angesetzt worden. Das Gebäude werde teilweise auch für einen Malereibetrieb genutzt, was höhere statische Belastbarkeiten erfordert hätte, die sich aus der Notwendigkeit der Befahrung der Räumlichkeit im EG mit LKW und der Lagerung von entsprechenden Materialien ergeben hätte. Es wäre wegen der mangelnden Nutzbarkeit für diese Zwecke auch ein (Teil)Abbruch und Neubau zu überlegen gewesen. Letztlich sei ein Reparaturversuch in Form einer statischen Verstärkung durch CFK-Lamellen erfolgt. Das bedeute, an Stelle der „fehlenden“ Bewehrung an der Unterseite der Decke seien Kunststofflamellen aufgeklebt worden, die die Aufgabe der Bewehrung übernehmen sollten. Durch diese außenliegende statische Funktion sei aber eine erhöhte Beschädigungsgefahr gegeben gewesen. Durch die erforderliche Belastung aufgrund der gewerblichen Nutzung entstehe eine höhere dynamische Beanspruchung der Decke, welche von der ursprünglich geplanten Ausführung mittels Bewehrung in der Decke aufgenommen hätte werden können. Die Klebeverbindungen laut nunmehriger Ausführung seien laufenden und größeren Verformungen ausgesetzt, die die sonst übliche Nutzungsdauer reduzieren würden. Die üblicherweise bei „Privatbauten“ angesetzte und plausible „Nutzungsdauer“ von 67 Jahre verkürze sich dadurch jedenfalls auf die in der Stellungnahme angeführte Nutzungsdauer. Diese Werte könnten mit baupraktischen Erfahrungen begründet werden. Eine mathematisch exakte Nachrechnung sei nicht möglich. Allenfalls wären durch Schwingungsberechnungsmodelle, wie sie von Universitäten erstellt würden, Simulationen möglich. Mit der Lamellentechnik hätte zwar eine Verbesserung der statischen Eigenschaft herbeigeführt werden können, sodass

zumindest eine teilweise intendierte Nutzung möglich sei. Eine volle Nutzbarkeit sei aber nicht gegeben.

Laut Gutachten habe die unübliche Minderdimensionierung einerseits Auswirkungen auf die Nutzung des Erdgeschoßes, indirekt aber auch auf die Nutzung der anderen Räumlichkeiten. Ausdrücklich sei von einer „technischen“ Einschränkung zu sprechen. Diese habe eine wesentliche Verkürzung der Gesamtnutzungsdauer zur Folge. Der technische Mangel (im Vergleich zur intendierten Nutzung als Malereibetrieb) werde allein zu keiner Nutzungsdauer führen, die länger als die in der Stellungnahme ermittelte Nutzungsdauer sei. Der technische Mangel sei also im Rahmen der bewertungswissenschaftlichen Methode der Ermittlung der gewöhnlichen Nutzungsdauer mitberücksichtigt.

Die Nutzungsdauer sei auch im Gesamtzusammenhang mit der Gesamtnutzung zu sehen und nicht isoliert. Beton oder auch ein Farbanstrich könnten bis zu 200 Jahre „funktionieren“, bei entsprechender Beanspruchung (zB laufend wechselnder Feuchtigkeitseinwirkung) aber weniger lang brauchbar sein. Ähnlich sei dies auch hier beim „Beton“. Ein normaler Fundamentbeton, der wenig beansprucht werde, halte länger. Eine Decke, die – wie hier – aufgrund der Belastungen und des Ausführungsmangels ständig größeren Bewegungen bzw. Verformungen ausgesetzt sei als normalerweise eine solche Konstruktion, halte viel weniger lang. So würden zB Möbelhersteller Versuche durchführen, bei denen tausende Male Läden auf- und zugeschoben würden, um zu dokumentieren, dass diese dynamischen Belastungen standhielten. Es ergebe sich daher eine insofern isoliert betrachtete relevante Minderung. Wie dargestellt, sei diese Minderung in der gutachterlichen Stellungnahme ohnedies bereits enthalten. Beziehe man die Minderung isoliert auf die „grundsätzlich anzusetzende steuerliche Nutzungsdauer“ von 67 Jahren, so ergebe sich ebenso die angeführte Reduktion auf eine gegenständlich relevante Nutzungsdauer von 49 Jahren. Damit werde durch diese rein technische Betrachtung die im Gutachten im Rahmen einer Schätzung ermittelte Nutzungsdauer von 49 Jahren bestätigt.

Im begleitenden Schriftsatz hielt der steuerliche Vertreter zusammenfassend im Wesentlichen Folgendes fest:

Die Judikatur des VwGH würde der Rechtsmeinung des Bf's nicht widersprechen. Der VwGH stelle zum einen im Gleichklang mit der Bewertungswissenschaft auf die technische Nutzungsdauer ab. Zum anderen lehne er das Durchschlagen der sog. „Entmodung“ auf den Vermieter ab. Zur Frage, wie weit eine allgemeine wirtschaftliche Nutzungsdauer auf den Vermieter durchschlage, existiere keine Rechtsprechung.

Die Judikatur des VwGH zu Fragen des „Bauzustandes“ stelle auf die Ermittlung der Restnutzungsdauer des bereits gebrauchten Gebäudes ab. Fraglich sei gegenständlich, auf welche Nutzungsdauer das neu errichtete Betriebsgebäude abzuschreiben sei. Fragen des Bauzustandes stellten sich daher nur insofern, als eine konkrete Bauweise zum Errichtungszeitpunkt mängelbehaftet sein könne.

Laut (ergänztem) Gutachten/Gutachter3 resultiere eine kürzere allgemeine wirtschaftliche Nutzungsdauer aus der Änderung der branchenunspezifischen Verwendbarkeit aus

verschiedensten Gründen. Dies führe zu deutlich kürzeren Nutzungsdauern als die rein technischen, die aber dann auch im Einklang mit den in der Wissenschaft genannten Nutzungsdauern (normal genutzte Gewerbeobjekte 30-60 Jahre) stünden.

In der steuerlichen Literatur werde gezeigt (Verweis auf Prodinger, SWK 6/2018, 310), dass ebendiese wirtschaftlichen Nutzungsdauern in die gewöhnliche Nutzungsdauer einfließen und steuerlich Beachtung finden müssten. Hierzu existiere keine VwGH-Judikatur. Das so erzielte Ergebnis ermögliche erst den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer. Laut jüngster VfGH-Judikatur werde die Annahme von unterschiedlichen Nutzungsdauern in Betriebs- und Privatvermögen nur durch die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer gerechtfertigt. Würde nun ein Nachweis dem Grunde nach verwehrt, würde damit ein verfassungswidriger Inhalt unterstellt.

Das gegenständliche Gutachten stehe somit am Boden der Bewertungswissenschaft, aber auch des Steuerrechts. Zum technischen Mangel der zu geringen Bewehrung der Decke, wie beim Erörterungstermin besprochen, sei nunmehr detailliert vom Gutachter Stellung genommen worden. Im Ergebnis führe dieser technische Mangel, der zu höheren dynamischen Beanspruchungen der Decke führe, zu einer Verkürzung der technischen Nutzungsdauer.

Es erschiene unseriös, eine exakte mathematische Ableitung vornehmen zu wollen. Denkbar wäre nur ein von einer Universität zu erstellendes Schwingungsmodell, welches im Bedarfsfall vom BFG in Auftrag gegeben werden könne. Allerdings scheine dies insofern nicht entscheidend, als sich laut Sachverständigenmeinung durch den technischen Mangel ohnehin keine Nutzungsdauer ergeben könne, die länger sei als die im Gutachten wissenschaftlich abgeleitete. Somit führe die rein technische Betrachtung zu einer Bestätigung der entsprechenden Nutzungsdauer. Es könne sogar sein, dass eine komplexe Errechnung zu einer noch kürzeren Nutzungsdauer führen würde, dies im Hinblick darauf, dass die Beibehaltung der ursprünglich intendierten Nutzung bei nicht entsprechend ausgelegter Belastbarkeit uU zu einem sehr raschen Verschleiß führen könnte. Ein entsprechender Nachweis sei jedoch nicht erbracht. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Ausmaß von 49 Jahren sei aus rein technischer Betrachtung jedoch gelungen.

19.a. In der Folge wurden die Unterlagen des weiteren Ermittlungsverfahrens beim Bundesfinanzgericht dem Finanzamt mit **Schreiben vom 21.03.2018** zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

19.b. In ihrer **Stellungnahme (E-Mail vom 14.05.2018)** führte die Vertreterin im Wesentlichen Folgendes aus:

1) Zum Vorwurf, dass die Stellungnahme des vom Finanzamt beauftragten Fachbereiches Bewertung aufgrund deren Pauschalaussagen die ersten beiden Gutachten (Gutachten/Gutachter1 über die Nutzungsdauer und Verkehrswertgutachten/Gutachter2) aus dem Jahr 2010 zum Stichtag des Jahres 2004 nicht entkräften hätte können, wurde darauf hingewiesen, dass es keiner weiteren Ermittlungsschritte der Behörde bedürfe, wenn

ein Gutachten zum Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer als der gesetzlichen ungeeignet (Verweis auf VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162).

Die Gutachten seien nicht anerkannt worden, weil daraus keine Ausführungen erkennbar gewesen seien, die ein Abweichen von den üblichen Erfahrungssätzen betreffend die ND von Gebäuden gerechtfertigt hätten. Das Gutachten über die ND habe keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten RND enthalten und sei daher als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen ND ungeeignet gewesen. Die Beweislast der kürzeren ND treffe den Steuerpflichtigen. Im Verkehrswertgutachten gebe es zwar unter Pkt. 12 beim Bau- und Erhaltungszustand einen Satz über die Statik hins. der Decke über der TG. Es könne aber das Gutachten nicht als schlüssig und nachvollziehbar gelten, wenn die maßgeblichen ziffernmäßigen Ausgangswerte nicht genannt sowie die konkreten Überlegungen und Berechnungsmethoden nicht dargestellt würden. Das Gutachten müsse zweifelsfrei den technischen Bauzustand und den Erhaltungszustand im Zeitpunkt des Erwerbes darstellen. Es müsse klar nachvollziehbar sein, welche und wie die Restlebensdauer des Gebäudes ermittelt wurde (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Fänden sich im Gutachten keine hinreichenden Angaben über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführungen oder allenfalls bereits entstandenen Schäden, sei es nicht geeignet einen höheren AfA-Satz zu rechtfertigen.

Der Beschwerdeführer nutze das Gebäude zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Für die ND sei daher die Einkunftsart entscheidend. Wie ein Mieter das Gebäude nutze, sei irrelevant.

2) Im August 2017 sei zu diesem Thema ein neuerliches Gutachten/Gutachter³ eingelangt, zu dem dann eine Stellungnahme und eine Ergänzung zur Stellungnahme (2018) ergangen seien. Es sei verwunderlich, dass erst die AfA mit 3,33%, dann mit 2,5% und zuletzt mit 2% angesetzt werden solle, dies auch noch in einem Zeitraum von 8 Jahren.

3) Es lägen außerbetriebliche Einkünfte vor. Zu hinterfragen sei, wie und warum sich der statische „Mangel“ im Lager auch auf alle anderen Gebäudeteile auswirken solle, sodass eine Gesamt-Afa von 2% gerechtfertigt wäre. Das Lager mache nur 25% der gesamten Vermietung aus. Im Gutachten vom 8.11.2017 auf S. 30 würde in einem kurzen Satz dargestellt, dass die Decke über dem Kellergeschoß mit niedrigeren Nutzlasten gerechnet und ausgeführt worden sei. Eine wesentliche Einschränkung in der Art der Nutzung und somit der ND sei gegeben. Naturgemäß habe diese Einschränkung auf die anderen Flächen Auswirkungen, da diese sinnvoll (als Büros) nur gemeinsam genutzt werden könnten. Wieso und welche Auswirkungen, sei nicht dargestellt worden.

In der Ergänzung zur Stellungnahme vom 5.3.2018 auf S.4 werde ausgeführt, dass eine statische Verstärkung durch Aufkleben von CFK-Lamellen erreicht worden sei. Durch diese außenliegende statische Funktion sei eine erhöhte Beschädigungsgefahr gegeben. Eine höhere dynamische Beanspruchung der Decke sei gegeben. Auch hier ersehe man keine genauere Darstellung, sondern es handle es sich um Mutmaßungen. Ein Mangel bzw. ein Schaden lägen nicht vor.

Zwar könne auch laut abermaliger Prüfung durch die Begutachterin des bw FB Bewertung und Bodenschätzung, welche die ersten Gutachten aus dem Jahr 2010 bewertet bzw. nicht anerkannt hatte, dem Vorbringen des Gutachters des Bf's ein gewisses Verständnis entgegen gebracht werden, eine Gesamt AfA von 2% sei aber auch für sie nicht unbedingt nachvollziehbar, vor allem da der „Mangel an Statik“ ja nur das Lager betreffe und nicht alle Räumlichkeiten, bzw. die auf diese anderen Räumlichkeiten entstehenden Auswirkungen nicht beschrieben worden seien. Selbst, wenn man die Gesamtvermietung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sehen müsse, mache das Lager weniger als die Hälfte der Liegenschaft aus. Ob daher eine Gesamt-Afa von 2% bei einem gewissen Verständnis gerechtfertigt sei, sei zu hinterfragen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Das Bundesfinanzgericht stellte auf Basis des oben geschilderten Verfahrensablaufes und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

A) Zur Nutzungsdauer der Mietobjekte:

Der Bf bezog in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen Einkünfte aus der Vermietung von zwei Liegenschaften (Objekt1 und Objekt2).

Zum Objekt1:

Die Anschaffungskosten (samt Umbaukosten) dieses Objektes betrugen 325.507,03 €. Davon wurden zuletzt ursprünglich 10% des aktuellen Buchwertes zum 01.01.2008 als AfA geltend gemacht. Ein im Veranlagungsverfahren 2008 vorgelegtes Gutachten über die Restnutzungsdauer von 10 Jahren wegen Durchfeuchtungsschäden wurde nicht als Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer anerkannt und im Einkommensteuerbescheid 2008 eine AfA von 1,5% der Anschaffungskosten in Ansatz gebracht. Mit der Beschwerde wurde eine Gutachtensergänzung/Gutachter1 vom 28.10.2010 vorgelegt, die die Restnutzungsdauer von 10 Jahren wegen Feuchtigkeitsschäden an den tragenden Konstruktionen bestätigt.

Nach einer Stellungnahme des Fachbereiches Bewertung-Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination im Beschwerdeverfahren wurde der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Ausmaß von 25 Jahren anerkannt und in der Berufungsvorentscheidung ein AfA-Satz von 4% (= entsprechend der im Gutachten ausgewiesenen Nutzungsdauer von 25 Jahren) in Ansatz gebracht.

Dieser Ansatz wurde vom Bf im Vorlageantrag nicht bekämpft und steht zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens somit **außer Streit**.

Zum Objekt2:

Die Herstellungskosten (Baukosten 2004 – 2006) dieses Objektes betragen 1.124.349,45 € . Davon wurden zuletzt ursprünglich 4% des aktuellen Buchwertes zum 01.01.2008 als AfA geltend gemacht, was einer Nutzungsdauer von 27 Jahren entsprach. Das Gebäude wird zur Gänze vermietet. Es umfasst eine Gesamtnutzfläche von circa 1.200 m², die sich zu in etwa gleichen Teilen auf drei Geschoße verteilt: Tief-/Untergeschoß (Keller, Tiefgarage), Erdgeschoß (Lager-, Werkstätten-, Sozialräume des Malereibetriebes einer GmbH, deren Geschäftsführer der Bf ist; Lager und Werkstätte circa 400 m², Rest Büro und Sozialräume), Obergeschoß (Büroräume und zwei kleine Dienstwohnungen à ca. 50 m²).

Das Objekt wurde 2004 in Form eines Stahlbetonskelettbau in Massivbauweise errichtet. Es befindet sich zwar grundsätzlich in gutem Zustand. Allerdings ist die Decke über dem Tiefgeschoß nicht auf die erforderlichen Lasten, die eine gewerbliche Nutzung (insbesonders Werkstätten- und Lagerräumlichkeiten) im Malereibetrieb mit sich bringt, ausgerichtet. Für die erforderliche Tragfähigkeit wurden CFK-Lamellen aufgebracht. Im Veranlagungsverfahren 2008 wurde ein Gutachten/Gutachter1 zur Nutzungsdauer vom 10.05.2010 zum Stichtag 21.04.2010 vorgelegt, das eine Restnutzungsdauer von 33 Jahren auswies.

Mit der Beschwerde wurde ein Verkehrswertgutachten/Gutachter2 vom 17.11.2010 zu diesem Stichtag beigebracht. Darin befand sich eine genaue Beschreibung des Objektes. Darin wurde erstmals auf die statische Unterdimensionierung der Kellergeschoßdecke und eine daraus resultierende Abminderung der Nutzungsdauer hingewiesen, wobei diese aber zeitmäßig nicht bemessen wurde. Im Rahmen der Verkehrswertberechnung wurde insgesamt von einer mittleren Lebensdauer für Büro- und Lagerflächen von 40 Jahren ausgegangen.

Sowohl im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2008 als auch in der hierzu ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde den vorgelegten Gutachten keine ausreichende Beweiskraft für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer von 66,67 Jahren zuerkannt, dies auf Basis einer vom Finanzamt eingeholten Stellungnahme des Fachbereiches Bewertung-Bodenschätzung.

Dagegen ist das Beschwerdebegehren gerichtet, wobei dieses nicht nur das Jahr 2008, sondern auch die Jahre 2009 und 2010 umfasst, da zwischenzeitig auch in den Einkommensteuerbescheiden 2009 und 2010 vom Finanzamt beim Objekt2 lediglich ein AfA-Satz von 1,5% berücksichtigt worden war und dagegen ebenfalls Beschwerde erhoben wurde. Beantragt wurden 2,5% in Anlehnung an die gesetzliche AfA bei Betriebsgebäuden.

Im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde, nachdem in einem Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes in Abänderung der Berechnung laut Vorlageantrag ein geringfügiger Abschlag wegen des gutachterlich festgestellten statischen Baumangels (erhöhte AfA 2% im Lagerbereich; insgesamt 1,7% AfA) errechnet und vorgehalten worden war, ein weiteres Gutachten/Gutachter3 vorgelegt. In diesem wurde eine Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren ermittelt. Diese errechnete sich nach

Zuordnung der Gesamtbaukosten zu den einzelnen Teilausführungen, für die jeweils - bezugnehmend auf die der Bauausführung und Nutzung entsprechenden allgemeinen Erfahrungswerte - eine bestimmte Nutzungsdauer ausgewiesen wurde. Bei dieser Berechnung waren auch Teilausführungen berücksichtigt worden, die keinen tragenden Gebäudeteilen zugeordnet werden konnten (Maler-, Bodenlegerarbeiten, Fenster, Türen, ...). In einem korrigierten Gutachten wurden vorwiegend nur noch jene Teile wertmäßig berücksichtigt (Rohinstallationsteile wie zB Leitungsführungen in Wand, Boden, Decke, nicht jedoch Feininstallationen), die in unmittelbarem Verbund mit den tragenden Gebäudeteilen standen (zB Fenster, Türen, Maler-, Bodenlegerarbeiten). Dadurch ergab sich eine Nutzungsdauer von 49 Jahren. Der statische Mangel wurde bestätigt und darauf hingewiesen, dass durch die Minderdimensionierung der Kellergeschoßdecke im Hinblick auf die gewerbliche Nutzung im Rahmen eines Malereibetriebes (Befahrung der Räumlichkeit im Erdgeschoß und Lagerung entsprechender Materialien) die Statik des Gebäudes beeinträchtigt ist. Die dynamische Beanspruchung wirkt sich auf die gesamte Kellergeschoßdecke und weiters auf das gesamte Gebäude aus. Die Reparatur mittels Anbringen von Kunststofflamellen kann diesen Mangel nur bedingt ausgleichen, da diese einer erhöhten Beschädigungsgefahr und die Klebstoffverbindungen größeren Verformungen ausgesetzt sind. Die genaue Berechnung des Ausmaßes der (verkürzten) Nutzungsdauer aufgrund des statischen Mangels könnte laut Gutachter nur an Hand eines wissenschaftlichen Schwingungsmodells an einer Universität simuliert werden. Die Nutzungsdauer bewegt sich aber jedenfalls im Rahmen der von ihm für das konkrete Objekt nach bewertungswissenschaftlichen Grundsätzen ermittelten Nutzungsdauer von gerundet 50 Jahren.

B) Zur Nichtanerkennung von Instandhaltungskosten/Objekt1 laut Außenprüfung betreffend Einkommensteuer 2009:

Im Jahr 2014 wurde seitens des Finanzamtes beim Bf eine **Außenprüfung** betreffend unter anderem Einkommensteuer 2009 bis 2012 durchgeführt.

Im Rahmen dieser Prüfung wurde festgestellt, dass 2009 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Objekt1 Instandhaltungsaufwendungen der Fa. Firma GmbH als Werbungskosten geltend gemacht worden waren. Bei dieser Firma handelte es sich um eine Scheinfirma. Die entsprechenden Aufwendungen in Höhe von insgesamt 14.209,17 € wurden daher mangels ausreichender Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO nicht als Werbungskosten anerkannt.

In der zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29.04.2014 angeführten Schlussbemerkung wurde festgehalten, dass in sämtlichen Punkten volle Einigung erzielt und unter anderem bezüglich der Feststellung/Einkommensteuer 2009 der Antrag auf § 30a FinstrG gestellt worden war. Eine Verarbeitung in einem geänderten Einkommensteuerbescheid 2009 im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens konnte vom Finanzamt wegen des anhängigen Beschwerdeverfahrens bezüglich Einkommensteuer 2009 nicht erfolgen. Der entsprechende Prüfungsbericht wurde an das Bundesfinanzgericht weitergeleitet. Dass dieser Punkt nicht mehr strittig ist, wurde

vom steuerlichen Vertreter des Bf's auch anlässlich des Erörterungsgespräches beim Bundesfinanzgericht am 31.01.2018 bestätigt.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten des Veranlagungs- und Berufungsverfahrens, des Weiteren aus den in Beantwortung des Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichtes vom 15.03.2017 von den Parteien vorgelegten Schriftsätze und Gutachten (samt ergänzenden Stellungnahmen) sowie der Niederschrift über das durchgeführte Erörterungsgespräch.

A) Zur Beweiswürdigung/Objekt1:

Die Anschaffungskosten (= AfA-Bemessungsgrundlage) waren im Beschwerdeverfahren unstrittig. In Streit stand zunächst nur die Höhe des AfA-Satzes bzw. die entsprechende Nutzungsdauer des Gebäudes.

Das vom Bf vorgelegte Gutachten/Gutachter1 vom 10.05.2010 zur "Ermittlung der Restnutzungsdauer" zum Stichtag 21.04.2010 wies im Zusammenhang mit dessen Ergänzungsgutachten vom 28.10.2010 eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren aus. In einer von der belangten Behörde eingeholten gutachterlichen Stellungnahme des Fachbereichs Bewertung-Bodenschätzung der Steuer- und Zollkoordination vom 30.08.2011 wurde die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer mit 25 Jahren ab dem Anschaffungsjahr – das ist laut Anlagenverzeichnis 1999 – in Anschlag gebracht.

Dies ergab in Anbetracht des Umstandes, dass die vom Bf vorgelegten Gutachten vom Stichtag im Jahr 2010 ausgingen, eine annähernde Übereinstimmung der gutachterlich festgestellten Nutzungsdauern.

Die in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes berücksichtigte Nutzungsdauer von 25 Jahren betreffend das Objekt1 wurde vom Bf in seinem Vorlageantrag auch nicht mehr in Zweifel gezogen und steht damit der Ansatz eines AfA-Satzes von 4% zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nunmehr **außer Streit**.

Auch das Bundesfinanzgericht sieht sich aufgrund der vorliegenden gutachterlichen Befunde, die von beiden Parteien akzeptiert wurden, nicht veranlasst, von dem in der Berufungsvorentscheidung in Ansatz gebrachten AfA-Satz von 4% betreffend das Objekt1 abzugehen.

B) Zur Beweiswürdigung/Objekt2:

Die Herstellungskosten des Gebäudes (= AfA-Bemessungsgrundlage) waren im gegenständlichen Verfahren nicht strittig. In seinem Vorlageantrag bekämpfte der Bf aber unter Hinweis auf dessen betriebliche Nutzung die vom Finanzamt angenommene gesetzliche Nutzungsdauer von 66,67 Jahren und begehrte einen AfA-Satz von 2,5%, den er in einer Beilage als Mischsatz aus den in § 8 EStG 1988 festgelegten AfA-Sätzen für Betriebsgebäude (2% für Büroflächen, 3% für übrige Flächen) ermittelte.

Als Beweismittel wurden im Veranlagungs- und Beschwerdeverfahren mehrere Gutachten bzw. gutachterliche Stellungnahmen vorgelegt, die vom Bundesfinanzgericht einer eingehenden Beweiswürdigung zu unterziehen waren, wobei in diesem Zusammenhang auf die sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ergebende besondere Nachweisführung bezüglich der Nutzungsdauer von Gebäuden Bedacht zu nehmen war, da das beschwerdegegenständliche Gebäude unbestritten nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen war.

1. Allgemeines zur Widerlegung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer von 66,67 Jahren.

1.1. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012, BGBl. I 112/2012, können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, **ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5%** der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die **Vermutung** im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre beträgt (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 42). Diese Nutzungsdauer gilt in gleicher Weise für neu errichtete wie für im gebrauchten Zustand angeschaffte Gebäude. Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene AfA kann bei einem Gebäude grundsätzlich nur bei Nachweis einer kürzeren **technischen Nutzungsdauer** geltend gemacht werden. Diese hängt bei neu errichteten Gebäuden in erster Linie von der **Bauweise** ab, während bei einem erworbenen Gebäude der Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs maßgebend ist (vgl. VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Soll eine kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden, so trifft die diesbezügliche Beweislast den Steuerpflichtigen. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem **Sachverständigengutachten über den technischen Bauzustand** erfolgen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm. 7; VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162; Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 159).

1.2. Ein Sachverständigengutachten unterliegt wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 159/1; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungswesentlichen Tatsache herbeizuführen. Ist ein solcher Beweis nach den Umständen nicht zumutbar, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 letzter Satz BAO). Damit ist der Nachweis der Wahrscheinlichkeit gemeint, der als solcher der freien Beweiswürdigung unterliegt. Wer bei Gebäuden einen höheren AfA-Satz anstrebt, dem obliegt es, die Behörde davon zu überzeugen, dass in seinem Fall aufgrund besonderer Umstände mehr für eine kürzere als für die gesetzliche (Rest-)Nutzungsdauer spricht (Kotschnigg, SWK 29/2004, 852 ff.).

Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, muss ein Gutachten den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen. Es muss einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem

Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Finden sich im Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 42; VwGH 25.04.2001, 99/13/0221).

1.3. Die Nutzungsdauer kann nicht mathematisch genau ermittelt werden. Sie ist nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe, der eine gewisse Bandbreite immanent ist (VwGH Ra 27.04.2017, 2015/15/0062). Eine solche **Schätzung** obliegt grundsätzlich dem Abgabepflichtigen. Die Abgabenbehörde ist jedenfalls befugt, die Schätzung zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (VwGH 20.03.2014, 2010/15/0080).

Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer können **Erfahrungswerte** herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann (vgl. VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Nicht das Alter, sondern der Bauzustand ist entscheidend (vgl. UFS 19.9.2005, RV/0201-G/03; VwGH 25.9.2002, 97/13/0098). Daher ändert sich der AfA-Satz auch dann nicht, wenn das Gebäude bereits längere Zeit bestanden hat und sich unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer eine längere Gesamtnutzungsdauer als 67 Jahre ergibt. Andererseits kommt der AfA-Satz von 1,5% auch zur Anwendung, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer länger als 66,67 Jahre ist (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 160).

Soll von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere dessen tragende Teile, unumgänglich. So können etwa Setzungsrisse oder starke Mauerdurchfeuchtung die Nutzungsdauer verkürzende Faktoren darstellen, wobei noch zu berücksichtigen ist, ob die Schäden mit wirtschaftlich vertretbaren Maßnahmen behobbar sind (vgl. Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen?, in ÖStZ 1998, 572).

Gutachten, die die Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens feststellen und nicht für den Zeitpunkt des Erwerbs, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon vom Ansatz her methodisch verfehlt (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221; VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, hat der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen, aufgrund welcher Anhaltspunkte (zB das Vorliegen zeitnäher Dokumentation, vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (VwGH 2012.2006, 2002/13/0112).

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung orientiert sich der Wert eines Beweismittels einzig nach seinem inneren Wahrheitsgehalt, das heißt nach seinem Beitrag zur Erledigung des Beweisthemas, und nach der (Un-)Schlüssigkeit seiner Aussage (VwGH 15.04.1988, 85/17/0086). Das gilt sinngemäß auch für Gutachten: Auch hier steht der Beitrag zur Wahrheitsfindung im Vordergrund, während es auf die Herkunft so gut wie überhaupt nicht ankommt (*Kotschnigg*, SWK 29/2004, 852 ff, unter Verweis auf *Stoll*, BAO, 1865). Das Gutachten besteht in der fachmännischen Beurteilung von Fakten: Der Sachverständige hat Tatsachen klar und allenfalls deren Ursachen und Wirkungen festzustellen, das heißt, aufgrund seines einschlägigen Fachwissens über bestimmte Sachverhaltselemente ein Urteil abzugeben. Er wirkt bei der Aufarbeitung der Sachlage mit, indem er Tatsachen erhebt (Befund) und daraus Schlussfolgerungen tatsächlicher Art zieht. Das Gutachten zur kürzeren Nutzungsdauer eines Gebäudes ist ein Beweismittel und als solches von der Behörde frei zu würdigen. Sie darf sich darüber nicht ohne Weiteres hinwegsetzen, sondern ihm nur mit gleichwertigen Argumenten entgegentreten (*Kotschnigg*, SWK 29/2004, 852 ff mwN).

1.4. Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes **VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108**, gehen folgende wesentlichen Aussagen hervor:

- Als Umstände, aufgrund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (Verweis auf VwGH 28.01.2005, 2000/15/0074).
- Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt (insbesondere dem Zeitpunkt der Anschaffung) zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt einer späteren Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist daher bereits vom Ansatz her methodisch verfehlt (VwGH 22.06.2001, 2000/13/0175). Erfolgt die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag, wird der Gutachter daher auch Aussagen darüber zu treffen haben, auf Grund welcher Anhaltspunkte aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (Verweis auf VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).
- Bei dem verwaltungsgerichtshofbeschwerdegegenständlichen Fall handelte es sich um einen Hallenbau in Stahlbetonskelettbauweise. Im Gutachten ist die Bauweise dargestellt und sind in der Gutachtensergänzung die Schäden beschrieben. Der Gutachter führt weiters aus, die Gesamtlebensdauer von Einkaufszentren in Stahlbetonskelettbauweise betrage 40 bis 60 Jahre (Bezugnahme auf *Ross/Brachmann/Holzner*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 27). Im gegenständlichen Fall sei die Lebensdauer wegen der starken Beanspruchung an der Untergrenze dieses Bereiches gelegen. Das bedeutet, dass zur Schätzung der Nutzungsdauer die sich in der Bewertungswissenschaft herauskristallisierten Erfahrungswerte im Verein mit den im Gutachten konkret festgestellten Mängeln herangezogen werden können.

- Die Feststellung, mit dem Gutachten sei der Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer nicht erbracht worden, hält der verwaltungsgerichtlichen Schlüssigkeitsprüfung nicht stand. Ausgehend vom Gebäudetyp, dem Baujahr und dem Bauzustand kommt das Gutachten zu einer bestimmten Restnutzungsdauer. Die Gebäudebeeinträchtigungen, aufgrund derer die Gesamtnutzungsdauer des Hallenbaus am unteren Ende des Bandbereiches der Nutzungsdauer von Gebäuden dieser Art anzunehmen ist, kommen mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck.
- Unschlüssig ist auch die Überlegung, es sei für die Beweiswürdigung von Bedeutung, dass der Gutachtensauftrag auf die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft, nicht auf die Ermittlung der Nutzungsdauer gerichtet gewesen sei. Abgesehen davon, dass die Nutzungsdauer eine wesentliche Komponente für die Ermittlung des Gebäudeswertes darstellt, wurde eine Gutachtenserfügung "bezüglich der technischen Restlebensdauer per 05.04.2005" beigebracht.

2. Bezogen auf den gegenständlichen Fall ergibt sich aufgrund obiger Ausführungen Folgendes:

2.1. Im vorliegenden Fall erfolgte die Nachweisführung durch den Bf zunächst durch die Vorlage des **Gutachtens/Gutachter1 vom 10.05.2010** über die Nutzungsdauer, konkret über die „Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjektes“ zum Stichtag 21.04.2010.

Dieses Gutachten war allerdings, wie sich aus obigen Ausführungen ergibt, schon vom Ansatz her verfehlt, da es sich auf den Stichtag der Inbetriebnahme des Gebäudes im Jahr 2004, sondern erst auf den Erhebungsstichtag im Jahr 2010 bezog und eine Restnutzungsdauer unter Abzug des fiktiven Gebäudealters (12 Jahre) von der üblichen Gesamtnutzungsdauer (45 Jahre) feststellte. Darüber hinaus wurde lediglich auf den erhöhten Verschleiß von Werkstatt- und Lagerräumen hingewiesen. Weitere Beeinträchtigungen des Bauzustandes wurden nicht ins Treffen geführt. Das Gutachten war sohin nicht für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer geeignet.

Wenn die seitens des Finanzamtes eingeholte **gutachterliche Stellungnahme des Fachbereiches Bewertung-Bodenschätzung vom 30.08.2011** daher zum Schluss kam, dass diesem Gutachten keine ausreichende Nachweiskraft zugebilligt werden konnte, so war dem jedenfalls zuzustimmen. Zwar erfolgte - wie vom Bf eingewendet - im Rahmen dieser gutachterlichen Stellungnahme keine eigenständige Befundaufnahme im Wege des Augenscheins, sondern wurde die Aussagekraft der zu beurteilenden Gutachten (zwischenzeitig war auch bereits das Verkehrswertgutachten/Gutachter2 vorgelegt worden - siehe hierzu näher unten Punkt 2.2.) lediglich im Hinblick auf deren Schlüssigkeit überprüft. Der belangten Behörde ist aber den Ausführungen in ihrer Stellungnahme vom 14.05.2018 zu folgen, wonach es nicht ihre Aufgabe sei, weitere Ermittlungsschritte zu setzen, wenn ein Gutachten zum Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer ungeeignet sei (VwGH 11.05.2005, 2001/13/0162).

2.2. Mit der Beschwerde wurde zum Nachweis der Nutzungsdauer des Objekt2 schließlich ein **Gutachten/Gutachter2 vom 17.11.2010** vorgelegt, aus dem eine Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren ableitbar war.

Wenn es sich dabei auch schon vom Auftrag her tatsächlich um ein **Verkehrswertgutachten** handelte, so konnte dennoch festgestellt werden, dass sich darin eine **genaue Beschreibung des Bauzustandes** des Gebäudes befand. Insbesondere wurde darin auf einen **konkreten Mangel** hingewiesen. Im Zusammenhang mit dem Bau- und Erhaltungszustand wurde nämlich festgehalten, dass die Decke der Tiefgarage im Bereich der Lager- und Werkstättenräume statisch nicht auf die erforderlichen Lasten für Lagerräume ausgelegt war. Aus diesem Grund hätten Verstärkungen mittels CFK Lamellen aufgebracht werden müssen, um die erforderliche Tragfähigkeit zu erreichen. Die Nutzungsdauer des Objektes sei deshalb abgemindert.

Dem Einwand, dass das Gutachten auf die Verkehrswertermittlung gerichtet war, ist entgegenzuhalten, dass – wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108, ausgeführt hat – die Nutzungsdauer eine wesentliche Komponente des Gebäudewertes darstellt. Außerdem wurde dem Punkt "Büroflächen/Lagerflächen: Nutzungsdauer" unter Punkt III. Bewertung/1. Bauwert/a) ein eigener Abschnitt im gegenständlichen Verkehrswertgutachten gewidmet, sodass diesem Gutachten keinesfalls eine Beweiskraft im Hinblick auf die Ermittlung der Nutzungsdauer abgesprochen werden kann.

Wenn es auch zum Bewertungsstichtag 17.11.2010 erstellt wurde und daher aufgrund obiger Ausführungen vom Ansatz her als verfehlt zu erachten ist, so ist dem Bf zuzugestehen, dass aus der Beschreibung jedenfalls eindeutig hervorgeht, dass die durch die fehlende Ausrichtung der Deckenkonstruktion auf höhere Lasten bewirkten **Statikprobleme** bereits im Zuge der Errichtung 2004 entstanden sein mussten.

Die allgemeinen Ansätze im Hinblick auf die Nutzungsdauer der Büroflächen (46 Jahre) und Werkstätten-/Lagerflächen (25 Jahre) sowie die Annahme einer mittleren Lebensdauer von 40 Jahren sind zwar nicht entsprechend untermauert. Sie wurden aber aus in der Bewertungswissenschaft allgemein anerkannten üblichen Gesamtnutzungsdauern (darunter 30-60 Jahre für Gewerbe- und Industriegebäude) abgeleitet, die auch in der gutachterlichen Stellungnahme des Fachbereiches Bodenschätzung-Bewertung unter zusätzlichem Hinweis auf den Nutzungskatalog des SV-Verbandes Steiermark und Kärnten) grundsätzlich bestätigt wurden (dies aber unter Hinweis darauf, dass dadurch die konkrete Nutzungsdauerermittlung nicht ersetzt werden könnte).

Darüber hinaus waren dem Gutachten/Gutachter2 **wesentliche Aspekte** zu entnehmen, denen sich das Bundesfinanzgericht im Rahmen der Beweiswürdigung nicht verschließen konnte:

Aus dem vom Bf vorgelegten Gutachten ergibt sich, dass das Gebäude in Stahlbetonskelettbauweise errichtet wurde. Im Erkenntnis VwGH 28.02.2012,

2009/15/0108, wurde auf die in diesem Zusammenhang allgemeinen, im Gutachten angeführten Erfahrungswerte laut Ross/Brachmann/Holzner hingewiesen, dass in solchen Fällen von einer durchschnittlichen Lebensdauer von 40 bis 60 Jahren auszugehen sei. Im Hinblick auf die im Gutachten angeführten Schäden wurde eine Annahme der konkreten Nutzungsdauer im unteren Bereich dieser Bandbreite als schlüssig erachtet.

Die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes angeführten Schäden waren im Vergleich zu den im gegenständlichen Fall vorliegenden statischen Mängeln erheblich. Laut Gutachten/Gutachter2 wurde auch bei der Verkehrswertermittlung ein Abschlag wegen konstruktiver Mängel der Decke gemacht, der jedoch vergleichsweise gering war. Darin war jedoch nachvollziehbar und glaubhaft dargelegt worden, dass beim gegenständlichen Gebäude statische Mängel vorliegen, die die dessen Nutzungsdauer negativ beeinflussen. Dieser Umstand musste in eine schlüssige Beweiswürdigung jedenfalls einbezogen werden. Es wurde in diesem Zusammenhang als gerechtfertigt erachtet, die Nutzungsdauer zumindest im Bereich der besonders beeinträchtigen Lager- und Werkstättenräume im oberen Mittelfeld der in sämtlichen vorliegenden Gutachten (auch jenem des Fachbereiches Bewertung-Bodenschätzung) ausgewiesenen Bandbreiten zwischen 30 und 60 Jahren, das heißt bei 50 Jahren anzusiedeln. Auf Basis der Berechnung des Bf's in seinem Vorlageantrag wurde daher vom Bundesfinanzgericht ein neuer AfA-Satz von 1,7% ermittelt, der sich dadurch ergab, dass – abweichend von der Berechnung laut Vorlageantrag – auf den den Lagerflächen entsprechenden Gebäudeanteil ein AfA-Satz von 2% (entspricht 50 Jahren) und auf die übrigen Gebäudeteile (Büros, Kleinwohnungen, Schulung, Tiefgarage) der gesetzlich vermutete AfA-Satz von 1,5% angewendet wurde.

2.3.a. Nach Mitteilung des auf diese Weise errechneten AfA-Satzes mittels Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 15.03.2017 wurde vom Bf ein weiteres Gutachten (= **Gutachten/Gutachter3 vom 18.08.2017**) vorgelegt. Darin wurde auf Basis einer Zuordnung der Gesamtbaukosten zu den Teilausführungen eine insgesamte Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren ermittelt. Den Teilausführungen war dabei bezugnehmend auf die konkrete Bauausführung und Nutzung eine von den allgemeinen Erfahrungswerten abgeleitete Nutzungsdauer zugewiesen worden.

2.3.b. Im weiteren Verfahren (Gutachtensergänzungen, Stellungnahme im Zuge des beim Bundesfinanzgericht durchgeföhrten Erörterungsgespräches) betonte der Gutachter, dass er im Rahmen der von ihm angewendeten Methode der Ermittlung der Nutzungsdauer des Gebäudes in bewertungswissenschaftlicher Gesamtbetrachtung die **statische Problematik** nicht dezidiert angesprochen hatte, da diese im Rahmen der von ihm angewendeten Methode zur Ermittlung der Nutzungsdauer nach konkreter Bewertung der einzelnen Gebäudeteile die von ihm ermittelte Nutzungsdauer nicht mehr vermindert hätte. In seiner Gutachtensergänzung vom 08.11.2017 wies er darauf hin, dass die Decke über dem Kellergeschoß für ein Betriebsgebäude mit zu niedrigen Nutzlasten gerechnet und ausgeführt worden sei. Damit bestätigte er das Gutachten/Gutachter2.

Auch wenn die statischen Einschränkungen nur auf die Erdgeschoßdecke (gewerbliche Fläche) gegeben seien, hätte dies im Hinblick auf eine sinnvolle Nutzung auch Auswirkungen auf die anderen Flächen.

Im Zuge des Erörterungsgespräches vom 30.01.2018 betonte der Sachverständige, dass der Statikmangel ein wesentlicher sei, der auch trotz Sanierung durch Anbringung von CFK-Lamellen die technische Nutzungsdauer des Gebäudes insgesamt wesentlich beeinträchtigte, zumal diese Lamellen anfälliger für Beschädigungen sind und im Hinblick auf die darin enthaltenen Klebstoffverbindungen eine kürzere Lebensdauer aufweisen. In seiner weiteren Stellungnahme vom 05.03.2018 stellte er fest, dass die konkrete Darstellbarkeit der Minderung der technischen Nutzungsdauer durch die Minderdimensionierung der Kellergeschoßdecke seriöserweise nur anhand eines Schwingungsberechnungsmodells, wie es unter Umständen an einer Universität erstellt werden könne, möglich sei. Eine mathematisch exakte Nachrechnung sei nicht möglich. Aufgrund baupraktischer Erfahrungswerte verkürze sich die Nutzungsdauer jedenfalls auf die im korrigierten Gutachten ausgewiesene Nutzungsdauer von 49 Jahren und sei der technische Mangel in der nach bewertungswissenschaftlichen Methoden gewöhnlichen Nutzungsdauer mitberücksichtigt.

Hierzu ist zu bemerken, dass, wie oben ausgeführt, der AfA-Satz und dementsprechend die zugrunde gelegte Nutzungsdauer grundsätzlich nicht mathematisch genau errechnet, sondern nur geschätzt werden kann. Aus einem Gutachten muss sich der Nachweis der Wahrscheinlichkeit für die Annahme einer bestimmten Nutzungsdauer ergeben (siehe Kotschnigg, SWK 29/2004, 852ff).

Im gegenständlichen Fall wurde durch **zwei Gutachten attestiert**, dass das beschwerdegegenständliche Gebäude trotz ansonsten guten Bauzustandes durch eine Unterdimensionierung der Kellergeschoßdecke für die unbestritten intensive gewerbliche Nutzung im Rahmen eines Malereibetriebes einen **statischen Mangel** aufweist. Derartige statische Probleme sind aber nach der Rechtsprechung jedenfalls Umstände, aufgrund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer angenommen werden kann (VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108). Auch für einen nicht sachverständigen Laien ist nach allgemeiner Lebenserfahrung nachvollziehbar, dass Mängeln in der Statik eines Gebäudes insofern besondere Tragweite zukommt, als diese für die Nutzer des Gebäudes auch ein gewisses Gefahrenpotenzial bieten und auf drohende Schäden nicht zugewartet werden kann.

2.4. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erscheint die technische Nutzungsdauer des beschwerdegegenständlichen Gebäudes aufgrund der Fehldimensionierung der Kellergeschoßdecke, die die Statik des Gebäudes aufgrund zweier vorliegender Gutachten nachvollziehbar beeinträchtigt, erwiesenermaßen verkürzt und ist damit dem Bf der grundsätzliche Nachweis gelungen, dass die konkrete Nutzungsdauer des Gebäudes kürzer ist als die gesetzlich vermutete von 66,67 Jahren.

2.5. Was das Ausmaß der Nutzungsdauer in seinem korrigierten Gutachten anlangt, so ist dazu zu bemerken, dass dieser Wert, wie vom Gutachter glaubhaft dargestellt, nicht anhand einer mathematisch exakten Berechnung der Auswirkung des statischen Mangels ermittelt werden konnte, sondern im Rahmen Feststellung der Gesamtnutzungsdauer nach bewertungswissenschaftlichen Grundsätzen errechnet wurde.

Wie bereits ausgeführt, ist gerade einer **Schätzung**, wie sie auch bei der Ermittlung der Nutzungsdauer bzw. des entsprechenden AfA-Satzes durchzuführen ist, die fehlende mathematisch genaue Ermittlungsmöglichkeit immanent, sondern bewegt sich diese innerhalb einer gewissen Bandbreite (siehe hierzu auch VwGH Ra 27.04.2017, 2015/15/0062). Die Forderung nach einem aufwändigen Schwingungsmodell, das nur an einer wissenschaftlichen Einrichtung durchgeführt werden könnte, erschien aus diesem Grunde entbehrlich. Letztlich betrug die Differenz zwischen der vom Gutachter nach dessen bewertungswissenschaftlicher Methode ermittelten Nutzungsdauer von 49 Jahren und der vom Bundesfinanzgericht aufgrund des statischen Mangels ursprünglich als nachvollziehbar erachteten kürzeren Nutzungsdauer von 58 Jahren, die aber zufolge des schlüssigen Einwandes des Sachverständigen, dass der Statikmangel auf das ganze Gebäude durchschlage, noch nach unten zu korrigieren war, nur noch wenige Jahre. Damit bewegen die sich im Rahmen der Schätzung der Nutzungsdauer vertretenen Werte innerhalb jener Bandbreite, das heißt um rund 50 Jahre, die jeder Schätzung immanent ist.

Zur vom Gutachter errechneten Nutzungsdauer von 49 Jahren ist anzumerken, dass sich diese aus einer Korrektur der ursprünglich errechneten Nutzungsdauer von 40 Jahren ergab, die über Einwand des Bundesfinanzgerichtes unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 11.06.1965, 2011/64, erfolgte. In seiner korrigierten Berechnung wurden dementsprechend vorwiegend nur jene Teile berücksichtigt, die substanzmäßig untrennbar mit den konstruktiven Teilen des Gebäudes verbunden sind (zB Leitungsführungen in Wand, Decke und Beton bei Installationen, nicht jedoch Feininstallationen), und insofern die sich unter Einbeziehung der kürzerlebigen Gebäudeteile errechnete Gesamtnutzungsdauer von 40 Jahren laut ursprünglichem Gutachten nach oben korrigiert. Selbst bei Ausklammerung der vom Gutachter nach wie vor einbezogenen Gebäudeteile wie Fassade und Verputz hätte sich eine nur geringfügig über 50 Jahren liegende Gesamtnutzungsdauer ergeben.

Im Hinblick darauf, dass bei gewerblich genutzten Objekten nach übereinstimmenden Aussagen sämtlicher vorliegender Gutachten eine Bandbreite für die Annahme einer gewöhnlichen Nutzungsdauer zwischen 30 und 60 Jahren als realistisch angenommen werden kann, erscheint die im Gutachten ausgewiesene Nutzungsdauer von rund 50 Jahren unter Einbeziehung der nachgewiesenen statischen Beeinträchtigung der konstruktiven Teile des Gebäudes als durchaus nachvollziehbar und realistisch. Zum ursprünglich angenommenen AfA-Satz aufgrund der bis zum Ergehen des Ergänzungsersuchens des Bundesfinanzgerichtes vorliegenden Gutachten in Höhe von 1,7%, das entspricht circa 58 Jahren, ist anzumerken, dass der Einwand des nunmehrigen

Gutachters, dass die konstruktive Beeinträchtigung der Kellergeschoßdecke das gesamte Haus in Mitleidenschaft ziehe, sowie dessen zusätzliche und genaueren Ausführungen zur statischen Problematik bzw. Sanierbarkeit des Mangels die nunmehrige Verminderung der Nutzungsdauer rechtfertigten.

Zum Einwand der belangten Behörde im Schreiben vom 14.05.2018, dass nur 25% des Erdgeschoßes als Lager genutzt werden, ist festzustellen, dass in der ergänzenden Stellungnahme zum Gutachten/Gutachter3 darauf hingewiesen wurde, dass das gesamte Erdgeschoß für den Malereibetrieb genutzt und insofern die Kellergeschoßdecke zur Gänze einer höheren Beanspruchung ausgesetzt sei, dies insbesondere auch durch die notwendigen Einfahrten von Kraftfahrzeugen im Erdgeschoßbereich (Werkstätten und Lager).

Insgesamt erschien aufgrund der umfangreichen Ermittlungsergebnisse und zufolge der intensiven Auseinandersetzung im Rahmen mehrerer gutachterlicher Stellungnahmen im Ergebnis die Wahrscheinlichkeit einer geschätzten **Nutzungsdauer von 50 Jahren** (= gerundete Nutzungsdauer laut Gutachten/Gutachter3 von 49 Jahren unter Einbeziehung der dargestellten Erwägungen zum statischen Mangel) als erwiesen.

Der jährliche AfA-Satz betreffend das Objekt2 beträgt somit 2%.

**C) Zur Beweiswürdigung/Rechnung betreffend Instandhaltungsaufwand 2009
Objekt1 (siehe Tz 3 des BP-Berichtes unter Verweis auf Punkt 3 der Niederschrift vom 26.04.2014):**

Wie sich bereits aus der Schlussbemerkung zur über die Außenprüfung aufgenommenen Niederschrift vom 26.04.2014 ergibt, war dieser Punkt zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens **nicht strittig**. Im Rahmen der Prüfung wurden drei Rechnungen der Fa. Firma GmbH in Höhe von insgesamt 14.209,27 € netto nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da es sich bei dieser Firma um eine Scheinfirma handelte. Eine Verarbeitung des Ergebnisses scheiterte lediglich am Umstand, dass bezüglich Einkommensteuer 2009 das gegenständliche Beschwerdeverfahren anhängig war und es dem Finanzamt gemäß § 300 BAO verwehrt war, einen Bescheid im wiederaufgenommenen Verfahren für dieses Jahr und diese Abgabenart zu erlassen. Die diesbezüglichen BP-Ergebnisse waren vielmehr im Rahmen des gegenständlichen Erkenntnisses zu berücksichtigen.

Darüber hinaus ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf mit Ergänzungsersuchen vom 15.03.2017 um Stellungnahme zur beabsichtigten Zurechnung des entsprechenden Werbungskostenbetrages zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Im Zuge am 31.01.2018 durchgeföhrten Erörterungsgespräches hielt der steuerliche Vertreter des Bf's dezidiert fest, dass keine Einwendungen gegen diese Erhöhung bestünden.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

1.a. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 regelt die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gelten für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung die im Folgenden angeführten gesetzlichen Anordnungen.

1.b. Nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen.

1.b. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 in der Fassung vor dem AbgÄG 2012, BGBI. I 112/2012, (seit AbgÄG 2012, BGBI I 112/2012, lit. d) können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

2. § 162 BAO lautet folgendermaßen:

"(1) Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

(2) Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen."

B) Erwägungen:

Strittig war im gegenständlichen Fall die Höhe der jährlichen Absetzung für Abnutzung (Höhe des AfA-Satzes bzw. der entsprechenden Nutzungsdauer) für die Objekt1 und Obj2. Darüber hinaus waren bezüglich des Jahres 2009 die Ergebnisse einer während des Beschwerdeverfahrens durchgeführten Außenprüfung (Nichtanerkennung von Werbungskosten für eine Rechnung/Instandhaltungsaufwand) zu berücksichtigen, die allerdings zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens außer Streit standen.

1. Zur Nutzungsdauer des Objekt1:

Das beschwerdegegenständliche Gebäude diente dem Bf zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ergibt, können für solche Gebäude als Absetzung für Abnutzung jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden, es sei denn, es wird eine andere Nutzungsdauer nachgewiesen.

Von der Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer machte der Bf durch Vorlage eines Gutachtens Gebrauch. Ob ihm dieser Nachweis gelungen ist, war im Rahmen der Beweiswürdigung zu bewerten.

Wie unter dem Punkt "Beweiswürdigung" (Punkt II) dargestellt, war bezüglich dieses Objektes (auch nach Ansicht beider Parteien des Beschwerdeverfahrens) eine

Nutzungsdauer von 25 Jahren als erwiesen anzusehen. Dies entspricht einem AfA-Satz von 4%.

Die jährliche AfA beträgt dementsprechend 4% der unstrittigen Bemessungsgrundlage (= Anschaffungskosten) von $325.507,03 \text{ €} = 13.020,28 \text{ €}$ (anstatt 4.882,60 € laut angefochtenem Erstbescheid 2008 und wie laut angefochtenen Erstbescheiden 2009 und 2010).

2. Zur Nutzungsdauer des Objekt2:

Auch dieses Gebäude diente dem Bf zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Objekt wurde von den Mietern allerdings - das ist unbestritten - betrieblich genutzt.

Der Bf wehrte sich daher in seinem Vorlageantrag gegen die Annahme des sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ergebenden AfA-Satzes von 1,5% zunächst vor allem deswegen, weil er der Meinung war, dass auch auf das beschwerdegegenständliche Gebäude die gesetzlichen AfA-Sätze gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 für im Betriebsvermögen befindliche Gebäude herangezogen werden müssten (= laut der für die beschwerdegegenständlichen Jahre geltenden Fassung des § 8 Abs. 1 EStG 1988 3% für unmittelbar der Betriebsausübung dienende Gebäude; 2,5% für unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie ähnlichen Dienstleistungen dienende Gebäude; 2% für anderen betrieblichen Zwecken dienende Gebäude). Eine unterschiedliche Behandlung von Gebäuden im Privatvermögen könne durch die Reformierung der Immobilienbesteuerung nicht mehr vertreten werden.

In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die gesetzliche Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 unabhängig davon gilt, ob das Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient oder nicht (siehe zB VwGH 30.06.2015, 2013/15/0169).

Auch der Verfassungsgerichtshof hat zwischenzeitlich ausgesprochen, dass gegen die Anwendung von unterschiedlichen Abschreibungssätzen für Gebäude im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden, dies vor allem im Hinblick auf die Möglichkeit des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer (VfGH 23.02.2017, E 1795/2016).

In seinem ergänzenden Schriftsatz vom 13.11.2017 betonte der steuerliche Vertreter des Bf's, dass einerseits dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden könne, dass er in § 8 EStG 1988 pauschalierende Nutzungsdauern festsetzen habe wollen, die von der Realität abweichen. Andererseits habe auch der Verfassungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis auf die unterschiedliche Abnutzungidentität von betrieblich (zB Lagerhalle) und nicht betrieblich (zB Mietwohnung) genutzten Gebäuden hingewiesen. Daraus müsse sich ergeben, dass im betrieblichen Bereich in typisierender Betrachtungsweise die Nutzungsdauer zwischen 33 und 50 Jahren (nach der derzeitigen Rechtslage bei 40 Jahren) läge. Hierzu ist festzuhalten, dass im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e (nunmehr lit. d) EStG 1988 auch diese Erwägungen die

Abgabenbehörde bzw. das Bundesfinanzgericht nicht berechtigen, ohne entsprechenden Nachweis von einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer auszugehen. Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bf's unter Verweis auf *Prodinger* in SWK 6/2018, 310, kann nach ho. Ansicht insofern zugestimmt werden, als die wirtschaftliche Nutzung durch den Mieter dann auf die Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes durchschlagen kann, wenn im Verein mit der konkreten Bauausführung dadurch eine unmittelbare Beeinträchtigung der tragenden Bausubstanz und infolgedessen der technischen Nutzungsdauer des Gebäudes gegeben ist. Diese Sichtweise ist auch aus dem unter Punkt II), Beweiswürdigung zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwGH 28.02.2012, 2009/15/0108, abzuleiten, wo im Übrigen aber auch auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Bezug genommen wird, dass der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer im Regelfall nur durch ein Gutachten über den technischen Bauzustand des Gebäudes erbracht werden kann. Die technische Nutzungsdauer kann vor allem durch einen schlechten Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder (wie hier) durch besondere statische Probleme beeinträchtigt werden. Einer kürzeren wirtschaftlichen Nutzbarkeit kann durch Vornahme einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung Rechnung getragen werden (VwGH 29.03.2007, 2004/15/0006).

Insgesamt bedeuten obige Ausführungen, dass in Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 der Ansatz eines höheren Abschreibungssatzes als 1,5% nur bei Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer möglich war. Der Bf legte im Zusammenhang mit der entsprechenden Nachweisführung mehrere Gutachten vor, deren Beweiskraft im gegenständlichen Verfahren einer eingehenden Würdigung zu unterziehen war.

Wie sich aus den Erwägungen unter dem Punkt "Beweiswürdigung" (Punkt II) ergibt, war bezüglich des beschwerdegegenständlichen Objekts 2 eine Nutzungsdauer von 50 Jahren als erwiesen anzusehen. Dies entspricht einem AfA-Satz von 2%.

Die jährliche AfA beträgt dementsprechend 2% der unstrittigen Bemessungsgrundlage (= Herstellungskosten) von $1.124.349,45 \text{ €} = 22.486,99 \text{ €}$ (anstatt $16.865,24 \text{ €}$ laut angefochtenen Erstbescheiden).

3. Zur Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2009 laut Ergebnis der Außenprüfung:

Wie auch der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung UFS 17.12.2012, RV/2724-W/11, unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 28.05.1997, 94/13/0239; VwGH 31.05.2006, 2002/13/0145; VwGH 28.06.2000, 96/13/0185) ausgeführt hat, wird der Aufforderung nach § 162 BAO dann nicht entsprochen, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger sind. Unauffindbarkeit und Unbekanntheit der Personen an den in den Rechnungen aufscheinenden Adressen sind ausreichend maßgebliche Gründe für die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der Zahlungen waren. Weiters stellt auch die Namhaftmachung von Scheinfirmen bzw. deren nicht ausforschbaren Kontaktpersonen keine hinreichende

Empfängerbenennung dar. Entsprechende Aufwendungen sind daher gemäß § 162 Abs. 2 BAO nicht anzuerkennen.

Im gegenständlichen Fall wurde anlässlich einer beim Bf durchgeführten Außenprüfung festgestellt, dass im Zusammenhang mit einer Rechnung für Instandhaltungsaufwendungen für das Objekt1 dem Bf insofern keine hinreichende Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO gelungen war, als es sich bei der Empfängerin des Betrages laut Rechnung (14.209,17 €) um eine Scheinfirma handelte. Die entsprechenden Werbungskosten waren daher nicht anzuerkennen.

Wie sich aus dem dargestellten Sachverhalt und der Beweiswürdigung ergibt, ist dieser Punkt unstrittig. Infolge des zum Zeitpunkt der Außenprüfung offenen Beschwerdeverfahrens betreffend Einkommensteuer 2009 war diese Feststellung im gegenständlichen Erkenntnis zu berücksichtigen.

Hingewiesen wird darauf, dass der steuerliche Vertreter des Bf's im Zuge des beim Bundesfinanzgericht durchgeführten Erörterungsgespräches die Zurechnung des Betrages von 14.209,17 €, wie im Ergänzungssersuchen vom 15.03.2017 angekündigt, dezidiert außer Streit stellte.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2009 waren daher um diesen Betrag zu erhöhen.

4. Ergebnis:

Im Ergebnis waren die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** für die beschwerdegegenständlichen Jahre infolge der geänderten AfA-Sätze betreffend das Objekt1 sowie das Objekt2 sowie der Feststellungen laut Außenprüfung (2009) folgendermaßen zu ermitteln (Beträge in €):

	2008	2009	2010
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. angef. Erstbescheid	38.593,85	52.217,42	50.590,22
+ AfA lt. angef. Erstbescheid/Objekt1	+4.882,60	+13.020,28	+13.020,28
- AfA lt. Erkenntnis/ Objekt1 = 2008 wie laut BVE und 2009 bzw. 2010 wie lt. Erstbescheiden	-13.020,28	-13.020,28	-13.020,28
+ AfA lt. angef. Erstbescheid/Objekt2	+16.865,24	+16.865,24	+16.865,24

- AfA lt. Erkenntnis/ Objekt2	-22.486,99	-22.486,99	-22.486,99
+ Zurechnung lt. Tz BP- Bericht/Objekt1		+14.209,17	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erkenntnis	24.834,42	60.804,84	44.968,47

IV) Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Dass die gesetzliche Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e (ab AbgÄG 2012 lit. d) EStG 1988 unabhängig davon gilt, ob das vermietete Gebäude betrieblichen Zwecken dient oder nicht, entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes(VwGH 30.06.2013/15/0169) und sind die unterschiedlichen Abschreibungssätze für Gebäude im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich verfassungsrechtlich unbedenklich (VfGH 23.02.2017, E 1795/2016).

Ob Sachverständigengutachten geeignet sind, den gesetzlich vermuteten AfA-Satz gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 zu widerlegen, ist nach der Rechtsprechung im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221). Diese hat jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende Mietobjekt zu erfolgen. Insgesamt lag somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 14. Juni 2018