

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 20.7.2009, 27.10.2009 und 20.1.2011, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007, 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Der vorläufige Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 wird insoweit abgeändert als er gemäß § 200 Abs 2 zweiter Satz BAO für endgültig erklärt wird.

Im Übrigen bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) Bf ist eine Vermietungsgemeinschaft, die die streitgegenständliche Liegenschaft in Adr3, mit allem Zubehör mit Kaufvertrag vom 29.6.2007 um 380.000 € erworben hat.

Ab November 2007 wurde das Geschäftslokal von der Bf an die B GmbH vermietet (Schreiben des Steuerberaters vom 20.12.2007, F-Akt), die einen Handel mit Orientteppichen betreibt.

Betreffend das Jahr 2007 :

In der für das Jahr 2007 übermittelten Überschussrechnung wurde bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem AfA-Satz basierend auf einer angesetzten Restnutzungsdauer von 25 Jahren (4 %) gerechnet und eine Halbjahres-Afa iHv 6.027,17 € angesetzt. Es wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2007 iHv insgesamt 8.055,96 € erklärt.

Im Ersuchen um Ergänzung vom 3.2.2009 abverlangte das Finanzamt folgende Unterlagen: „1) Nachweis der Anschaffungskosten (Kaufvertrag), 2) Mietvertrag bzw

Bekanntgabe des Namens des Mieters und die Höhe des mtl Mietzinses, 3) Nachweis der übrigen Werbungskosten von € 8.028,79, 4) Prognoserechnung, wann kann mit einem Gesamtüberschuss gerechnet werden?“

Mit Schreiben vom 30.6.2009 übermittelte der steuerliche Vertreter den Kaufvertrag vom 29.6.2007, eine Auflistung der Anschaffungs- und -nebenkosten in einer Notarrechnung, die Überschussrechnung 2007, die Anlagenkartei und Bankauszüge. Zu Punkt 2 teilte er mit, dass die monatliche Miete € 2.500,00 ohne USt betrage und Mieter die B GmbH sei. Mit einem Gesamtüberschuss könne nach 25,5 Jahren gerechnet werden (zu Punkt 4).

Im vom Finanzamt am 20. Juli 2009 erlassenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Null festgesetzt und begründend ausgeführt, dass in Fällen des § 1 Abs 2 LVO bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen sei. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setze voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten sei. Aus § 2 Abs 4 erster Satz LVO ergebe sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein müsse.

Da laut den Angaben der Bf die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss erwirtschaftete, sei sie eindeutig der Liebhaberei zuzuordnen und somit keine Einkunftsquelle.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde vom 19. August 2009 wird wie folgt ausgeführt: *„Für Mietgebäude gilt eine Sonderregelung (§ 2 Abs 3 LVO, „große Vermietung“). Sie fallen grundsätzlich unter die Einkünftevermutung; ein Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss muss innerhalb eines „absehbaren Zeitraums“ erwirtschaftet werden. Als absehbarer Zeitraum gilt ein Zeitraum von 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben). Da gemäß Wortlaut der LVO höchstens 28 Jahre gelten, liegt ein absehbarer Zeitraum vor.“*

Im Ersuchen um Ergänzung vom 31.8.2009 führte das Finanzamt ua aus, dass die gesetzliche Afa gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 1,5 % der Bemessungsgrundlage betrage. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer sei durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Weiters wurden Ergänzungspunkte zu den Anschaffungskosten des Mietobjektes, dem mündlichen Mietvertrag (*„Um Bekanntgabe der wesentlichen Punkte des Mietvertrages wird ersucht (ua Name und Anschrift der (des) Mieter(s), genaue Bezeichnung bzw Beschreibung des vermieteten Objektes, Nutzfläche, Ausstattung, Zusammensetzung der Miete - Betriebskosten, USt, Höhe evtl Ablösezahlungen und sonstige Vereinbarungen etc). Um welche Art von Gebäude handelt es sich?“*), der Vermietung (*„Wird die Liegenschaft zur Gänze vermietet? Wenn nein, in welchem Ausmaß wird sie nicht vermietet? Bekanntgabe der*

Gesamtnutzfläche und Nutzfläche der nicht vermieteten Räumlichkeiten - unter Anschluss eines Bauplanes bzw einer Skizze") und der Verrechnung der Betriebskosten abverlangt.

In Beantwortung dieses Ersuchens um Ergänzung führte der steuerliche Vertreter der Bf im Schreiben vom 21.10.2009 ua zur Afa in Höhe von 4 % wie folgt aus: *„Es sind keine eigenen Parkplätze vorhanden, es wurden nur bis auf Widerruf drei Parkplätze vom Magistrat zur Verfügung gestellt. Das Flachdach besitzt keine Wärmedämmung. Der Aufzug ist nicht in Verwendung und müsste mit erheblichem Kostenaufwand umgebaut werden, um den sicherheitstechnischen Anforderungen zu genügen. Das Kellergeschoss ist nicht für Lagerzwecke geeignet. Das Haus ist dadurch praktisch nicht vermietbar. Auf Grund dieses schlechten Bauzustandes erscheint eine Nutzungsdauer von 25 Jahren und somit eine Afa von 4 % gerechtfertigt.“*

In der Berufungsvorentscheidung vom 27. Oktober 2009 wurden für das Jahr 2007 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 4.288,98 festgestellt und wie folgt begründet: *„Die gesetzliche Afa beträgt gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1,5 % der Bemessungsgrundlage. Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer kann nur anerkannt werden, wenn sie durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar dargelegt wird. Da ein solches Gutachten nicht vorgelegt wurde, kann nur eine jährliche Afa in Höhe von € 4.520,38 (Halbjahres-Afa € 2.260,19) anerkannt werden.“*

Im Vorlageantrag vom 13. November 2009 wurde die erklärungskonforme Veranlagung des Jahres 2007 beantragt, wobei auf die diesbezüglichen Ausführungen und der Beantwortung des Ersuchens um Ergänzung verwiesen und eine mündliche Verhandlung beantragt werde.

Betreffend das Jahr 2008 :

Die Feststellungserklärung für das Jahr 2008 langte beim Finanzamt am 8.10.2009 elektronisch ein.

Mit vorläufigem Bescheid vom 13.10.2009 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2008 mit Null festgesetzt und wie folgt begründet: *"In Fällen des § 1 Abs 2 LVO ist bei Auftreten von Verlusten Liebhaberei anzunehmen. Eine Anerkennung der Betätigung als Einkunftsquelle setzt voraus, dass trotz Auftretens zeitweiliger Verluste die Erzielung eines Gesamtgewinnes oder Gesamtüberschusses in einem absehbaren Zeitraum tatsächlich zu erwarten ist. Aus § 2 Abs 4 erster Satz ergibt sich also, dass die Betätigung objektiv ertragsfähig sein muss. Da laut ihren Angaben die Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum keinen Gesamtüberschuss erwirtschaftet, ist sie eindeutig der Liebhaberei zuzuordnen und somit keine Einkunftsquelle."*

Im endgültigen Bescheid gemäß § 200 Abs 2 BAO vom 27.10.2009 wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv € 3.810,92 festgesetzt und begründend auf die Rechtsmittelerledigung hinsichtlich Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2007 und die dortigen Ausführungen betreffend die Höhe der Afa verwiesen.

Mit Fax vom 13. November 2009 wird dagegen Berufung (Beschwerde) eingebracht und eine erklärungskonforme Veranlagung für 2008 beantragt, wobei auf die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung verwiesen werde.

Gutachten:

Eine mit Schreiben vom 26. August 2010, von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen vom 3.5.2010 verfasste, **gutachterliche Stellungnahme** zu dem betreffenden Objekt führte zum Thema „Beschau und Aufnahme des Zustandes der Mietflächen des Betriebobjektes am 15.2.2010, Befund mit Fotodokumentation, Gutachten“ - auszugsweise - aus:

„Rahmengeschehen, Sachverhalt, Zustand der Mietflächen

In der heutigen Form wurde das Gebäude im Zeitraum der Jahre 1976 bis 1984 erbaut und besteht aus: Keller, Erdgeschoß, 1. Stock, 2. Stock, Dachgeschoss.

Die Grundstücksgröße beträgt 856 m², davon sind 656 m² oder ca 77 % bebaut. Gemäß Bebauungsplan dürfen 55 % der Grundstücksfläche bebaut sein.

Wände (Ziegel) und Decken (Stahlbeton) sind größtenteils in Massivbauweise ungedämmt ausgeführt, die zweigeschossige flexible Überdeckung bzw Hofüberdachung wurde mit Stahlträgern und Trapezblechen ohne weitere Wärmedämmung ausgeführt.

Fenster und Türen in Alu-, Holz-, Stahl- und Kunststoffkonstruktionen mit Verbund- und Isolierverglasungen.

Keramische Bodenbeläge, in den Nassräumen keramische Wandbeläge, sonst geputzte und gemalte Wandoberflächen.

Decken aus Eichholzbrettern, Gipskarton und gespachteltem Stahlbeton.

Gaszentralheizung, Heizkörper aus Stahlblech, weiß lackiert. Vor- und Rückläufe aus verzinkten Stahlrohren ohne Dämmung. Kanalrohre aus PVC, Regenrohre, -rinne aus verzinktem Stahlblech.

[...]

Grundsätzlich ist zwischen Baumängeln und Bauschäden zu unterscheiden:

Baumängel sind schon während der Errichtungsphase entstanden, zB Probleme mit den unzähligen Wärmebrücken, den verschiedenen Fußbodenniveaus und Stufen, dem Heizungssystem, den Elektroverteilern, den feuchten Kelleraußenwänden, Drainage-Entwässerungen, fehlende Rinnenheizungen, ungenügende Regenwasserabläufe, fehlende Regenwasserversickerung, fehlende Raumentlüftungen, bauphysikalische Mängel, Konstruktionsmängel, ungenügende Hochzüge bei Dachabdichtungen.

Bauschäden sind dann danach im Laufe der Zeit entstanden, dazu zählen zB beschädigte Lichtkuppeln, Abnützungen an Fenstern und Türen, die beschädigten Blitzfangleitungen, die Schäden in den Nassräumen, Verschimmelungen und diverse Risse im Inneren.

[...]

Aufzug

Dem SV liegen über den bestehenden Aufzug keine Informationen vor. Der Aufzug steht nicht in Verwendung.

Fachdach Hoftrakt

Am Dach ist ein besonders ungünstiger Umstand (Planungs- bzw Ausführungsmangel) auffällig: sämtliche Hochzüge von Abdichtungen sind nicht – wie vorgeschrieben – gegen schädliche UV-Bestrahlung (etwa durch Schutzbleche) abgedeckt. Die Abdichtungsbahnen waren in all den Jahren rundum im Bereich der Wandhochzüge daher einem besonders schnellen Alterungsprozess ausgesetzt, diese Erneuerungen und dauernden Reparaturen werden in den kommenden Jahren sehr teuer werden.

Planstand ist fehlerhaft und nicht nachvollziehbar

Ausnahmslos keiner der im Bauakt befindlichen baubehördlich bewilligten – oder nicht bewilligten – Pläne stimmt mit dem tatsächlichen Gebäudebestand überein. Der Bauakt besteht aus zwei dicken- ungeordneten – Aktenordnern.

Der Aushang des Energieausweises fehlt.

Flächenaufstellung des Mietobjektes

[...]

Nicht vorhandene Unterlagen : Richtiggestellter Lageplan, Wärmebedarfsberechnung, Energiekennzahlberechnung

Gutachten

Aufgrund von Untersuchungen, Aktenstudium und der Beschau können folgende Punkte festgemacht werden:

Widersprüche in Einreichplänen

Bewilligung Aufstockung E.Straße vom 28.6.1984, amtlich korrigiert/ geändert am 29.6.1984 (!) Die Grundstücksgröße beträgt 856 m², davon sind 656 m² oder ca 77 % bebaut. Gemäß Bebauungsplan dürfen 55 % der Grundstücksgröße bebaut sein.

Baumängel im Lager, ehemaliger Hof

Hofüberdachung generell undicht, Nässeintritt bei Dacheinläufen, wiederholte Eintritte von Niederschlagswässern bei Lichtkuppelanschlüssen, Einbauleuchten mussten aus Gründen der Sicherheit demontiert werden, entgegen den behördlich bewilligten Plänen wurden Dämmungen nicht eingebaut, an Wintertagen Temperaturen nahe des Gefrierpunkts, bei Inversion von Temperaturen (außen kalt, innen warm) entsteht aufgrund der großflächigen Wärmebrücken Kondensat, dann „regnet es von der Decke“.

Baumängel an Fenstern und Portalen

teilweise Einscheibenverglasung, teilweise Fensterprofile ohne Dichtungslippen, wetterseitig wiederholte Eintritte von Schlagregenwässern, an Wintertagen Temperaturen nahe des Gefrierpunkts, bei Inversion von Temperaturen (außen kalt, innen warm) entstehen aufgrund der ungedämmten Rahmenprofile großflächig Schwitzwasser bzw Kondensat, dann „stehen innenseitig im Sockelbereich Pfützen“. Teilweise Wandschimmel an ungedämmten Stürzen und Laibungen von Fensterportalen.

Baumängel und Bauschäden an sanitärer Einrichtung

Sanitäre Installationen sind veraltet und unzuverlässig; Gebrauchsuntauglich aufgrund von Korrosion und Undichtigkeiten. WC-Schalen und Waschbecken größtenteils demontiert.

Baumängel und Bauschäden an Haustechnik

Haustechnik veraltet und unzuverlässig; Gebrauchsuntauglich aufgrund von Korrosion und Undichtigkeiten. Pumpenausfall führt zu Überschwemmungen durch Brunnenwasser; Umluft-, Deckenheizungen sind undicht.

Baumängel und Bauschäden an Haustechnik- Heizung/Verteiler

Gasheizung samt Haustechnik schadhaft, veraltet und unzuverlässig. Kostenintensive Warmwasseraufbereitung mit altem E-Boiler. Verteilerpumpen defekt, schadhaft, teilweise demontiert. Korrosion und Undichtigkeiten.

Baumängel bei Aufzug und Anlieferung

Der Aufzug ist nicht in Verwendung und müsste mit erheblichem Kostenaufwand umgebaut bzw verbessert werden, damit er den geltenden Bestimmungen entspricht. Selbst wenn der Aufzug funktionieren würde, wäre der Weg der Anlieferung voller Hindernisse und Stufen.

Waren können wegen der unterschiedlichen Niveaus und der Stufen nicht zeit- und kräftesparend mittels Ameise und Palette verbracht werden, sondern müssen einzeln und händisch (bis in das Obergeschoß) getragen werden.

Lager, Keller und Abstellraum im 1. Stock:

Abmauerungen gegenüber dem nicht angemieteten Gebäudeteil aus Gasbetonsteinen bzw gedämmten Ständerwänden können den Wärmeabfluss aus dem Mietobjekt nicht wirkungsvoll verhindern.

Verkaufsfläche West, Erdgeschoss:

Trotz intensiver Beheizung kann am Tag der Beschau (nachmittags) Innenraumtemperatur mit Mühe auf +13°C gehalten werden.

Baumängel

Probleme mit den unzähligen Wärmebrücken, den verschiedenen Fußbodenniveaus und Stufen, dem Heizungssystem, den Elektroverteilern, den feuchten Kelleraußenwänden, Drainage- Entwässerungen, fehlende Rinnenheizungen, ungenügende Regenwasserabläufe, fehlende Regenwasserversickerung, fehlende Raumentlüftungen, bauphysikalische Mängel, Konstruktionsmängel, ungenügende Hochzüge bei Dachabdichtungen.

Bauschäden

Beschädigte Lichtkuppeln, Abnützungen an Fenstern und Türen, die beschädigten Blitzfangleitungen, die Schäden in den Nassräumen, Verschimmelungen und diverse Risse im Inneren.

Ist der Wärmeschutz gewährleistet?

Nein, eine thermische Gebäudesanierung wurde nicht vorgenommen. Fußböden, Außenwand- und Deckenbauteile wurden ohne entsprechende Dämmung errichtet. Selbst mit erhöhtem Brennstoffbedarf kann ein behagliches Arbeitsklima nicht erreicht werden. Die Oberflächentemperaturen an der Innenseite von Außenbauteilen sind mangels Wärmeschutz zu niedrig.

Es kommt im Inneren der ausgekühlten Bauteile zu Kondensatbildung (Pilzbefall, Korrosion). Eine konstante Raumtemperatur kann nicht gehalten werden.

Ist die Zentralheizung ausreichend dimensioniert?

Nein, die beheizten Räume weisen gemäß Önorm B8135 zu hohe Wärmeverlust auf, der Heizwärmebedarf gemäß Önorm EN 832 wird durch die – nur teilweise betriebsbereite – Gas-Zentralheizung nicht gedeckt. Ein Notkaminanschluss ist nicht vorhanden, die Möglichkeit des „Zuheizens“ mit einem Ofen ist nicht gegeben.

Zusammenfassung

Für die erfolgten Zu- und Umbauten, Veränderungen liegen baubehördlichen Bewilligungen vor. Das Dach der flexiblen Hofüberdachung wurde lt Angabe ohne Wärmedämmung ausgeführt. Die wirtschaftliche Abbruchreife ist für das Objekt gegeben. Mit sehr großem Kostenaufwand könnte das Gebäude insgesamt wärmedämmtechnisch verbessert werden und die Haustechnik erneuert werden.

Achtung Warnung: da seinerzeit mit dem Bau die bebaute Fläche überschritten wurde, bestünde nun im Nachhinein im Zuge der Herbeiführung von notwendigen baubehördlichen Bewilligungen die Gefahr, dass ein Rückbau auf das zulässige Maß bzw ein Teilabbruch vorgeschrieben bzw eingefordert wird oder der Konsens untergeht.

Die gegenständlichen Mietflächen sind aufgrund des mangelnden Wärmeschutzes und auch aufgrund der Durchfeuchtung für Lagerungen und für den Verkauf wenig bzw nur bedingt gebrauchstauglich und behaglich. Am Tag der Beschau konnten nachmittags, bei der Außentemperatur von -4°C, im Verkaufsraum mit großem Heizaufwand 12 °C Innentemperatur aufrecht erhalten werden.“

Das nachgereichte Gutachten enthält auf den Seiten 9 bis 21 zahlreiche Fotos (ua das Gebäude von außen, zu den Baumängeln: Fotos von der Decke mit Wasserflecken bei Lichtkuppeln, von Fenstern und Portalen, von Sanitärräumen, von der Heizungsanlage und deren Leitungen, Stand 15.2.2010) und einen Planauszug (Maßstab 1:100) bzw Auszug aus dem geltenden Bebauungsplan (1:1000).

Betreffend das Jahr 2009 :

Die elektronische Feststellungserklärung für das Jahr 2009 langte am 9.12.2010 beim Finanzamt ein.

Die mit vorläufigem Bescheid vom 20. Jänner 2011 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden iHv insgesamt 15.416 € festgesetzt. Begründend wurde auf die Rechtsmittelerledigung hinsichtlich Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2007 und die dortigen Ausführungen betreffend die Höhe der Afa verwiesen.

In der mit Schreiben vom 25. Februar 2011 eingebrachten Beschwerde wurde die erklärungskonforme Veranlagung beantragt und darauf hingewiesen, dass dem Ersuchen des Finanzamtes vom 31.8.2009 gefolgt und die Fragen sorgfältig mit Gutachten beantwortet worden seien.

Im Vorlagebericht zur Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid 2009 führte das Finanzamt aus, dass das vorgelegte Gutachten ausschließlich Ausführungen betreffend Baumängel an Fenstern, Türen, sanitäre Einrichtungen, Heizung und Haustechnik

und unzureichende Wärmedämmung enthalte, nicht jedoch über den maßgeblichen Bauzustand des Mietobjektes, nämlich das Mauerwerk bzw die konstruktiven und haltbaren Bauteile, welche für die einheitliche technische Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes ausschlaggebend seien. Da der Befund weder den Zustand des Gebäudes ausreichend und vollständig darlege, noch eine Aussage oder einen nachvollziehbaren Bezug von den getroffenen Feststellungen zu einer Restnutzungsdauer treffe, sei das vorgelegte Gutachten nicht geeignet, eine kürzere als die gesetzliche Restnutzungsdauer zu beweisen.

In der abgehaltenen mündlichen Verhandlung verwies der Steuerberater darauf, dass in den Verkaufsräumen und im Lager die Zimmertemperatur nicht über 15 Grad gesteigert werden könne, sodass bei den gegebenen Verhältnissen eine Afa von 4 % angemessen sei. Es sollte weiters berücksichtigt werden, dass das gegenständliche Gebäude 1976 hergestellt worden sei. Im vorgelegten Gutachten seien die Baumängel dargestellt worden, es liege auch keine Wohnung, sondern ein Gewerbebetrieb vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen.

Die Bf vermieteten das mit Kaufvertrag vom 29.6.2007 erworbene Geschäftslokal, das laut Ziviltechnikergutachten vom 3.5.2010 in den Jahren 1976 bis 1984 erbaut wurde, ab November 2007 an eine GmbH, die dieses Objekt als Geschäftslokal verwendete. Hinsichtlich der Vermietung existiert kein schriftlicher Vertrag, die Vermietungseinkünfte werden von der Vermietungsgemeinschaft erklärt und vom Finanzamt gemäß § 188 BAO seit 2007 festgestellt.

Strittig ist, ob die Bf den Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich grundsätzlich vorgesehene Nutzungsdauer hinsichtlich eines ihr zur Erzielung von Mieteinkünften dienenden Betriebsgebäudes erbracht hat. Unstrittig ist die Afa-Basis iHv 301.358,49 €.

Die Bf machte für dieses Gebäude für die streitgegenständlichen Jahre 2007 bis 2009 einen 4 %igen AfA-Satz geltend und reichte im Zuge des Beschwerdeverfahrens ein Gutachten eines Ziviltechnikers vom 3.5.2010 zum Stichtag 15.2.2010 nach. Die beantragte Jahres-Afa betrage 12.054,34 € (4 %) im Gegensatz zu der vom Finanzamt gewährten Afa iHv 4.520,38 € (1,5 %).

In diesem Gutachten werden einerseits zwischen Baumängeln, die schon während der Errichtungsphase entstanden sind, zB Probleme mit unzähligen Wärmebrücken, den verschiedenen Fußbodenniveaus und Stufen, dem Heizungssystem, den feuchten Kelleraußenwänden, ungenügende Regenwasserabläufe, fehlende Raumentlüftung, ungenügende Hochzüge bei Dachabdichtungen, und andererseits Bauschäden, die danach im Laufe der Zeit entstanden sind, zB beschädigte Lichtkuppeln, Abnützungen an

Fenstern und Türen, Schäden in den Nassräumen, Verschimmelungen und diverse Risse im Inneren, unterschieden.

Ausführungen darüber, wie sich die dargestellten Baumängel und Bauschäden in einem schlechten Bauzustand manifestieren, und das Gebäude in seiner Nutzung beeinträchtigen, werden unzureichend aufgezeigt.

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

§ 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 (in der für die Jahre 2007 bis 2009 geltenden Fassung) lautet:

Z 8: Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

lit e: Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dienen, können 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 iSd § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (stRspr; siehe zB VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; 17.11.2004, 2002/14/0042; 29.3.07, 2004/15/0006). Irrelevant ist es dabei, ob das Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient; entscheidend ist bloß, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen (s VwGH 8.8.96, 92/14/0052). Diese gesetzlich unterstellte Nutzungsdauer gilt sowohl bei neu erbauten als auch bei erworbenen Gebäuden, wobei in letzterem Fall die Restnutzungsdauer vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs abhängt (s zB VwGH 20.12.06, 2002/13/0112; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (s VwGH 11.5.05, 2001/13/0162) (Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 42). Es ist also nicht das Alter eines Gebäudes, sondern dessen Bauzustand entscheidend.

Der Bauzustand hängt von der ursprünglich gewählten Bauweise und späteren Beeinträchtigungen ab (zB Erschütterungen, schlecht tragender Untergrund, statische Probleme; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108).

Für die voraussichtliche Nutzbarkeit eines Objektes ist dessen tatsächlicher Bauzustand bestehend aus dem Mauerwerk und den konstruktiven und haltbaren Bauteilen maßgeblich.

Wegen der vom Gesetzgeber aufgestellten Vermutung eines Afa-Satzes von 1,5% ist die Abgabenbehörde nicht gehalten, von sich aus Ermittlungen anzustellen, ob eine kürzere Nutzungsdauer des Gebäudes vorliegt (vgl Zorn in Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 7; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung (Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 159). Um als Nachweis für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer anerkannt zu werden, muss es den konkreten Bauzustand im Zeitpunkt des Ankaufes des Altgebäudes erfassen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden (konkreten) Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren Afa-Satz zu stützen (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Schließlich muss ein Gutachten auch einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten angenommenen Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Dies schließt ziffernmäßige Berechnungen mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (vgl Kotschnigg, SWK 29/2004, 852 ff.).

Zum vorliegenden Gutachten ist auszuführen, dass dieses keine Aussagen oder einen nachvollziehbaren Bezug der getroffenen Feststellungen zu einer Restnutzungsdauer trifft, insbesondere erfolgt keine ziffernmäßige Darstellung der Nutzungsdauer. Der steuerliche Vertreter ersucht mit Vorlage des Gutachtens (mit Schreiben vom 26.8.2010) lediglich um Anerkennung eines Afa-Satzes von 4 %.

Des weiteren wurde es erst im Jahr 2010 (3.5.2010) nach Besichtigung der Gebäude im Jahr 2010 (15.2.2010), also nicht zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft und Beginnes der Vermietung durch die Bf (2007), sondern erst mehrere Jahre später erstellt. Das Gutachten enthält keine Aussagen zum Bauzustand zum maßgeblichen Stichtag 1.11.2007, weshalb es schon aus diesem Grund nicht als tauglich erachtet werden kann, um eine kürzere Nutzungsdauer der Gebäude zu rechtfertigen. Vielmehr ist es auch nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes methodisch verfehlt (zB VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108).

Ein weiterer Grund, die Schlüssigkeit des Gutachtens anzuzweifeln, liegt darin, dass das Gutachten keine Aussagen zum technischen Bauzustand des Gebäudes enthält.

Es beinhaltet keine exakten, detaillierten Tatsachenfeststellungen über den tatsächlichen Bauzustand des gegenständlichen Gebäudes (insbesondere bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile, das sind 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, allfällig bereits bestehende Schäden (insbesondere bezogen auf tragende Bauteile des Gebäudes), die laufende Unterhaltung und die äußeren Einflüsse (vgl. dazu Ross-Brachmann-Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, Seiten 255 und 261), und auch im Anschluss keine entsprechende genaue Dokumentation der Auswirkung beziehungsweise Wertung solcher Befundergebnisse auf die Restnutzungsdauer.

Da das vorgelegte Gutachten somit weder auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes eingeht noch ein nachvollziehbarer Bezug zwischen dem "Befund" und der vom steuerlichen Vertreter angesetzten Restnutzungsdauer hergestellt wird, liegt kein zur Entkräftung der gesetzlichen vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten vor.

Es wurden vom Sachverständigen im Gutachten nicht ausgeführt, inwiefern die angeführten Mängel an Fenstern, sanitären Einrichtungen, Heizung, Haustechnik etc sich in einem so schlechten Bauzustand manifestieren und somit schwerwiegende Baumängel bedingen, sodass eine verkürzte Nutzungsdauer gerechtfertigt wäre.

Da das von der Bf vorgelegte Gutachten nicht dem vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Ausmaß an Konkretisierung und Spezifizierung der Mängel im Bauzustand entspricht, wird es nicht für geeignet erachtet, die gesetzliche Vermutung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988 (in der 2007 bis 2009 geltenden Fassung) zu widerlegen.

Daher war bei einem Gebäude, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung in Ansatz zu bringen.

Zur vorläufigen Festsetzung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009:

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen Bescheides durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Nach § 200 Abs 2 BAO ist bei Beseitigung der Ungewissheit eine vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Abgabenfestsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen Bescheid zum endgültigen erklärt.

Verwaltungsgerichte sind im Hinblick auf die nach jeder Richtung bestehenden Abänderungsmöglichkeit (§ 279 Abs 1 BAO) berechtigt, einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit für endgültig zu erklären. Diese Berechtigung bzw Verpflichtung des Verwaltungsgerichts zur Endgültigerklärung ergibt sich insbesondere aus den Bestimmungen des § 269 Abs 1 (Übergang der abgabenrechtlichen

Befugnisse an Verwaltungsgerichte) und § 270 (kein Neuerungsverbot). Aus diesen Gründen sind Verwaltungsgerichte auch berechtigt, endgültige Festsetzungen durch vorläufige Festsetzungen zu ersetzen. Dies ergibt sich indirekt auch aus § 200 Abs 5, der die Zuständigkeit von Abgabenbehörden zur Endgültigkeitserklärungen nach vorläufigen verwaltungsgerichtlichen Festsetzungen regelt (Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren, 2013, § 200 BAO, Rz 1).

Wie aus der inhaltlichen Begründung ersichtlich, war das vorgelegte Gutachten nicht dem vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Ausmaß an Konkretisierung und Spezifizierung der Mängel im Bauzustand entsprechend ausgeführt, sodass es nicht geeignet war, die gesetzliche Vermutung zu widerlegen.

Damit ist die Ungewissheit im Tatsachenbereich betreffend den vorläufigen Bescheid beseitigt und hat das Bundesfinanzgericht einen endgültigen Bescheid erlassen. Der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2009 war daher insoweit anzuändern, als die Festsetzung endgültig erfolgt.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine ordentliche Revision nicht zulässig, da es nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient.

Wien, am 20. Mai 2015