

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache  
Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 25. Oktober 2012 (St.Nr.  
xxx/xxxx), betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

**Niederschrift und Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 22. Oktober  
2010 betreffend die Jahre 2006 bis 2008:

Im diesbezüglichen Besprechungsprogramm wurde ausgeführt, dass das Objekt O durch  
den Beschwerdeführer der GmbH verpachtet wird.

Das vorgelegte Gutachten des steuerlichen Vertreters würde über die wirtschaftliche  
Restnutzungsdauer des Hauses O absprechen. Seitens der Finanz könne das  
vorgelegte Gutachten, das über die wirtschaftliche Restnutzungsdauer abspreche, nicht  
berücksichtigt werden, da im steuerlichen Sinn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer  
anzusetzen sei. Vollständigkeitshalber werde noch erwähnt, dass der Gutachter  
das Gutachten um den Punkt 3 „Technische Nutzungsdauer“ ergänzt hätte. In der  
ergänzenden Ausführung zur technischen Nutzungsdauer würde jedoch die Herleitung  
der Ansätze fehlen, um das Gutachten nachvollziehen zu können. Die Aussage im  
Gutachten, dass das Gebäude nach 24 Jahren sanierungsbedürftig sei, sei nach Ansicht  
der Außenprüfung zu wenig spezifisch ausgeführt.

### **GUTACHTEN (9. Juni 2010):**

Gutachten über die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Hauses auf der Liegenschaft  
xxx O (Bewertungstichtag: 1. Jänner 2007).

Baufläche Gebäude: 120m<sup>2</sup>

Baufläche befestigt: 35m<sup>2</sup>

Anschlüsse an öffentliche Wasserversorgung, Kanalnetz, Stromnetz, Gasnetz und Telefonnetz.

Bauweise: Massivbauweise

Unterkellerung: Ja, teilweise

Geschosse: EG, OG

Bauausführung: solide

Außenwände: massives Mauerwerk, verputzt und gefärbelt

Dach: Satteldachkonstruktion

Dachrinnen und -abläufe: Außenentwässerung

Deckenkonstruktion: Massivdecken mit verputzter und gefärbelter Untersicht, teilweise Deckenverkleidung

Stiegen: Massivstiege

Baujahr: Laut Angabe Umbau und umfassende Sanierung 1985/86; Ursprung ca. 1925 bis 1930

Bau- und Erhaltungszustand: gut

Baumängel, Bauschäden, notwendige Instandhaltungsarbeiten: soweit sichtbar keine

Besondere wertbeeinflussende Umstände: Lärmimmission.

#### 1. Wirtschaftliche Restnutzungsdauer:

Die gewöhnliche Nutzungsdauer derartiger Geschäftsflächen beträgt, wie der einschlägigen Literatur zu entnehmen ist, maximal rund 50 Jahre.

#### 2. Bestimmung des fiktiven Alters:

##### 2.1. Ableitung aus dem Modernisierungsgrad (Punktrastermethode):

Diese Methode wurde von einem Arbeitskreis der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstücke in Nordrhein-Westfalen entwickelt.

Dieses Verfahren ermöglicht es, die durch Modernisierung verlängerte RND plausibel und nachvollziehbar zu bestimmen.

< Modernisierungsgrad:

Das entscheidende Merkmal zur Ermittlung der RND ist das Alter und der Grad der im Haus durchgeführten Modernisierungen einschließlich durchgeführter Instandsetzungen.

Zur Ermittlung des Modernisierungsgrades soll das nachfolgende Punkteraster dienen.

Aus der Summe der Punkte für die jeweils zum Bewertungsstichtag oder kurz zuvor durchgeführten Maßnahmen ergibt sich der Modernisierungsgrad.

< Modernisierungselemente mit Punkteraster:

Ermittlung des Modernisierungsgrades zum Stichtag:

Modernisierungselemente	Max. Punkte	Punkte
Dacherneuerung inkl. Verbesserung der Wärmedämmung	3	2
Verbesserung der Fenster	2	2
Verbesserung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2	1

Verbesserung der Heizungsanlage	2	2
Wärmedämmung der Außenwände	2	0
Sanierung der Putzfassade samt Anstrich	2	2
Einbau von Barrierefreiheit (Treppenlift)	2	1
Modernisierung des Innenausbau	2	2
Wesentliche Änderung und Verbesserung der Grundrissgestaltung	3	2
SUMME	20	14

Anhand der Tabelle für den Modernisierungsgrad ergibt sich Grad 4 = überwiegend modernisiert.

Bei GND 50 Jahre und einem Gebäudealter von ca. 80 Jahren ergibt sich aus der Tabelle eine RND von rd. 24 Jahren. Das fiktive Alter =  $50 - 24 = 26$  Jahre, das fiktive Baujahr =  $2007 - 26 = 1981$ .

Zum Stichtag 1. Jänner 2007 hat das Gebäude ein fiktives Alter von 26 Jahren. Die Restlebensdauer wird auf Grund des Alters von 26 Jahren mit 24 Jahren angenommen.

Mit Eingabe vom 21. Juli 2010 wurde ein **berichtigtes Restgutachten** betreffend die Liegenschaft übermittelt:

„2. *Technische Nutzungsdauer:*

*Je aufwändiger und besser gedämmt ein Objekt ist, umso kürzer ist wegen der sehr hohen Sanierungskosten die Nutzungsdauer.*

*Bei gegenständlichem Objekt handelt es sich um ein saniertes Geschäftshaus, wobei die Geschäftsräumlichkeiten im EG und im OG situiert sind.*

*Da Geschäftslokale mit Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht mehr vermietbar sind und gänzlich erneuert (ausgenommen die tragenden Wände und Decken) werden müssen, ist aus sachverständiger Sicht mit einer technischen Nutzungsdauer, die der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht, zu rechnen.“*

Mit **Einkommensteuerbescheiden 2010 und 2011** vom 25. Oktober 2012 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit Beträgen von 17.742,74 € (2010) und 23.613,30 € (2011) berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Abschreibung für Abnutzung für das vermietete Objekt O 1,5% betragen würde.

Die Afa 2010 sei demnach mit 930,00 € (1,5% von 124.000,00 €; Halbjahres Afa) berücksichtigt worden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend der Beteiligung seien entsprechend der Mitteilung mit 9.672,74 € angesetzt worden.

Die Afa 2011 sei demnach mit einem Betrag von 1.860,00 € berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 19. November 2012 wurde **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011 eingereicht.

Die Berufung würde sich gegen die Abschreibung für Abnutzung in Höhe von 1,5% der Anschaffungskosten in Höhe von 124.000,00 € für das Objekt O richten. Es werde beantragt, den Abschreibungssatz mit 4,17% laut Sachverständigengutachten, aus dem sich eine Restnutzungsdauer von nur noch 24 Jahren ergebe, festzusetzen.

Demnach würde sich ein Abschreibungsbetrag im Jahr 2010 in Höhe von 2.585,40 € und im Jahr 2011 von 5.170,80 € ergeben.

Erhöhung der Abschreibung bzw. Verminderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

2010: 1.655,40 €

2011: 3.310,80 €

Aus dem Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen würde sich eine wirtschaftliche bzw. technische Restnutzungsdauer betreffend das Objekt O von 24 Jahren ergeben und ein jährlicher Abschreibungssatz von 4,17%.

Das Gutachten würde eingehend zur Frage der wirtschaftlichen und technischen Restnutzungsdauer Stellung nehmen. Weiters sei eine umfassende Beschreibung und auch eben eine umfangreiche Begründung betreffend die Annahmen im Rahmen des Gutachtens erfolgt.

Es werde insbesondere auf die Ausführungen in Doralt, EStG zu § 16, Tz 158, Seite 78 verwiesen:

*„Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Die Behörde ist an das Gutachten nicht gebunden, doch hat sie im Fall des Abgehens zu begründen, weshalb sie das Gutachten für unrichtig erkennt (VwGH 25.4.2011, 99/13/0221).“*

Im gegenständlichen Verfahren würde von Seiten der Behörde jegliche Begründung bezüglich des Abgehens vom Gutachten fehlen. Es werde nur der Abschreibungssatz von 1,5% festgelegt.

Durch das gegenständliche Verfahren werde die kürzere Nutzungsdauer jedoch ausreichend bewiesen (VwGH 25.9.2002, 97/13/0098; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Auch die sonstigen VwGH-Erkenntnisse würden ausdrücklich auf das Erfordernis von Sachverständigengutachten verweisen. Diesem Erfordernis sei im gegenständlichen Fall ausreichend entsprochen worden.

Mit **Ergänzungsersuchen vom 28. November 2012** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:  
1. Hinsichtlich des AfA-Satzes des für Vermietungszwecke entnommenen ehemaligen Betriebsgebäudes werde die Berufung umgehend dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werden.

Die diesbezügliche Rechtsansicht des Finanzamtes sei bereits in der ersten Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 2008 vom 29. November 2010 zur Kenntnis gebracht worden (in der Entscheidung sei unrichtigerweise noch von einer Betriebsaufgabe im Jahr 2008 ausgegangen worden).

Weiters wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, eine Berechnung des Aufgabegewinnes hinsichtlich der Einrichtungsgegenstände zu übermitteln.

Mit **Eingabe vom 17. Dezember 2012** wurde diesem Ersuchen Rechnung getragen und der diesbezügliche Aufgabegewinn mit 0,00 € angegeben.

Um den streitgegenständlichen Sachverhalt umfassend darzustellen, werden im Folgenden noch die **Ausführungen betreffend das Jahr 2008** wiedergegeben:

**< Berufung** vom 16. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2008:

Der Betriebsprüfer sei keineswegs auf das vorgelegte Gutachten hinsichtlich der Nutzungsdauer eingegangen (Afa-Satz: 4,17%).

**< 1. Berufungsvorentscheidung** (29. November 2010):

*„Zum Befund (Gutachten):*

*Der Befund führt nur sehr allgemein in Stichworten die Bauweise und -ausführung an. Die Bauausführung wird als „solide“ beurteilt. Der für die Beurteilung der Restnutzungsdauer wesentliche Bauzustand wird nur sehr ungenau mit "gut" und "Baumängel, Bauschäden, notwenige Instandhaltungsarbeiten: Soweit keine sichtbar" beschrieben. Ein nachvollziehbarer Bezug zwischen dem Befund und der im Gutachten angesetzten Restnutzungsdauer kann daher nicht gesehen werden.*

*Zur wirtschaftliche Restnutzungsdauer:*

*Im Gutachten wurde ein Modernisierungsgrad ermittelt und daraus eine fiktive Gesamtnutzungsdauer GND abgeleitet. Die Restnutzungsdauer wurde dezitiert als „wirtschaftliche Restnutzungsdauer“ nach der Formel Gesamtnutzungsdauer-Gebäudealter angesetzt.*

*Diese Methode ist für die Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer insbesondere bei einem sehr alten Gebäude, wie dem zu beurteilenden, völlig ungeeignet. Bei einem Gebäude in diesem Alter kommt es bei der Bestimmung der Restnutzungsdauer für Zwecke der AfA nämlich vorwiegend auf den Bauzustand und nicht auf das Gebäudealter an. Schon aus diesem Grunde ist das Gutachten zu verwerfen und es wäre ein näheres Eingehen darauf nicht mehr erforderlich.*

*Festgestellt wird weiters, dass die wirtschaftliche Restnutzungsdauer nicht mit der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer verwechselt werden darf und Feststellungen zur wirtschaftlichen Restnutzungsdauer keine Aussage zur betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer und damit zum AfA-Satz treffen.*

*Zu den Ausführungen im Gutachten zur technischen Nutzungsdauer:*

*Lt. Gutachten entspräche die wirtschaftliche Nutzungsdauer auch der technischen Nutzungsdauer. Dies wird sehr allgemein wie folgt begründet: „Je aufwendiger und besser gedämmt ein Objekt ist, umso kürzer ist wegen der sehr hohen Sanierungskosten die Nutzungsdauer. Bei gegenständlichem Objekt handelt es sich um ein gut saniertes(!) Geschäftshaus ... "*

*Da Geschäftslokale mit Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht mehr vermietbar seien und gänzlich erneuert (ausgenommen die tragenden Wände und Decken) werden*

*müssten, sei aus sachverständiger Sicht mit einer technischen Nutzungsdauer, die der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht, zu rechnen.*

*Dazu ist zunächst allgemein festzuhalten, dass zwar in die für die Sachwertermittlung maßgebliche technische Lebensdauer sowie in die übliche Nutzungsdauer auch die Lebensdauern auswechselbarer Bauteile einfließen müssten.*

*Der für die Bemessung der steuerlichen AfA maßgeblichen "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" des Wirtschaftsgutes sind jedoch (um Doppelabschreibungen zu vermeiden) nur jene Bauteile zugrunde zu legen, die üblicherweise im Laufe der Lebensdauer eines Gebäudes nicht erneuert werden. Die mehrmalige Erneuerung mancher Bauteile im Zuge der Lebensdauer des Gebäudes wird im EStG 1988 als Erhaltungsaufwand betrachtet, ist im Jahre der Entstehung als Betriebsausgabe absetzbar und daher nicht in die Ermittlung der "betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer" nach § 7 Abs. 1 EStG 1988 einzubeziehen.*

*Die allgemeine Feststellung im Gutachten, dass die (technische) Nutzungsdauer wegen der sehr hohen Sanierungskosten umso kürzer sei, je aufwendiger und besser ein Objekt gedämmt sei, widerspricht nach Ansicht des Finanzamtes den Denkgesetzen und ist logisch nicht nachvollziehbar. Unklar ist, warum ein Objekt in einem schlechteren Sanierungszustand eine längere technische Nutzungsdauer haben sollte.*

*Überdies erfolgte lt. Angaben im Befund die Sanierung in den Jahren 1985/1986, Angaben zu späteren Sanierungsmaßnahmen bzw. zur Dämmung fehlen völlig, so dass ein Bezug dieser allgemeinen Ausführungen zum bewerteten Objekt nicht aus dem Gutachten ableitbar ist.*

*Die im Gutachten geschilderten Umstände haben auf die technische Nutzungsdauer keinerlei negative Auswirkungen.*

*Die Ausführungen, dass "mit Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer" Geschäftslokale gänzlich erneuert (ausgenommen die tragenden Wände und Decken (!)) werden müssten, widerlegen die Aussagen zur technischen Nutzungsdauer von selbst:*

*Die technische Lebensdauer eines Gebäudes läuft erst dann ab, wenn selbst die tragenden Bauteile (Außenwände, Decken) ausgewechselt werden müssen, deren Erneuerung wirtschaftlich nicht mehr vertretbar ist. Dieser Fall könnte erst nach 200-300 Jahren eintreten.*

#### *Zusammenfassung*

*Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192). Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.*

*Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auch die Aussagekraft von Gutachten zu beurteilen, die vom Steuerpflichtigen selbst erstellt werden. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer.*

*Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).*

*Der Judikatur des VwGH ist somit zu entnehmen, dass die Anforderungen an ein Gutachten, das eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauervermutung nachweisen will, hoch sind und jedenfalls bautechnischer Natur sein müssen.*

*Methodisch verfehlte Gutachten sind nicht geeignet, die Annahme einer kürzeren als der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG vorgesehene Nutzungsdauer zu rechtfertigen.“*

#### **< Gutachterliche Stellungnahme zur Bescheidbegründung:**

##### *„1. Allgemeines:*

*Bei den Begriffen Lebensdauer bzw. Restnutzungsdauer ist es eigentlich ohne Bedeutung, ob wir von einer betriebsgewöhnlichen oder einer wirtschaftlichen Lebensdauer oder RND sprechen, da als Ergebnis der jüngsten bewertungswissenschaftlichen Publikationen der Begriff Lebensdauer durch den Begriff Nutzungsdauer ersetzt wird.*

*Auch der Amtssachverständige Ing. L verwendet in seinen Gutachten zwar immer wieder andere Begriffe, rechnet aber ein Sach- und Ertragswertverfahren wie nach dem LBG.*

##### *1.1. Definitionen:*

##### *Gesamtnutzungsdauer GND:*

*Die für die Wertermittlung maßgebliche Gesamtnutzungsdauer entspricht dem umgangssprachlich gebrauchten Begriff "übliche GND". Sie ist insbesondere von der Bauart (Konstruktion u. Baustoffe), der Bauweise im technische Sinn und der Nutzung abhängig und berücksichtigt in angemessener Weise sowohl die bautechnische als auch die wirtschaftliche Lebensdauer. Voraussetzung ist der ordnungsgemäße Gebrauch (Bewirtschaftung).*

*Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung bezeichnet man die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen (vgl. zusammenfassend mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, § 7).*

*In der ÖNORM B 1802, Pkt. 5.3.5 ist zur Restnutzungsdauer folgendes definiert:*

##### *5.3.5 Restnutzungsdauer:*

*Die restliche Nutzungsdauer von Objekten ist unter Beachtung des technischen Zustandes und der Art der Nutzung sowie unter der Voraussetzung ordnungsgemäßer Erhaltung und Bewirtschaftung einzuschätzen.*

*In der Fachliteratur findet man die unterschiedlichsten Expertenmeinungen zum Thema Nutzungsdauer (GND).*

*Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich die "wirtschaftliche Nutzungsdauer", ausgenommen bei denkmalgeschützten und sonstigen besonders erhaltungswürdigen Gebäuden, auf Grund der geänderten Ansprüche deutlich vermindert hat. Aus den genannten Definitionen in der jüngsten Bewertungsliteratur ist der Begriff "betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer" eindeutig dem Begriff "wirtschaftliche Gesamtnutzungsdauer GND" gleichzusetzen. Daraus abgeleitet lässt sich auch der Begriff "betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer" mit dem Begriff "wirtschaftliche Restnutzungsdauer" gleichsetzen.*

#### *1.2. Ermittlung der betriebsgewöhnlichen Restnutzungsdauer:*

*Grundsätzlich leitet sich die Restnutzungsdauer RND wie folgt ab:*

*Restnutzungsdauer (RND) = Gesamtnutzungsdauer (GND) - Alter*

*Diese Methode setzt die sichere Kenntnis der GND voraus. Da die Kenntnis der GND wiederum nicht vorhanden sein kann, gibt es Probleme bei der Bestimmung der RND. Besser wäre es, die RND unter Berücksichtigung des Bau- und Erhaltungszustandes sowie der wirtschaftlichen Verwendbarkeit eines Gebäudes zu schätzen.*

*Trotzdem bleibt die Bestimmung der RND eine der schwierigsten Aufgaben bei der Immobilienbewertung. Dies gilt besonders für ältere Gebäude, da in diesen Fällen exakt geprüft werden muss, ob sie den heutigen technischen und wirtschaftlichen Ansprüchen noch genügen.*

*Beispielsweise können völlig intakte Gebäude eine RND von 0 Jahren besitzen, wenn sie keiner zeitgemäßen Nutzung mehr zugeführt werden können.*

*Allgemein lässt sich sagen, dass die RND die GND im Alter 0 darstellt.*

*Bei sanierten älteren Gebäuden kommt es zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer RND (Verjüngungsprinzip):*

*Nur durchgreifende Sanierungen und Modernisierungen können die RND verlängern.*

*Im Wohnbereich werden als Modernisierung alle Maßnahmen verstanden, die zu einer Erhöhung des Gebrauchswertes einer Wohnung führen.*

*Dies wären z.B. Verbesserungen:*

- des Grundrisses einer Wohnung (bessere Raumausnutzung)*
- der Belichtung und Belüftung*
- des Schallschutzes*
- des Wärmeschutzes*
- der Sanitäranlagen*
- der Beheizung und der Kochgelegenheiten*
- der Verkehrswege (Aufzug)*
- der behindertengerechten Ausführung*

*Ermittlung der Restnutzungsdauer durch Bildung eines fiktiven Baujahres:*

*Grundgedanke dabei ist, dass das Gebäude zwar ein tatsächliches Alter (Baujahr der Errichtung) hat, auf Grund der meist mehrmaligen Modernisierungen, Um- und Ausbauten jedoch dermaßen verändert ist, dass außer dem Rohbau nichts mehr mit dem ursprünglichen Gebäude ident ist.*



*Die Standards der Ausbauteile werden dabei immer wieder an die Anforderungen angeglichen.*

*Es wäre daher nicht einzusehen, dass die durch Modernisierung neu eingebauten Bauteile sofort das Alter der Bausubstanz teilen.*

*a) Modernisierungsgrad*

*Das entscheidende Merkmal zur Ermittlung der Restnutzungsdauer ist das Alter und der Grad der im Haus durchgeführten Modernisierungen einschließlich durchgreifender Instandsetzungen. Zur Ermittlung des Modernisierungsgrades soll das nachfolgende Punktraster dienen. Aus der Summe der Punkte für die jeweils zum Bewertungsstichtag oder kurz zuvor durchgeführten Maßnahmen ergibt sich der Modernisierungsgrad. Liegen die Maßnahmen weiter zurück (z.B. 20 Jahre), ist ggf. zu prüfen, ob nicht ein geringerer als der maximale Tabellenwert anzusetzen ist.*

*b) Modernisierungselemente mit Punktraster für typische Fälle*

*Modernisierungselemente max. Punkte*

- Dacherneuerung 3*
- Verbesserung der Fenster 2*
- Verbesserung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser) 2*
- Einbau einer Sammelheizung bzw. neuen Etagenheizung 2*
- Wärmedämmung der Außenwände 2*
- Modernisierung von Bädern 2*
- Einbau von Bädern 3*
- Modernisierung des Innenausbaus, z.B. Decken und Fußböden 3*
- Wesentliche Änderung und Verbesserung der Grundrissgestaltung 3*

*Entsprechend der jeweils ermittelten Gesamtpunktzahl kann der Modernisierungsgrad wie folgt ermittelt werden:*

*0 - 1 Punkte = nicht modernisiert*

*2- 5 Punkte = kleine Modernisierungen im Rahmen der Instandhaltung*

*6 - 10 Punkte = mittlerer Modernisierungsgrad*

*11 - 15 Punkte = überwiegend modernisiert*

*16- 20 Punkte = umfassend modernisiert*

*Nicht unter den Modernisierungsbegriff fallen alle Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten, weil sie nur der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes dienen.*

*Das fiktive Alter der baulichen Anlage (Gebäude) ergibt sich aus dem tatsächlichen Alter abzüglich der Anzahl von Jahren, um die sich die Gesamtnutzungsdauer durch die Modernisierung verlängert hat.*

*< Fiktives Alter = GND - Verlängerter RND*

*2. Restnutzungsdauer Objekt O:*

*Die Methode der Bestimmung eines fiktiven Alters bei modernisierten Gebäuden ist der einschlägigen Fachliteratur aus jüngster Zeit zu entnehmen und stellt den letzten Stand der Bewertungswissenschaft dar.*

*Da sich die Finanzämter in ihren diesbezüglichen Entscheidungen meistens auf Entscheidungen des VwGH älteren Datums stützen, liegen den Bescheiden somit immer wieder überholte bewertungswissenschaftliche Erkenntnisse zu Grunde. Das betrifft die gewählte Methode in gegenständlichem Fall wie auch die veralteten Definitionen wie z.B. betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer. Hier hat sich der Stand der Bewertungswissenschaft in den letzten Jahren stark weiterentwickelt. Die Finanzbeamten stützen sich in ihren Entscheidungen jedoch auf veraltete Begriffsdefinitionen bzw. wissen um den derzeitigen Stand der Bewertungswissenschaft nicht mehr Bescheid.*

*Allen jüngst erschienen Publikationen zum Thema Nutzungsdauer ist zu entnehmen, dass sich diese in den letzten Jahren drastisch reduziert hat und daher eine wesentlich kürzere Nutzungsdauer in Gutachten verwendet werden müssten.*

*Nur bei den Finanzbehörden sind diese Erkenntnisse noch nicht angekommen, bzw. werden negiert, weil es dafür noch keine oberstgerichtlichen Entscheidungen gibt. Für gewerblich genutzte Objekte sieht auch die Finanz eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren vor. Warum diese in gegenständlichem Fall nicht berücksichtigt wurde, ist unverständlich.*

*Ebenso ist es wider die jüngste Bewertungswissenschaft, die gewählte Methode der Bestimmung des Modernisierungsgrades und des daraus abgeleiteten fiktiven Alters als völlig ungeeignet zu bezeichnen, da gerade diese Methode eine nachvollziehbare und plausible Möglichkeit der Bewertung modernisierter Gebäude bietet (vergleiche, Sprengnetter, Rösler, Langner, Simon, Kleiber, Gerardy/Möckel, Grück, usw.). Zu sagen, diese Methode berücksichtigt nur das Alter aber nicht den Bauzustand, ist absurd, da sich mit der Bestimmung des Modernisierungsgrades der Bauzustand sehr wesentlich auf das daraus abgeleitete fiktive Alter auswirkt.*

*Da die Finanz für derartige zu 100% betrieblich genutzte Objekte eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren kennt und das Alter infolge Zustandes auf Grund einer wissenschaftlich anerkannten Methode mit 26 Jahren ermittelt wurde, ist die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer mit 24 Jahren anzusetzen.“*

Mit **Vorlagebericht vom 4. Jänner 2013** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gemäß § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

## **ENTSCHEIDUNG:**

**A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Streitgegenständlich ist ausschließlich der anzuwendenden Abschreibungssatz für das vermietete Objekt in O (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

Laut vorgelegtem Gutachten handelt es sich hier um die Vermietung eines Geschäftshauses welches in Massivbauweise errichtet wurde.

Das Gebäude wurde in den Jahren 1985/86 umgebaut und umfassend saniert. Errichtet wurde dieses Gebäude ca. 1925 bis 1930.

Das ursprünglich vorgelegte Gutachten (vom 9. Juni 2010) errechnete diesbezüglich eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes von 24 Jahren (abgeleitet aus dem Modernisierungsgrad – Punktrastermethode). Dabei ist das entscheidende Merkmal zur Ermittlung der RND das Alter und der Grad der im Haus durchgeführten Modernisierungen einschließlich durchgeführter Instandsetzungen.

Nachgereicht wurde hinsichtlich dieses Gutachtens noch eine Berechnung der technischen Nutzungsdauer.

Zentrale Aussage in diesem Gutachten:

*Da es sich hier um ein Geschäftslokal handelt, ist mit Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer das Gebäude nicht mehr vermietbar. Die technische Nutzungsdauer entspricht also der wirtschaftlichen Nutzungsdauer.*

Die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung beträgt unstrittig: 124.000,00 €.

Auf die ursprünglich aufgeworfene Frage, wann tatsächlich eine Betriebsaufgabe anzunehmen sei und folglich der Beginn der Vermietung und Verpachtung, ist gegenständlich nicht einzugehen, da im streitgegenständlichen Jahr 2010 jedenfalls bereits unstrittig der Betrieb aufgegeben wurde.

## **B) Rechtliche Würdigung:**

*Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 idgF 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.*

Diese gesetzliche Bestimmung geht also davon aus, dass grundsätzlich von einer Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren (Abschreibungssatz 1,5%) auszugehen ist. Auf das Baujahr kommt es diesbezüglich nicht an.

Ein höherer AfA-Satz (und somit eine kürzere Nutzungsdauer) kommt – auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist – nur in Betracht, wenn **auf Grund des Bauzustandes** eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer anzunehmen ist.

Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen.

Ein derartiger Beweis ist grundsätzlich mittels **geeignetem Sachverständigengutachten** möglich (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108). Ein derartiges Gutachten muss einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten

Nutzungsdauer enthalten. Ist dieses Gutachten nicht geeignet, als Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer zu dienen, darf die Behörde ohne weitere Ermittlungsschritte von den Darstellungen in diesem Gutachten abweichen und der gesetzlichen Nutzungsdauer folgen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Das Gutachten muss zweifelsfrei den technischen Bauzustand und den Erhaltungszustand im Zeitpunkt des Erwerbes (gegenständlich zu Beginn der Vermietung und Verpachtung) darstellen. Es muss klar nachvollziehbar sein, welche und wie die Restlebensdauer des Gebäudes ermittelt wurde (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den **Bauzustand**, keine Feststellungen zur **Qualität der Bauausführungen** oder zu allenfalls bereits entstandenen Schäden, ist es nicht geeignet einen höheren AfA-Satz zu rechtfertigen (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108).

Der Verwaltungsgerichtshof führte in seinem Erkenntnis (VwGH 2009/15/0108) zur Ermittlung der Nutzungsdauer aufgrund eines Sachverständigengutachtens Folgendes ausdrücklich aus:

*„Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66,6 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens über den (technischen) Bauzustand erbracht werden muss (vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132; VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).*

*Ein vom Steuerpflichtigen zum Nachweis der Nutzungsdauer vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Sie hat im Falle des Abgehens von diesem Gutachten die Gründe dafür in ihrer Entscheidung darzutun. Sie ist aber nicht verpflichtet, ein Gegengutachten erstellen zu lassen. Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich auch vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab; hiebei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen z.B. ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl. VwGH 28.1.2005, 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*

*(vgl. VwGH 22.6.2001, 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 (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (vgl. VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112)."*

Im Folgenden werden die einzelnen Bereiche des vorgelegten Gutachtens im Hinblick auf diese Anforderungen überprüft:

#### **Gutachten vom 9. Juni 2010:**

*< Massive Bauweise sowie solide Bauausführung; guter Bau- und Erhaltungszustand sowie soweit keine sichtbaren Baumängel, Bauschäden bzw. notwendige Instandhaltungsarbeiten:*

Diese klaren Darstellungen lassen keinesfalls auf eine Beeinträchtigung der Substanz des streitgegenständlichen Gebäudes schließen. Die Restnutzungsdauer hängt, wie oben angeführt, vornehmlich vom Bauzustand ab – und dieser ist offensichtlich keinesfalls als mangelhaft einzustufen.

*< Wirtschaftliche Restnutzungsdauer:*

*Das vorgelegte Gutachten zielt in erster Linie auf die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes ab.*

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass es irrelevant ist, ob das Gebäude beim Mieter betrieblichen oder privaten Zwecken dient. Entscheidend ist bloß, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Vermieter vorliegen – dies ist gegenständlich zweifelsfrei der Fall. Der Hinweis auf eine allfällige kürzere wirtschaftliche Restnutzungsdauer ist allerdings nicht geeignet, Anhaltspunkte für mangelnde Bauausführung, Aussagen über den Bauzustand bzw. bereits vorhandene Schäden darzustellen.

Die Darstellung des fiktiven Altes unter Ableitung aus dem Modernisierungsgrad lässt ebenfalls keine Rückschlüsse auf die Bauausführung bzw. den Bauzustand des Gebäudes zu.

Die dargestellten Modernisierungselemente wie zum Beispiel Verbesserung der Heizungsanlage, Barrierefreiheit, Verbesserung der Fenster, etc. lassen allenfalls auf die Nutzungsmöglichkeiten schließen. Diese Bereiche geben aber keinerlei Hinweise auf einen allgemeinen Bauzustand der Substanz und somit auf eine kürzere Restnutzungsdauer – diese Hinweise wären aber zwingend für eine mögliche Abweichung von der gesetzlich vorgegebenen Abschreibung (1,5%).

*In einer Ergänzung zu diesem Gutachten wird noch die technische Nutzungsdauer angeführt.*

*Aber auch in dieser Ergänzung findet sich lediglich der Hinweis, dass es sich gegenständlich um ein saniertes Geschäftsgebäude handelt. Je aufwändiger und besser*

*gedämmt ein Objekt ist, umso kürzer ist wegen der sehr hohen Sanierungskosten die Nutzungsdauer.*

Der Beschwerdeführer übersieht in diesem Zusammenhang, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes nicht von allenfalls hohen Sanierungskosten abhängt. Die getätigten Sanierungsaufwendungen würden nach Ansicht des erkennenden Gerichts allenfalls die Bausubstanz besser schützen und somit die Nutzungsdauer eher verlängern als verkürzen.

Warum Geschäftslokale mit Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer nicht mehr vermietbar sind, kann nicht nachvollzogen werden. Auch wenn allenfalls Adaptierungen und Sanierungsmaßnahmen notwendig sind, so hat dies keinen Einfluss auf die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes; diesbezüglich führt der Gutachter sogar selbst an, dass die tragenden Wände und Decken von einer Sanierung ausgenommen sind. Gerade aber die tragenden Wände und Decken sind substanzieller Teil einer Nutzungsdauer eines Gebäudes und nicht eine allfällige Sanierung von Dämmelementen.

Dem Hinweis, dass somit die technische Nutzungsdauer jener der wirtschaftlichen Nutzungsdauer entspricht, kann demnach keinesfalls gefolgt werden. Auch diese Ergänzung des Gutachtens liefert also keinerlei Hinweise auf mangelhafte Bausubstanz und damit allenfalls verbundene geringere (Rest)Nutzungsdauer.

Der Vollständigkeit halber wird nunmehr auch noch auf die gutachterliche Stellungnahme vom 18. Dezember 2010 eingegangen.

Angemerkt wird hierzu aber, dass wie bereits oben ausgeführt, ein Abweichen von der gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauer nur mittels eines Gutachtens möglich wäre – gegenständliche Stellungnahme kann diese Anforderung nicht ersetzen.

Geht man allerdings davon aus, dass es sich hierbei um eine Ergänzung des bereits vorgelegten Gutachtens bzw. gänzlich um ein neues Gutachten handeln sollte, so kann bereits vorweg festgestellt werden, dass auch in dieser Stellungnahme keinerlei Ausführungen gemacht wurden, um ein Abgehen vom gesetzlich vorgegebenen Abschreibungssatz zu rechtfertigen (keine Ausführungen zum Bauzustand bzw. zur Bausubstanz welche nur mehr eine RND von den beantragten 24 Jahren begründen würde).

Wenn der Gutachter darauf hinweist, dass es in der Fachliteratur unterschiedlichste Meinungen zum Thema Nutzungsdauer (GND) gibt, so ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung des VwGH hier klare Vorgaben herausgearbeitet hat (vgl. VwGH 25.4.2011, 99/13/0221; VwGH 8.8.1996, 92/14/0052; VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Der Gutachter verweist zum Beispiel auf KLEIBER („technische Lebensdauer“ ist nicht mehr existent; wird durch die „Nutzungsdauer“ bzw. „wirtschaftliche GND“ abgelöst) und BRACHMANN (Hinweis, dass sich die wirtschaftliche Nutzungsdauer auf Grund geänderter Ansprüche deutlich vermindert hat). Darstellungen hinsichtlich tatsächlichem Bauzustand und Bausubstanz können auch hierin nicht erkannt werden.

Der Hinweis auf jüngere Bewertungsliteratur kann ebenfalls die gesetzlichen Vorgaben bzw. die Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofes in seiner ständigen Rechtsprechung nicht außer Kraft setzen.

Wiederholend wird vom Gutachter auf den Modernisierungsgrad hingewiesen. Wie bereits oben dargestellt, kann das erkennende Gericht hierin keinen Hinweis/Nachweis auf eine allfällige kürzere Nutzungsdauer erkennen – allenfalls eher ein Hinweis auf eine längere Nutzungsdauer durch den Schutz der Bausubstanz.

Wenn der Gutachter darauf verweist, dass die Finanzämter sich auf Entscheidungen des VwGH älteren Datums stützen, welchen überholte bewertungswissenschaftliche Erkenntnisse zugrunde liegen, so ist auf das doch nicht allzu alte Erkenntnis vom 25.4.2011 (99/13/0221) hinzuweisen.

Auch wenn allenfalls veraltete Begriffe verwendet werden sollten, so sind der Grundtenor bzw. das grundsätzliche Erfordernis welches ein Abweichen vom gesetzlich vorgegebenen Abschreibungssatz rechtfertigen würde, ein Hinweis einer tatsächlich gegebenen mangelhaften Bausubstanz bzw. Bauausführung, welche unmittelbaren Einfluss auf die Nutzungsdauer eines Gebäudes hat.

Selbst der Hinweis „*Im Keller aufsteigende Feuchtigkeit, Holztrüme offenbar teils von Schädlingen befallen*“ hat den Verwaltungsgerichtshof nicht als Gründe für eine kürzere Nutzungsdauer zugelassen, da nicht ausgeführt wurde, inwiefern diese Bereiche die Qualität der Bauausführung beeinflusst hätten - keine nachvollziehbaren Befunde bzw. kein nachvollziehbares Gutachten (vgl. VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277).

Der Gutachter weist darauf hin, dass für gewerblich genutzte Objekte auch die Finanz eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 50 Jahren vorsieht.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer das Gebäude nicht zu gewerblichen Zwecken nutzt, sondern zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung – welche zweifelsfrei zu den außerbetrieblichen Einkünften zählen (§ 2 Abs. 4 EStG 1988).

Wie der Mieter das Gebäude nutzt, ist diesbezüglich irrelevant.

In dieser Stellungnahme wird auch auf ein anderes Objekt Bezug genommen. In diesem Bereich wurden allerdings weitgehend unterschiedliche Bewertungen angeführt.

Diesbezüglich ist anzuführen, dass weder in den Berufungsausführungen noch in weiteren Schriftsätzen der angesetzte Wert in Höhe von 124.000,00 € in Zweifel gezogen wurde. Auch seitens des erkennenden Gerichtes besteht kein Anlass, von diesem Wert abzugehen.

Unter Beachtung der klaren gesetzlichen Vorgaben und der eindeutigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war spruchgemäß zu entscheiden.

Anzumerken ist zur gegenständlichen Sachverhaltsermittlung und zu den Ausführungen des Beschwerdeführers weiters, dass oben angeführte Berufungsvorentscheidung (betreffend das Jahr 2008) einer Vorhaltswirkung gleichkommt (vgl. VwGH 19.9.1995,

91/14/0208). Dem Beschwerdeführer musste also die Problematik bzw. das Erfordernis eines Gutachtens hinsichtlich Bauausführung und Bausubstanz hinlänglich bekannt sein.

### **C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.*

Gegenständlich kann kein Grund erkannt werden, gemäß den gesetzlichen Bestimmungen einer Revision zuzustimmen.

Unter Verweis auf folgende Erkenntnisse kann kein Hinweis auf eine allenfalls vorliegende abweichende Rechtsprechung gefunden werden:

VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277; VwGH 8.8.1996, 92/14/0052; VwGH 25.4.2011, 99/13/0221.

Linz, am 13. Jänner 2015