

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Dr. Adebiola Bayer in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Münzenrieder Karner & Weinhandl Steuerberatung GmbH, Bergäckersiedlung 6, 7100 Neusiedl/See, über die Beschwerde vom 27. Februar 2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 12. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Recht:

1. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einbringungsvertrag vom 29. September 2010 wurde das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers (im Folgenden "Bf.") in die X GmbH eingebracht. Im Zuge dieser Umgründung wurde die Betriebsliegenschaft EZ xxx KG xxxxx, Adresse Adresse1, entnommen und anschließend entgeltlich von der X GmbH genutzt.

Bezüglich des Wertes der Liegenschaft legte der Bf. ein Gutachten vom 29. September 2010 vor. Aus dem Gutachten geht hervor, dass das auf der Liegenschaft befindliche Objekt vermutlich Mitte der 1970er Jahre errichtet, voll unterkellert und insgesamt 730 m² groß sei. Im Jahr 1995 sei es vom Bf. erworben worden. Der Gesamtzustand des Gebäudes sei mäßig bis desolat. Das Kellergeschoß der Halle sei zweigeteilt und das Erdgeschoß sei in vier Abschnitten errichtet worden. Im Erdgeschoß befinde sich eine Wohnung mit 85 m². Das Kellergeschoß sei als Lagerraum geeignet und werde auch derzeit vom Bf. als solcher genutzt. Befahrbar (auch für LKW) sei das Kellergeschoß durch ein elektrisch betriebenes großes Sektionaltor. Das Erdgeschoß der Halle sei

wegen geringer Belastbarkeit auf Grund einer Trägerspannweite der Decke von rund 6 Metern nur beschränkt als Lagerhalle nutzbar, so sei etwa kein Staplerbetrieb möglich. Wie das Kellergeschoß verfüge es ebenfalls über ein auch für LKW durchfahrbares großes elektrisch betriebenes Sektionaltor. Die abgetrennten Lagerräume seien mit einer Gasetagenheizung beheizbar. Die Wohnung verfüge über Vorzimmer, Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Kinderzimmer, Bad, WC und Abstellraum. Sie sei 1996 saniert worden (neue Fenster, separate Gasheizung, Isolierung, etc.) und befinde sich in einem mäßigen Zustand. Sie stehe derzeit leer. Der Bodenwert (Grundwert) betrage EUR 40,00,-- pro m². Nach Durchführung von Erhebungen am örtlichen Realitätenmarkt unter Berücksichtigung von Vergleichspreisen tatsächlicher Verkäufe und zum Verkauf angebotener Grundstücke werde die Schlussfolgerung gezogen, dass für den unbebauten Grund im Ortsgebiet ein Preis zwischen EUR 30,00,-- und EUR 50,00,-- pro m² als ortsüblich angemessen zu bezeichnen sei. Demnach wurde der Grundwert wie folgt berechnet:

"

2.355 m ² à EUR 40,00,--	EUR 94.200,00,--
2.355 x 40	
abzgl. 20% wegen gebundenem Grund	EUR 18.840,00,--
94.200 x 0,20	
Grundwert	EUR 75.360,00,--
Grundwert gerundet	EUR 75.400,00,--

"

Die Normalherstellungskosten je m² Nutzfläche wurden mit EUR 500,00,-- für das Erdgeschoß des Hallenobjektes, mit EUR 250,00,-- für das Kellergeschoß und mit EUR 1.000,00,-- für die Wohnung bestimmt. Daraus ergaben sich laut Gutachten die folgenden Werte:

"

Objektbeschreibung	Maßzahl Nfl.	Wert €	Gesamt €
Halle EG	620 m ²	500,00,--	310.000,00,--
KG	500 m ²	250,00,--	125.000,00,--
Wohnung EG	85 m ²	1.000,00,--	85.000,00,--
			520,00,00,--

abzgl. 88% wegen technischer und wirtschaftlicher Wertminderung (die Marktanpassung sowie der Bauzustand [desolat; Mauern teilweise roh und abbröckelnd; Deckenbekleidung bricht; allgemein massiver Sanierungsrückstau; Sanierung von Grund auf notwendig] sind in der technischen und wirtschaftlichen Wertminderung enthalten) bei einem Alter von

~ 40 Jahren und einer Lebensdauer von rd. 60,0/70,0 J., Berechnungsmethode Ross/Brachmann.

€ 520.000,-- x 0,88 457.600,--

Bauwert Objekt gerundet 63.000,--

"

In Folge wurde der Gesamtverkehrswert wie folgt ermittelt:

"

Verkehrswertermittlung:

Der Verkehrswert ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr erzielt werden kann.

Sachwert:

Bodenwert € 75.400,--

Bauwert Objekt € 63.000,--

Gesamtverkehrswert € 138.400,--

"

Im Zuge eines Vorhalts vom 8. Juli 2011 ersuchte die belangte Behörde den Bf. um Darstellung, wie die Herstellungskosten abgeleitet worden seien, da laut *Kranewitter*, 5. Auflage, die Herstellungskosten für ein Gebäude mit durchschnittlicher Ausstattung zwischen EUR 1.167,00,-- und EUR 1.383,00,-- betragen würden. Darüber hinaus wurde der Bf. um Darstellung ersucht, woher der Abschlag iHv 88% für die technische und wirtschaftliche Wertminderung abgeleitet worden sei.

In seiner Beantwortung stellte der Bf. dar, dass es sich auf Grund der billigen, teilweise nur grob verputzten Rapiddecke, des nur groben Betonbodens, der erneuerungsbedürftigen Fenster und Türen und der fehlenden Isolierung um ein Objekt mit unterdurchschnittlicher, dem heutigen Baustandard nicht mehr entsprechender Bauweise und einfachster Ausstattung handele, was die niedrigen Herstellungskosten begründe. Zur technischen und wirtschaftlichen Wertminderung führte der Bf. aus, diese setze sich aus einem Abschlag iHv 68% für die Restnutzungsdauer von etwa 20 bis 25 Jahren und einem Abschlag iHv 20% für die Marktanpassung und den schlechten Bauzustand bzw. Sanierungsrückstau zusammen.

Im Zuge eines weiteren Vorhalts vom 24. Oktober 2011 monierte die belangte Behörde den Bewertungsmaßstab, da der Teilwert maßgeblich sei, dass als Bewertungsstichtag das Datum der Entnahme, somit der 31. Dezember 2009, ausschlaggebend sei und nicht das Datum der Erstellung des Gutachtens, dass keine Vergleichsliegenschaften angeführt worden seien und dass die Abschläge genauer dargestellt werden müssten. Ein Abschlag iHv 88% sei grundsätzlich hinterfragenswert, da vermutlich bereits ein Abbruchbescheid

oder ein behördliches Benützungsverbot vorliege. Die entsprechenden Unterlagen würden benötigt werden.

Der Bf. entgegnete zum Bewertungsmaßstab, dass im gegenständlichen Fall der Teilwert dem Verkehrswert entspräche. Zum Bodenwert führte der Bf. aus, dass die Vergleichspreise vom Gemeindeamt G eingeholt werden könnten, dass die Herstellungskosten durchschnittlichen Erfahrungswerten entsprächen, die im Austausch mit Baumeistern und Architekten, allenfalls auch in Diskussionen bei Seminaren mit Fachkollegen und Vortragenden begründet seien. In Bezug auf die Restnutzungsdauer gelte die folgende Formel laut *Kranewitter*, 6. Auflage, Seite 78 Punkt 8: $\text{Alter} : \text{Gesamtnutzungsdauer} \times 100 = 66,66\%$. Der Ansatz eines Abschlages iHv 20% beruhe auf Erfahrungswerten, die im Fachaustausch mit Baumeistern und Architekten, allenfalls auch in Diskussionen bei Seminaren mit Fachkollegen und Vortragenden begründet seien. Was den Bewertungsstichtag betreffe, habe sich im Zeitraum von zehn Monaten nichts am Wert des Objektes geändert. Es liege weder ein Abbruchbescheid noch ein behördliches Benützungsverbot vor.

Im angefochtenen Bescheid wurde der nach dem Gutachten ermittelte Wert des Objekts nicht übernommen. Zwar übernahm die belangte Behörde den Grundwert iHv EUR 75.360,00,--, allerdings führte sie zu den angesetzten Herstellungskosten und der technischen Abnutzung aus, dass der schlechte Zustand nicht zwei Mal als Kriterium herangezogen werden könne. So sei eine Wertminderung in Folge von Baumängeln oder Bauschäden nur anzusetzen, wenn diese nicht schon zB durch den Ansatz niedriger Herstellungskosten berücksichtigt worden seien.

Bei der Wohnung würden die Herstellungskosten für eine einfache Ausstattung, unterster Wert iHv EUR 1.020,00,-- herangezogen, bei der Halle der unterste Wert laut *Kranewitter*, Seite 287, iHv EUR 440,00,-- und in Bezug auf das Kellergeschoß werde der Wert des Gutachtens übernommen. Daraus würden sich Herstellungskosten iHv EUR 484.000,00,-- ergeben.

Trotz der niedrigen Herstellungskosten werde ein Abschlag iHv 5%, somit ein Betrag iHv EUR 24.225,00,--, für Bauschäden gewährt. Darüber hinaus werde laut *Kranewitter* auch eine Altersminderung iHv 70%, somit ein Betrag iHv EUR 339.150,00,--, in Abschlag gebracht. Es werde von einer Lebensdauer des Gebäudes von 60 Jahren, einem Alter des Gebäudes von 37 Jahren (laut Bewertungsakt im Jahr 1973 errichtet) und somit von einer Restnutzungsdauer von 23 Jahren ausgegangen. Die von der belangten Behörde ermittelten Herstellungskosten abzüglich der von ihr angesetzten Abschläge führten zu einem Wert iHv EUR 121.125,00,--. Zuzüglich des vom Gutachten übernommenen Grundwertes ergebe sich daraus ein Sachwert iHv EUR 196.485,00,--.

Zum Ertragswert führte die belangte Behörde aus, der Bf. sei zur Nachreichung eines Mietvertrags bzw. der Mietpreise aufgefordert worden. Laut Mitteilung des Bf. betrage der Mietzins EUR 1.000,00,-- monatlich. Da diese Miete nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, werde für den Ertragswert eine fiktive Miete herangezogen:

			Miete pro m ² und Monat	
Halle	EG	620 m ²	2	1.240,00
	KG	500 m ²	0,5	250,00
Wohnung	EG	85 m ²	7	595,00
				2.085,00
jährlich				25.020,00

Davon ausgehend, berechnete die belangte Behörde den Ertragswert wie folgt:

"

Verwaltungskosten

Die Verwaltungskosten werden in der Regel in dem [sic!] Betriebskosten weiterverrechnet. Da es keinen Mietvertrag gibt, werden auch keine Kosten in Abzug gebracht

Instandhaltungskosten 7.267,50

1,5% der Neuherstellungskosten

Mietausfallswagnis 1.251,00

Da das Objekt an die eigene Gesellschaft vermietet wird, erscheint das Mietausfallswagnis nicht so hoch. Angemessen daher laut Finanzamt 5%

Abz. Verzinsung Bodenwert 5.275,20

Rohmietertrag 11.226,30

Kapitalisierungszinssatz 11,2722

Da es sich im vorliegenden Fall um ein gemischtgenutztes Grundstück handelt (Wohnhaus und Lagerhallen), erscheint ein Zinssatz von 7% angemessen

Ross-Brachmann, Vervielfältiger

Berechnung: Bodenwert x Kapitalisierungszinssatz/100 5.275,20

kapitalisiert 126.545,10

Plus Grundwert 75.360,00

Ertragswert gesamt 201.905,10

"

In Folge ermittelte die belangte Behörde unter Heranziehung einer Gewichtung von 1:2 (Sachwert : Ertragswert) den Wert der Liegenschaft und den Gewinn wie folgt:

"

Rechnerische Ermittlung	196.485,00
	201.905,10
	201.905,10
	600.295,20
Verkehrswert	200.098,40
Abzüglich Grundwert	75.360,00
Verkehrswert lt. Finanzamt	124.738,40
Abzüglich RBW	63.028,17
Steuerhängiger Wert	61.710,23
Gewinn lt. Erklärung	84.625,08
Halbsatzeinkünfte KZ 423 beantragt in Höhe von	83.705,04
Plus Entnahme Grundstück	61.710,23
Gewinn lt. Finanzamt	146.335,31

"

Dagegen erhob der Bf. Beschwerde. In Bezug auf die Berechnung nach der Sachwertmethode monierte er die Herstellungskosten, die nach dem Zustand des Gebäudes zu hoch angesetzt seien, den von der belangten Behörde vorgenommenen Abschlag von 5% für Bauschäden, der angesichts der aktuellen Bauschäden zu niedrig angesetzt sei, sowie eine fehlende Marktanpassung auf Grund einer eingeschränkten Verkäuflichkeit. Zur Ertragswertmethode führte der Bf. an, dass die Miete für die Wohnung zu hoch angesetzt sei und laut Stellungnahme eines regionalen Maklers maximal EUR 300,00,-- inklusive Umsatzsteuer zu erzielen seien, dass die Halle im Erdgeschoß zu einem Drittel nicht benutzbar und daher auch nicht vermietbar sei und dass das Mietausfallswagnis zu niedrig angesetzt sei, da die "eigene" Gesellschaft, mit der keine langfristigen Verträge bestünden, keine Bindungsverträge mit ihren Kunden habe; sofern Kunden wegfielen, könne der Standort kurzfristig völlig unwirtschaftlich werden.

In ihrer Beschwerdeentscheidung hielt die belangte Behörde an dem von ihr ermittelten Wert des Grundstücks fest. Zu den von ihr ermittelten Neuherstellungskosten führte sie in ihrer Begründung aus, diese lägen unter dem Wertansatz des Gutachters des Bf., darüber hinaus sei ein 5%iger Abschlag vorgenommen worden. Was den Einwand der fehlenden Marktanpassung betreffe, sei einerseits die gute Lage in unmittelbarer Bahnnähe und mit guter regionaler Anbindung zu entgegnen, andererseits sei im Anlassfall der Teilwert zu ermitteln und ein Abschlag wegen eingeschränkter Verkäuflichkeit würde dem Fortführungsgedanken des § 6 Z 1 EStG 1988 und der wirtschaftlichen Bedeutung der Liegenschaft für den lebenden Betrieb widersprechen. Was den Ertragswert betreffe, habe die belangte Behörde in der gegenständlichen Region Mietpreise zwischen EUR 7,00,-- und EUR 10,00,-- erhoben und unter Berücksichtigung der konkreten Verhältnisse,

wie des laut Gutachtens "mittleren" Zustands der Wohnung, eine Monatsmiete von EUR 7,00,--/m² für die Wohnung angesetzt. Was das Vorbringen betreffe, die Halle im Erdgeschoß sei zu einem Drittel nicht benutzbar, sei zu entgegnen, dass laut Vorbringen des Bf. im Vorakt das gesamte Objekt an die GmbH vermietet sei und andererseits dem Gutachten keine Unbenutzbarkeit oder Unvermietbarkeit zu entnehmen sei. Zur Höhe des Mietausfallwagnisses führte die belangte Behörde aus, dass die durchgehend eigenbetriebliche Nutzung durch den Bf. bzw. "seiner" GmbH seit 1995 sowie die günstige geografische Lage des Objekts gegen den Ansatz eines höheren Mietausfallwagnisses sprächen.

In Folge beantragte der Bf. die Vorlage an das Bundesfinanzgericht und kündigte weitere Ergänzungen bis zum 15. März 2014 an. Die belangte Behörde legte den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Im Zuge des Verfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurden dem Bf. die Mängel des von ihm vorgelegten Gutachtens mitgeteilt, die dazu führten, es nicht als Beweismittel heranziehen zu können, und er wurde aufgefordert, das Gutachten verbessern zu lassen. Der Bf. teilte dem Bundesfinanzgericht mit, keine Ergänzungen bzw. Verbesserungen zum Gutachten vornehmen lassen zu können, und regte die Abhaltung eines Erörterungstermins an. Im Zuge des Erörterungstermins wurde u.a. die für die Wohnung erzielbare Miete thematisiert. Laut Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. sei diese seinerzeit an eine betagte und inzwischen verstorbene Dame vermietet gewesen, laut Auskunft eines Maklers könne eine Miete von maximal EUR 300,00,-- erzielt werden. Er konnte keine Auskunft dazu geben, ob ein schriftlicher Mietvertrag oder entsprechende Unterlagen des Maklers vorlägen. Ein weiteres Thema war die für das gesamte Objekt erzielte Miete. Laut belangter Behörde sei im Jahr 2011 ein Mietertrag iHv EUR 40.000,00,-- erzielt worden, darüber hinaus legte sie einen Mietvertrag vor, wonach für einen Abstellraum im Ausmaß von ca. 50 m² der Hauptmietzins einschließlich Stromkosten EUR 130,00,-- im Monat betragen habe. Nach dem Erörterungstermin reichte der Bf. einen Schriftsatz mitsamt weiteren Unterlagen ein. Insbesondere wies er darauf hin, dass der von der belangten Behörde ins Treffen geführte Mietertrag auch denjenigen für ein weiteres, nicht beschwerdegegenständliches Objekt umfasse und die Jahresmieteinnahmen für die streitgegenständliche Liegenschaft in den Jahren 2010 und 2011 lediglich EUR 13.560,00,-- bzw. EUR 13.040,00,-- betragen hätten. Für die Halle könne unter Anwendung des von der belangten Behörde herangezogenen Mietpreises pro m² und unter Berücksichtigung der teilweisen Unbenutzbarkeit eine monatliche Miete iHv EUR 1.076,67,-- erzielt werden. Was die durchschnittlichen Wohnungsmieten für das Burgenland im Jahr 2009 betreffe, wies der Bf. auf eine Aufstellung der Statistik Austria hin, wonach die durchschnittliche Nettomiete EUR 3,28,-- und die durchschnittliche Bruttomiete EUR 4,43,-- betragen habe. Die belangte Behörde legte ihrerseits dar, wie sie die Mieterträge ermittelt habe. Bezüglich der Wohnung führte sie den Mietertrag für eine Wohnung bis 60 m² mit gutem Wohnwert im Bezirk XY an, der laut Immobilienpreisspiegel

2009 des Fachverbands der Immobilien- und Vermögenstreuhänder EUR 7,00,-- betragen habe.

Der Bf. dem die Ausführungen der belangten Behörde zur Ermittlung der Mieterträge entgegengehalten wurde, ließ dem Bundesfinanzgericht eine Stellungnahme des Bürgermeisters der Gemeinde G zukommen, wonach weder für das Gesamtgebäude noch für Teile davon jemals eine Bau- oder Benützungsbewilligung zu Wohnzwecken vorgelegen sei. Der Amtsleiter der Gemeinde G bestätigte dies gegenüber dem Bundesfinanzgericht. In Folge teilte die Richterin dem Bf. mit, dass dieser Umstand bei der Bewertung zu berücksichtigen sei. Mit Schriftsatz vom 17. Juni 2019 beantragte der Bf., auf Grund der fehlenden Bau- oder Benützungsbewilligung für Bewertungszwecke einen Mietpreis in Höhe von EUR 4,00,-- pro m² für die Wohnung anzusetzen. Die belangte Behörde, welcher der entsprechende Schriftsatz übermittelt wurde, stimmte diesem Ansatz zu.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt

Auf Grund der vorgelegten Akten und dem Vorbringen der Parteien stellt das Bundesfinanzgericht den folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Mit Einbringungsvertrag vom 29. September 2010 wurde das Einzelunternehmen des Bf. in die X GmbH eingebracht. Im Zuge dieser Umgründung wurde die Betriebsliegenschaft EZ xxx KG xxxxx, Adresse Adresse1, entnommen und anschließend entgeltlich von der X GmbH genutzt. Das als Bauland-Mischgebiet gewidmete rechteckige und 2.355 m² große Grundstück war eben und lag am Ortsrand in unmittelbarer Bahnnähe und mit guter regionaler Anbindung. Der Wert des unbebauten Grundstücks betrug EUR 75.360,00,--.

Das darauf befindliche Objekt wurde im Jahr 1973 errichtet und umfasste eine Halle im Erdgeschoß im Ausmaß von 620 m², ein Kellergeschoß im Ausmaß von 500 m² sowie eine Wohnung mit einer Fläche von 85 m² bestehend aus Vorzimmer, Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Kinderzimmer, Bad, WC und Abstellraum. Der Gesamtzustand des Gebäudes war mäßig bis desolat. Das Kellergeschoß konnte als Lagerraum genutzt werden und war durch ein elektrisch betriebenes Sektionaltor auch für LKW befahrbar. Das Erdgeschoss der Halle war wegen seiner geringen Belastbarkeit auf Grund einer Trägerspannweite der Decke von rund sechs Metern nur beschränkt als Lagerhalle nutzbar, so war etwa kein Staplerbetrieb möglich. Die abgetrennten Lagerräume waren

mit einer Gasetagenheizung beheizbar. Die Wohnung wurde im Jahr 1996 saniert (neue Fenster, separate Gasheizung, Isolierung, etc.) und befand sich in einem mäßigen Zustand.

Eine Bau- oder Benützungsbewilligung zu Wohnzwecken lag zu keinem Zeitpunkt vor.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen wurden den unstrittigen Teilen des vom Bf. vorgelegten Gutachtens, den unstrittigen Feststellungen der belangten Behörde sowie der Stellungnahme des Bürgermeisters der Gemeinde G vom 28. Mai 2019 entnommen und werden daher als erwiesen angenommen. Dass ein Drittel der Halle im Erdgeschoß nicht benutzbar gewesen sei, ist dem Gutachten nicht zu entnehmen und wird daher auch nicht als erwiesen angenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt 1: teilweise Stattgabe

Strittig sind einzelne Aspekte der Bewertung des auf der streitgegenständlichen Liegenschaft befindlichen Gebäudes unter Heranziehung der Sachwert- und der Ertragswertmethode.

Bezüglich der Anwendung der Sachwertmethode durch die belangte Behörde wurden vom Bf. die Höhe der angesetzten Herstellungskosten für die Halle, die Höhe des Abschlags für Bauschäden von 5% sowie der fehlende Ansatz einer Marktanpassung moniert. Da die belangte Behörde niedrigere Herstellungskosten ansetzte als im Gutachten, das der Bf. vorlegte, kann seitens des Bundesfinanzgerichts nicht nachvollzogen werden, weshalb die Höhe der Herstellungskosten aus Sicht des Bf. strittig ist.

Im Zuge der Beantwortung des Vorhalts der belangten Behörde vom 24. Oktober 2011 nannte der Gutachter des Bf. die folgende Formel für die Berechnung des Abschlags für die Alterswertminderung eines Gebäudes laut *Kranewitter*⁶, Seite 78:

Alter : Gesamtnutzungsdauer x 100.

Das streitgegenständliche Gebäude war zum Bewertungszeitpunkt 37 Jahre alt, somit würde der Abschlag für die Alterswertminderung beim gegenständlichen Gebäude nach dieser Formel bei rund 62% liegen. Die belangte Behörde erhöhte den Abschlag im Hinblick auf den Zustand des Gebäudes hingegen auf 70%. Angesichts der von der belangten Behörde angesetzten niedrigen Herstellungskosten sowie des

überdurchschnittlich hohen Abschlags für die Altersminderung des Gebäudes kann aus Sicht des Bundesfinanzgerichts ein noch höherer Abschlag für Bauschäden ohne entsprechenden Nachweis durch Beibringung eines weiteren Gutachtens, das den Anforderungen der Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit entspricht, nicht in Erwägung gezogen werden, zumal der Zustand eines Gebäudes nicht mehrfach als Bewertungskriterium berücksichtigt werden soll. Was das Vorbringen des Bf. im Hinblick auf die fehlende Marktanpassung betrifft, wird auf die Ausführungen der belangten Behörde in der Begründung der Beschwerdeentscheidung verwiesen, wonach einerseits die gute Lage in unmittelbarer Bahnnähe und mit guter regionaler Anbindung entgegnet wurde und andererseits darauf hingewiesen wurde, dass im gegenständlichen Fall der Teilwert zu ermitteln war und ein Abschlag wegen eingeschränkter Veräußerbarkeit dem Fortführungsgedanken des § 6 Z 1 EStG 1988 und der wirtschaftlichen Bedeutung der Liegenschaft für den lebenden Betrieb widerspricht. Da der Teilwert der bebauten Liegenschaft zu ermitteln ist und der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten maßgeblich für das Sachwertverfahren ist, kann auch nicht dem Vorbringen des Bf. gefolgt werden, die Buchwerte als Maßstab heranzuziehen. Daher folgt das Bundesfinanzgericht dem Ansatz der belangten Behörde.

Bezüglich der Anwendung der Ertragswertmethode durch die belangten Behörde wurden vom Bf. die Höhe der Miete für die Wohnung sowie des angesetzten Mietausfallwagnisses moniert und ins Treffen geführt, dass die Halle im Erdgeschoß zu einem Drittel nicht benutzbar sei. Was letzteres betrifft, ist dem Gutachten des Bf. lediglich zu entnehmen, dass das Erdgeschoß der Halle wegen geringer Belastbarkeit auf Grund einer Trägerspannweite von rund 6 Metern nur beschränkt als Lagerhalle nutzbar gewesen sei (zB kein Staplerbetrieb möglich), nicht jedoch, dass ein Teil der Halle vollkommen unbenutzbar gewesen sein soll. Daher kann das Bundesfinanzgericht nicht von der Unbenutzbarkeit eines Drittels der Halle im Erdgeschoß ausgehen. Das Mietausfallwagnis wird als *"Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Miet- und Pachtrückstände oder Leerstehen zwischen zwei Mietverträgen entsteht"*, beschrieben (*Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁶, Seite 91). Alleine der Umstand, ob an eine *"eigene"* oder fremde Gesellschaft vermietet wird, ist nicht maßgeblich. Angesichts der für gewerbliche Zwecke günstigen Lage der Liegenschaft und des tatsächlichen langjährigen Mietverhältnisses mit der X GmbH ging die belangte Behörde zu Recht von einem eher geringen Mietausfallwagnis aus. Dem steht auch nicht entgegen, dass der Bf. keinen schriftlichen Mietvertrag mit der X GmbH abschloss. Das Vorbringen des Bf., dass im Zusammenhang mit der Vermietung an die X GmbH als *"eigene"* Gesellschaft des Bf. der Standort als Folge eines möglichen Wegfalls von Kunden kurzfristig unwirtschaftlich werden könne, kann das Bundesfinanzgericht nicht als Argument für den Ansatz eines höheren Mietausfallwagnisses berücksichtigen, da es dem Bf. freisteht, die Liegenschaft an eine andere Person zu vermieten. Daher wird die Höhe des von der belangten Behörde angesetzten Mietausfallwagnisses als angemessen betrachtet.

Änderungen ergeben sich hingegen bezüglich der Höhe der Miete für die Wohnung. Der von der belangten Behörde angesetzten Miete für die Wohnung in Höhe von EUR 7,00,-- pro m² und Monat lag laut ihren eigenen Ausführungen die durchschnittliche Miete für Wohnungen mit frei vereinbartem Mietzins im Bezirk XY mit gutem Wohnwert und einer Größe bis 60 m² laut Immobilienpreisspiegel des Fachverbands der Immobilien- und Vermögenstreuhänder zu Grunde. Zum einen ist zu berücksichtigen, dass sich die Wohnung weder im Bezirk XY befindet noch über eine Größe bis 60 m² verfügt. Als *"guter Wohnwert"* gilt laut *Kranewitter* (Seite 308) eine *"[g]ute Wohnlage, Standardausstattung (bessere Qualität), Balkon, Loggia, Gemeinschaftsanlage, ansprechende Architektur"*. Da sich die Wohnung in unmittelbarer Nähe einer Bahnstrecke auf einem Grundstück befindet, das als Bauland-Mischgebiet gewidmet ist, diese über keine Freifläche verfügt und nicht in eine Gemeinschaftsanlage, sondern in eine Lagerhalle eingegliedert ist, kann aus Sicht des Bundesfinanzgerichts nicht von einem guten Wohnwert ausgegangen werden. Vielmehr wäre ohne Berücksichtigung der fehlenden Bau- oder Benützungsbewilligung zu Wohnzwecken als Ansatz laut Immobilienpreisspiegel 2009 des Fachverbands der Immobilien- und Vermögenstreuhänder die Durchschnittsmiete für eine Wohnung ab 60 m² im Bezirk YZ mit mittlerem Wohnwert iHv EUR 5,00,-- heranzuziehen. Die vom Bf. zunächst angeführte durchschnittliche Nettomiete iHv EUR 3,28,-- bzw. Bruttomiete iHv EUR 4,43,-- für das Burgenland im Jahr 2009 (Quelle: Statistik Austria) wäre hingegen zu unspezifisch, um vom Bundesfinanzgericht berücksichtigt werden zu können. Auch vom steuerlichen Vertreter des Bf. ins Treffen geführte Beurteilung eines Maklers, wonach für die Wohnung eine monatliche Miete von maximal EUR 300,00,-- erzielt werden könne, kann mangels Beibringung schriftlicher Unterlagen nicht berücksichtigt werden. Zu berücksichtigen ist hingegen der vom Bf. belegte Umstand, dass zu keinem Zeitpunkt eine Bau- oder Benützungsbewilligung zu Wohnzwecken vorlag. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes (OGH 19.12.1994, 10 Ob 502/94) ist bei einer Einschränkung einer (Bau-)Genehmigung eine Preisminderung nach dem Vergleichswertverfahren vorzunehmen. Der Bf. und die belangte Behörde kamen überein, diesen Umstand durch den Ansatz einer Miete für die Wohnung iHv EUR 4,00,-- pro m² und Monat zu berücksichtigen. Im Ergebnis wird abweichend von der belangten Behörde eine monatliche Miete für die Wohnung iHv EUR 340,00,-- (EUR 4,00,-- x 85 m²) angesetzt.

Daraus ergibt sich der folgende Ertragswert der Liegenschaft:

Miete gesamt jährlich: EUR 21.960,00,--

Verwaltungskosten: EUR 0,00,--

Instandhaltungskosten: EUR 7.267,50,--

Mietausfallswagnis: EUR 1.098,00,--

abzügl. Verzinsung Bodenwert: EUR 5.275,20,--

Jahresreinertrag: EUR 8.319,30,--

Kapitalisierungszinssatz iHv 7%

Vervielfältiger: 11,2722

Ertragswert der baulichen Anlagen: EUR 93.776,81,--

plus Grundwert: EUR 75.360,00,--

Ertragswert gesamt: EUR 169.136,81,--

Folgt man der nicht strittigen Gewichtung der belangten Behörde im Verhältnis 1x Sachwert : 2x Ertragswert (1x Sachwert iHv EUR 196.485,00,--, 2x Ertragswert iHv EUR 169.136,81,--), ergibt sich ein Verkehrswert der bebauten Liegenschaft iHv EUR 178.252,87,-- einschließlich des Grundwerts und iHv EUR 102.892,87,-- ohne Grundwert. Abzüglich des Restbuchwerts laut Bilanz des Bf. von EUR 63.028,17,-- ergibt sich daraus ein steueranhängiger Wert iHv EUR 39.864,70,--.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt 2: Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs. 2 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichts ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG 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 wurde. Da eine solche Rechtsfrage nicht vorlag, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 10. Juli 2019

