

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***1***, den Richter ***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***5***, ***6***, über die Beschwerde vom 12.5.2016 gegen

- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 13.4.2016,
- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 13.4.2016,
- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013 vom 13.4.2016,
- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 13.4.2016,
- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 13.4.2016,
- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013 vom 13.4.2016,

sowie über die Beschwerde vom 10.6.2016 gegen

- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2014 vom 3.6.2016

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. September 2020 in Anwesenheit der Schriftführerin ***7*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde gegen

- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 13.4.2016,
 - den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 13.4.2016 und
 - den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013 vom 13.4.2016
- wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Den Beschwerden gegen

- den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 13.4.2016,
 - den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 13.4.2016,
 - den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013 vom 13.4.2016 und
 - den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Linz betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2014 vom 3.6.2016
- wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die festgestellten Einkünfte sowie die Verteilung der festgestellten Beträge auf die Teilhaber sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gemäß § 101 Abs 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs 1 lit a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 3.10.2011 kaufte die ***Bf1*** (im Folgenden: Beschwerdeführerin) bzw. ***Gesellschafter1*** zu 75% und ***Gesellschafter2*** zu 25% ein Wohngebäude (Zweifamilienhaus) im Stadtgebiet von ***Ort1*** und erzielte in der Folge Einkünfte aus der Vermietung dieses Objekts.

Am 27.9.2012 wurde die Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin (Feststellungserklärung) für das Jahr 2011 elektronisch eingebracht.

Mit Vorhalt der belangten Behörde betreffend Vermietung ab 2011 vom 15.10.2012 wurde die Beschwerdeführerin unter anderem zur Beantwortung nachstehender Fragen ersucht: „3) *Berechnung der Afa und Anlagenverzeichnis. 4) Wurde von den Anschaffungskosten ein Grundanteil ausgeschieden, wenn ja, in welcher Höhe? Legen Sie bitte auch die Berechnung vor.*“

Mit Schreiben der Beschwerdeführerin vom 2.11.2012 wurde der belangten Behörde unter anderem mitgeteilt, dass als Grundanteil der erworbenen Liegenschaft 20% des Kaufpreises inklusive Nebenkosten ausgeschieden wurden. Der Restbetrag (Anschaffungskosten des Gebäudes) sei einer Absetzung für Abnutzung von 5% unterworfen worden.

In weiterer Folge legte die Beschwerdeführerin auf Verlangen der belangten Behörde ein am 8.2.2013 unterfertigtes Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes vor, demzufolge die Restnutzungsdauer 20 Jahre betrage („Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer vor Sanierung des Zweifamilienhauses ***Lageadresse1***“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen).

Mit Bescheid der belangten Behörde betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 15.2.2013 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin erklärungsgemäß im Betrag von -4.681,84 Euro festgestellt.

Am 21.9.2013 wurde die Erklärung der Einkünfte der Beschwerdeführerin (Feststellungserklärung) für das Jahr 2012 elektronisch eingebracht. Mit Bescheid der belangten Behörde betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2012 vom 24.11.2013 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin erklärungsgemäß im Betrag von -24.296,37 Euro festgestellt.

Am 20.6.2014 wurde die Erklärung der Einkünfte der Beschwerdeführerin (Feststellungserklärung) für das Jahr 2013 elektronisch eingebracht. Mit Bescheid der belangten Behörde betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2013

vom 19.8.2014 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin erklärungsgemäß im Betrag von -12.756,17 Euro festgestellt.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung, die unter anderem die einheitliche Gewinnfeststellung der Jahre 2011 bis 2013 (Nachschauzeitraum 1/2014 bis 9/2014) zum Gegenstand hatte, wurden die Restnutzungsdauer des Gebäudes sowie die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Gebäude und Grund und Boden in Frage gestellt. In diesem Zusammenhang wurde von der Beschwerdeführerin betreffend die Aufteilung der Anschaffungskosten ein am 18.4.2015 unterfertigtes „Gutachten über die Kaufpreisaufteilung einer bebauten Liegenschaft in die Wertanteile Grund und Boden und Gebäude“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt, demzufolge der Grundanteil der erworbenen Liegenschaft 25% der Anschaffungskosten betrage.

In einer Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 19.11.2015 wurden beide von der Beschwerdeführerin vorgelegte Gutachten in wesentlichen Punkten angezweifelt. So sei dieser Stellungnahme zufolge der gutachterliche Nachweis einer kürzeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer von 66,67 Jahren missglückt; dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass durch eine im Jahr 2012 erfolgte Sanierung des Gebäudes sämtliche Mängel und Schäden beseitigt worden seien. Es sei daher *„jedenfalls ab 2013 von einem AfA-Satz [...] von 1,5% auszugehen.“* Zudem wird in der Stellungnahme auch der gutachterlich festgestellte bereinigte Bodenwert angezweifelt, da einerseits im Zuge der Vergleichswertermittlung Liegenschaftsverkäufe zwischen nahen Angehörigen nicht ausgeschieden worden seien und andererseits eine Umrechnung der Vergleichswerte auf eine Geschoßflächenzahl von 0,3 erfolgt sei, obwohl das Bewertungsgrundstück laut Bebauungsplan eine Geschoßflächenzahl von 0,6 habe. Ginge man von einer Geschoßflächenzahl von 0,6 aus und scheide man Liegenschaftsverkäufe zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der Vergleichswertermittlung aus, gelange man zu einem bereinigten Bodenwert pro m² von 255,- Euro (Anm: der im Gutachten ausgewiesene Bodenwert pro m² beträgt 104,- Euro).

Auf die oa Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung wurde durch den Ersteller der Gutachten mit Schreiben vom 10.12.2015 repliziert. Darin wird unter anderem zur Geschoßflächenzahl wie folgt ausgeführt: *„Der Bebauungsplan für das Bewertungsgrundstück weist eine GFZ von max. 0,6 aus. Gleichzeitig enthält der Bebauungsplan eine Beschränkung der bebaubaren Grundfläche von max. 110 m². Das bedeutet, dass das vorhandene Bestandsgebäude bereits eine größere Grundfläche ausweist und die Geschoßanzahl mit 1 für eine Teilfläche begrenzt ist, sodass keine GFZ von 0,6 möglich ist. Die tatsächliche GFZ der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft war daher Grundlage der Ermittlung des Bodenwertes.“*

Im Bericht gem § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wurden betreffend Aufteilung Grund und Boden und betreffend Restnutzungsdauer – jeweils nach Wiedergabe diesbezüglicher Judikatur – folgende Feststellungen getroffen:

*„Am 14.8.2013 wurden vom Magistrat ***Ort1*** 2 m² um einen Preis von € 620,66 zugekauft. Somit liegt ein offensichtliches krasses Missverhältnis des Anteiles an Grund und Boden vor. Laut bundesweitem Fachbereich wurde im erstellten Privatgutachten offensichtlich übersehen, dass das Bewertungsgrundstück selbst laut vorgelegtem Bebauungsplan eine GFZ von maximal 0,6 hat. Die Berechnung mit einem Wert von 0,3 ist für den Fachbereich nicht nachvollziehbar. Die durchgeführte Berechnung ergibt einen Ansatz von Grund und Boden in Höhe von € 255,-- je Quadratmeter. Selbst im Immobilienpreisspiegel der WKO, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, wird ein derartiger Quadratmeterpreis für Baugrundstücke in guter Wohnlage in dieser Höhe ausgewiesen.*

(...)

Laut bundesweitem Fachbereich ist das Gebäude nach der erfolgten Sanierung in einem funktional guten baulichen Zustand und es konnten nach erfolgter Schadensbeseitigung keine Baumängel festgestellt werden. Darüber hinaus wird u.a. auch eine sehr gute natürliche Belichtung attestiert. Es wurde im Gutachten unmissverständlich bestätigt, dass infolge der Schadenbeseitigung im Zuge der Sanierung im Jahr 2012 nicht nur keine Baumängel festgesellt werden konnten, sondern auch eine Reparaturstaubeseitigung vorgenommen wurde und im Gegensatz zu der Zeit davor auch eine wirtschaftliche Überalterung nicht einmal mehr im Ansatz erkennbar ist bzw. festgestellt werden kann. Damit ist von einem Afa-Satz von 1,5% auszugehen.“

Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens wird im Prüfbericht wie folgt ausgeführt: *„Die Feststellungen der Betriebsprüfung, die in der TZ 2 der Niederschrift getroffen wurden, basieren auf im Zuge des Prüfungsverfahrens neu hervor gekommenen Tatsachen und Beweismittel. Als neue Tatsachen und Beweismittel sind zu nennen:*

- die Ermittlung des Wertansatzes für Grund und Boden und*
- die Ermittlung der Restnutzungsdauer des Gebäudes durch die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung.*

Das bedeutet, der Finanzbehörde wurden erst im Betriebsprüfungsverfahren existente Tatsachen und Beweismittel bekannt. Diese neuen Tatsachen führen zu im Spruch anders lautenden Bescheiden bzw. zu geänderten Abgabenvorschreibungen. Der Tatbestand einer Wiederaufnahme von Amts wegen ist daher gegeben.“

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen des Prüfers. Die Verfahren hinsichtlich Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2013 wurden in der Folge

gem § 303 Abs 1 BAO wieder aufgenommen und die Feststellungen des Prüfers berücksichtigende neue Sachbescheide erlassen, wobei begründend jeweils auf die Ergebnisse der Außenprüfung verwiesen wurde.

Mit Schreiben vom 12.5.2016 wurde vom steuerlichen Vertreter der Beschwerdeführerin gegen die im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten neuen Sachbescheide vom 13.4.2016 sowie gegen die jeweiligen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens vom 13.4.2016 Beschwerde eingebracht. In der Beschwerde wurde beantragt, die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens aufzuheben und die Feststellungsbescheide für die Jahre 2011 bis 2013 dahingehend abzuändern, dass diese den vor der Betriebsprüfung erlassenen Sachbescheiden entsprechen. Weiters wurde gem § 262 Abs 2 BAO ein Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gestellt. Zur Rechtswidrigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass die Beschwerdeführerin die Details zur Aufteilung Grund und Boden und Gebäude und der Nutzungsdauer bzw die Grundlagen für die Ermittlung der AfA der belangten Behörde bereits im Zuge der ursprünglichen Veranlagungsverfahren offengelegt habe. Die Grundlagen für die Berechnung der AfA seien der belangten Behörde daher bereits bekannt gewesen. Zudem stelle die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 19.11.2015 kein neu hervorgekommenes Beweismittel, sondern lediglich eine Rechtsansicht des Fachbereichs dar. Es liege daher kein Wiederaufnahmegrund vor. In der Sache wird in der Beschwerde betreffend Restnutzungsdauer unter anderem vorgebracht, dass die ab 3/2012 erfolgten Sanierungsmaßnahmen für die Ermittlung der Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung (2011) nicht maßgeblich seien. Betreffend den Anteil des Grund und Bodens an den Anschaffungskosten wird in der Beschwerde unter anderem ausgeführt, dass die tatsächliche GFZ der Liegenschaft – ungeachtet einer im unbebauten Zustand theoretisch möglichen GFZ von 0,6 – nur 0,3 betrage. Da ein Abbruch des Gebäudes wirtschaftlich nicht möglich sei, habe der Gutachter die schlechte Ausnutzung der Liegenschaft durch die tatsächliche Bebauung bei der Ermittlung des Bodenwertes entsprechend berücksichtigt.

Am 14.5.2016 wurde die Erklärung der Einkünfte der Beschwerdeführerin (Feststellungserklärung) für das Jahr 2014 elektronisch eingebracht. Mit Bescheid der belangten Behörde betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2014 vom 17.5.2016 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin erklärungsgemäß im Betrag von -10.788,58 Euro festgestellt.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 3.6.2016 wurde der oa Bescheid vom 17.05.2016 gemäß § 299 BAO aufgehoben. Mit Bescheid der belangten Behörde betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2014 vom 3.6.2016 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Beschwerdeführerin im Betrag von -2.549,11 neu festgestellt. Begründend wurde dabei auf die Ergebnisse der oa Außenprüfung verwiesen.

Mit Schreiben vom 10.6.2016 wurde von der Beschwerdeführerin gegen den vorgenannten Sachbescheid Beschwerde eingebracht. In der Beschwerde wurde beantragt, die Einkünfte gemäß der ursprünglich eingereichten Steuererklärung festzusetzen. Weiters wurde gem § 262 Abs 2 BAO ein Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Beschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gestellt. Betreffend die Begründung wurde auf die Beschwerde vom 12.5.2016 verwiesen.

Am 12.7.2016 wurden die Beschwerde vom 12.5.2016 und die Beschwerde vom 10.6.2016 zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30.10.2019 wurde die belangte Behörde um Übermittlung von Unterlagen betreffend den im BP-Bericht erwähnten Veräußerungsvorgang vom 14.8.2013 sowie des für den Beschwerdefall maßgeblichen Bebauungsplans ersucht. Zudem wurde die belangte Behörde um Stellungnahme zu der im Bebauungsplan ausgewiesenen Geschoßflächenzahl ersucht.

Mit Schreiben vom 27.11.2019 nahm der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung daraufhin nochmals umfassend zu den in der Beschwerde vorgebrachten Argumenten sowie zu den vorliegenden Gutachten betreffend die Restnutzungsdauer des Gebäudes und betreffend die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden / Gebäude Stellung. Dabei wurden zum Teil erneut die im BP-Bericht sowie die in der Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 19.11.2015 dargelegten Argumente vorgebracht und zum Teil näher erläutert. In diesem Zusammenhang wurde erneut die Beweiskraft der vorliegenden Gutachten in Frage gestellt. Betreffend den Bodenwert gelangte der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung im Rahmen seiner Stellungnahme auf der Grundlage bereinigter Vergleichswerte zu einem Wert von 225,- Euro (arithmetisches Mittel) bzw 230,- Euro (gewogenes Mittel) pro Quadratmeter. Eine an der Geschoßflächenzahl orientierte Ermittlung des Bodenwerts beurteilt der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung dabei als nicht sachgerecht. Dies insbesondere mit der Begründung, dass bei dem im Beschwerdefall zu bewertenden Zweifamilienwohnhaus im Wohngebiet die Geschoßflächenzahl bereits dem Grunde nach keinen Einfluss auf den Verkehrswert habe. Die im gegenständlichen Gutachten erfolgte (lineare) Umrechnung der Geschoßflächenzahl sei darüber hinaus auch nicht sachgerecht.

Zudem wurden von der belangten Behörde die mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 30.10.2019 angeforderten Unterlagen vorgelegt.

Die Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 27.11.2019 sowie die folgenden Unterlagen wurden der Beschwerdeführerin mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 17.12.2019 zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht:

- Bebauungsplan Stadt ***Ort1*** „Nördliche ***Straße***“ vom 9.5.2005

- Grundstücksrückstellungsvertrag vom 12.3.2013, abgeschlossen zwischen der Stadt ***Ort1*** und den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin
- Tauschvertrag 10.6.2013, abgeschlossen zwischen den Ehegatten ***AB*** und ***BB*** einerseits sowie den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin andererseits

Mit Schreiben vom 4.1.2020 replizierte die Beschwerdeführerin auf die Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 27.11.2019 und gab dabei zum Teil erneut die bereits in der Beschwerde vorgebrachten Argumente wieder. Darüber hinaus wurde betreffend die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden / Gebäude vorgebracht, dass ein Grundanteil in Höhe von 20% des Kaufpreises Erfahrungswerten zufolge ein marktüblicher Wert sei, der sich auch bei Neubauprojekten annähernd ergebe, wobei der Stellungnahme Ist-Zahlen eines im Jahr 2013 im Stadtgebiet von ***Ort1*** realisierten Neubauprojektes beigelegt wurden. Betreffend die Maßgeblichkeit der Geschoßflächenzahl im Rahmen der Ermittlung des Bodenwerts wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass es sich gegenständlich nicht um eine Liegenschaft zur Wohneigennutzung handle, sondern um ein Investment, das der Ertragserzielung diene. Darüber hinaus übersehe der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um eine bebaute Liegenschaft handle. Die vom Bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung herangezogenen Vergleichspreise von unbebauten Grundstücken seien daher ohne Berücksichtigung der Geschoßflächenzahl nicht dazu geeignet, den Bodenwertanteil am Kaufpreis der gegenständlichen Liegenschaft zu ermitteln.

Das Schreiben der Gesellschafter der Beschwerdeführerin vom 4.1.2020 inklusive Beilagen wurde der belangten Behörde mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 21.1.2020 zur Kenntnis gebracht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 21.1.2020 wurde die Bau- und Bezirksverwaltung des Magistrats ***Ort1*** um Vorlage des Bauaktes zur Einlagezahl ***EZ1***, ***KG1***, Bezirksgericht ***Ort1***, GST-NR ***GStNr1*** und ***GStNr2*** (Lageadresse ***Lageadresse1***) ersucht.

Mit Vorhalt des Bundesfinanzgerichts vom 21.1.2020 wurde die Beschwerdeführerin um Stellungnahme und Vorlage entsprechender Belege zu Art und Umfang der im Jahr 2012 durchgeführten Generalsanierung des Gebäudes ersucht.

Mit Schreiben vom 3.2.2020 erläuterten die Gesellschafter der Beschwerdeführerin die im Jahr 2012 im Zuge der durchgeführten Generalsanierung erfolgten Arbeiten und legten dem Schreiben entsprechende Belege (Rechnungen) bei.

Mit Schreiben vom 6.2.2020 führte der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung unter Verweis auf diesbezügliche Fachliteratur im Wesentlichen aus, dass zur Ermittlung des Verkehrswertes des Grund und Bodens im Beschwerdefall von dem vom

bundesweiten Fachbereich Immobilienbewertung ermittelten durchschnittlichen Bodenpreis iHv 225,- Euro pro Quadratmeter kein Bebauungsabschlag in Abzug zu bringen sei und dieser Wert folglich dem Verkehrswert des Grund und Bodens entspreche.

Den Parteien wurden die Stellungnahme der beschwerdeführenden Partei vom 3.2.2020 sowie die Stellungnahme der belangten Behörde vom 6.2.2020 gemeinsam mit der Ladung zur mündlichen Verhandlung zugesendet.

Am 16. September 2020 wurde antragsgemäß eine mündliche Verhandlung durchgeführt, worin die Parteien im Wesentlichen ausgeführt haben wie in den Schriftsätzen im bisherigen Verfahren.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Feststellungen betreffend die Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

An der ***Bf1*** (im Folgenden: Beschwerdeführerin) sind ***Gesellschafter1*** zu 75% und ***Gesellschafter2*** zu 25% beteiligt.

Die Gesellschafter der Beschwerdeführerin haben die bebaute Liegenschaft EZ ***EZ1***, Grundbuch ***KG1*** mit der Lageadresse ***Lageadresse1*** (im Folgenden: Liegenschaft) am 3.10.2011 um einen Kaufpreis von 238.000,- Euro erworben (***Gesellschafter1*** zu 75% und ***Gesellschafter2*** zu 25%). Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 10.948,00 Euro. Die Anschaffung erfolgte zum Zweck der Vermietung durch die Beschwerdeführerin.

Die Grundstücksfläche betrug im Zeitpunkt der Anschaffung 527 m². Das sich auf der Liegenschaft befindliche Gebäude wurde im Jahr 1922 errichtet; im Jahr 1962 erfolgte ein Zubau. Bei dem Gebäude handelt es sich um ein zweigeschoßiges Zweifamilienwohnhaus mit jeweils einer Wohnung im Erdgeschoß und einer Wohnung im Obergeschoß.

Die sich im Obergeschoß befindliche Wohnung wurde bis zum Verkauf an die Beschwerdeführerin durch den bisherigen Eigentümer selbst zu Wohnzwecken genutzt. Die sich im Erdgeschoß befindliche Wohnung wurde vermietet. Das Mietverhältnis wurde nach dem Erwerb der gegenständlichen Liegenschaft von der Beschwerdeführerin zunächst übernommen (Mietzins: 6,20 Euro/m²) und in weiterer Folge aufgelöst.

Im Jahr 2012 erfolgte eine Generalsanierung des Gebäudes, wobei sich die Kosten der Sanierung auf 136.435,00 Euro brutto (= 113.696,00 Euro netto) beliefen. Mit der Generalsanierung wurden im Wesentlichen im Zeitpunkt des Erwerbs durch die Beschwerdeführerin vorhandene Baumängel/-schäden beseitigt. So wurde im Zuge der Sanierung eine bislang fehlende Dämmung gegen Schall, Wärme und Feuchtigkeit ergänzt; zudem wurden „mangelhafte Verarbeitung und konstruktive und optische Mängel“ beseitigt (vgl. „Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer vor Sanierung des Zweifamilienhauses ***Lageadresse1***“ vom 8.2.2013, Seite 6). Konkret umfasste die Sanierung folgende Maßnahmen:

- Entfernung alter Fußböden und Wandbeläge wie Fliesen und Tapeten, tw Entfernung Estrich, tw Abschlagen des Innenputzes, Entfernung der Eternitfassade samt Dämmung;
- Herstellung von Wärmedämmungen im Bereich der Bodenplatte EG, der Decke über EG, der obersten Geschoßdecke (Dachboden), sowie teilweise Erneuerung des Estrichs;
- Freilegung erdberührter Wohnungsaußenmauer/Flachdach – Erneuerung der Abdichtung und Herstellung einer zeitgemäßen Dämmung;
- teilweise Erneuerung der Elektro-, Heizungs- und Sanitärinstallation, sowie Erneuerung der Sanitäreinrichtung;
- Erneuerung Fußboden-/Wandbeläge (Fliesen, Parkett);
- Austausch der Fenster und der Terrassentüren sowie der Wohnungseingangstüren/-innentüren;
- Herstellung Wärmedämmverbundsystem statt Eternitfassade mit Dämmung;
- Erneuerung von Stiegegeländern/Absturzsicherungen;
- Malerarbeiten

Infolge der Sanierungsmaßnahmen kam es zu einer Vergrößerung der Wohnnutzfläche von 139m² auf 148m². Diese Veränderung ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass Gangflächen ursprünglich nicht zur Wohnnutzfläche gezählt wurden. Im Zuge der Sanierungsmaßnahmen wurden zwei Innentüren (= ursprünglicher Zugang zu den Wohnungen) durch einbruchshemmende Wohnungseingangstüren ersetzt und in der Folge sämtliche Flächen innerhalb der Wohnungen als Wohnnutzfläche erfasst. Zu einer Änderung der Bruttogeschoßfläche kam es im Zuge der Sanierung nicht. Es wurden keine Baumaßnahmen durchgeführt, die einer baubehördlichen Anzeige- oder Bewilligungspflicht unterliegen.

Ab Dezember 2012 bzw. Jänner 2013 erfolgte durch die Beschwerdeführerin eine Vermietung der beiden sich in der gegenständlichen Liegenschaft befindlichen Wohnungen (Mietzins: 9,50 Euro/m² ab 1.1.2013 für die vor dem Erwerb durch die Beschwerdeführerin vom Eigentümer bewohnte Wohnung im Obergeschoß; 8,40 Euro/m² ab 1.12.2012 für die bereits vor der Sanierung zu einem Mietzins von 6,20 Euro/m² vermietete Wohnung im Erdgeschoß). Eine Vermietung beider Wohnungen – somit auch jener im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht

vermieteten Wohnung im Obergeschoß – war durch die Beschwerdeführerin bereits im Zeitpunkt der Anschaffung beabsichtigt.

1.2. Feststellungen betreffend das Verfahren

Zum Zwecke der Ermittlung der von der Beschwerdeführerin erzielten Vermietungseinkünfte für die Jahre ab 2011 wurde als Grundanteil der erworbenen Liegenschaft pauschal ein Anteil von 20% des Kaufpreises inklusive Nebenkosten (49.789,60 Euro) ausgeschieden. Der verbleibende (auf das Gebäude entfallende Betrag) Betrag von 199.158,40 Euro wurde einer Absetzung für Abnutzung iHv 5% (bzw 2,5% Halbjahres-AfA im Jahr 2011) unterworfen. Diese Berechnungen wurden der belangten Behörde nach Einreichung der Einkommensteuererklärung 2011 in Folge eines diesbezüglichen Vorhaltes der belangten Behörde offengelegt. In weiterer Folge wurde von der Beschwerdeführerin einer entsprechenden Forderung der belangten Behörde nachkommend ein Gutachten betreffend den Nachweis der Restnutzungsdauer vorgelegt („Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer vor Sanierung des Zweifamilienhauses ***Lageadresse1***“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vom 8.2.2013).

Daraufhin wurde von der belangten Behörde ein Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 erlassen, durch den die Vermietungseinkünfte unter Zugrundelegung der oa Berechnungsgrundlagen festgestellt wurden. Ebenso wurden in der Folge die Vermietungseinkünfte der Beschwerdeführerin für die Jahre 2012 und 2013 von der belangten Behörde erklärungsgemäß festgestellt.

Am 12.3.2013 wurde von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin mit der Stadt ***Ort1*** ein Grundstücksrückstellungsvertrag abgeschlossen, mit dem die Beschwerdeführerin eine an die gegenständliche Liegenschaft angrenzende Grundstücksfläche im Ausmaß von 2 m² zu einem Pauschalbetrag von 600,- Euro erwarb.

Am 10.6.2013 wurde von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin mit den Ehegatten ***AB*** und ***BB*** ein Tauschvertrag abgeschlossen, mit dem die Vertragsparteien 13 m² der gegenständlichen Liegenschaft gegen 13 m² einer an die gegenständliche Liegenschaft angrenzenden Grundstücksfläche tauschten, wobei es sich jeweils um unbebaute Flächen handelte. Laut Punkt Viertens des Tauschvertrages haben die Vertragsparteien die beiden Tauschobjekte „für Gebührenbemessungszwecke“ jeweils mit 200,-Euro/m² bewertet.

Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung, die unter anderem die einheitliche Gewinnfeststellung der Jahre 2011 bis 2013 zum Gegenstand hatte, wurden die Restnutzungsdauer sowie die Aufteilung der Anschaffungskosten auf Gebäude und Grund und Boden in Frage gestellt. In diesem Zusammenhang wurde von der Beschwerdeführerin

betreffend die Aufteilung der Anschaffungskosten ein am 18.4.2015 unterfertigtes „Gutachten über die Kaufpreisaufteilung einer bebauten Liegenschaft in die Wertanteile Grund und Boden und Gebäude“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorgelegt, demzufolge der Grundanteil der erworbenen Liegenschaft 25% betrage. In dem Gutachten wurden Feststellungen betreffend den Verkehrswert des Grund und Bodens „zum Stichtag 2011“ getroffen, wobei auf Vergleichspreise zurückgegriffen wurde, die zum Teil auf Veräußerungsvorgängen beruhen, die zum Zeitpunkt der Erstellung des Bescheides der belangten Behörde betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für das Jahr 2011 vom 15.2.2013 bereits realisiert waren.

In Folge der durchgeführten Außenprüfung wurde das Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012 und 2013 von der belangten Behörde wiederaufgenommen. Die Wiederaufnahme wurde dabei im Wesentlichen mit dem Neuervorkommen neuer Tatsachen in Zusammenhang mit der Ermittlung des Wertansatzes für Grund und Boden begründet, wobei im Wesentlichen auf die diesbezüglichen Feststellungen des Gutachtens betreffend die Kaufpreisaufteilung vom 18.4.2015, die zu diesem Gutachten ergangene Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 19.11.2015, sowie auf den im Jahr 2013 erfolgten Verkauf von 2 m² der gegenständlichen Liegenschaft verwiesen wurde.

2. Beweiswürdigung

Abgesehen von den im Rahmen der folgenden Ausführungen thematisierten Wertermittlungen betreffend die Liegenschaft sowie der Restnutzungsdauer des Gebäudes sind die unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin bzw ihrer Vertreter. Art und Umfang der durchgeführten Sanierungsmaßnahmen wurden von der Beschwerdeführerin durch Vorlage entsprechender Rechnungen belegt.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO insoweit als erwiesen annehmen.

Die Würdigung der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten betreffend die Restnutzungsdauer des Gebäudes und den Verkehrswert des Grund und Bodens sowie des Gebäudes im Anschaffungszeitpunkt erfolgt aus Gründen der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit unter Punkt 3.

3. Rechtliche Würdigung

3. 1. Wiederaufnahme des Verfahrens

3.1.1. Rechtslage und Rsp des VwGH

Gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO idF BGBl I 2013/14 kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren unter anderem dann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn *„Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind [...] und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte.“*

Neu hervorgekommene Tatsachen bzw neu hervorgekommene Beweismittel im Sinne dieser Bestimmung liegen im Allgemeinen nur dann vor, wenn die Tatsachen oder Beweismittel zur Zeit des nunmehr abgeschlossenen Verfahrens bereits existent waren, aber im Verfahren nicht berücksichtigt worden sind (nova reperta); nach der Bescheiderlassung neu entstandene Tatsachen oder später zu Stande gekommene Beweismittel (nova producta) bilden als solche hingegen keine taugliche Grundlage für eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl zB VwGH 22.11.2006, 2006/15/0173).

Ein Gutachten, das nach Eintritt der Rechtskraft des Bescheides erstellt wird, stellt vor diesem Hintergrund kein neu hervorgekommenes Beweismittel dar, das als solches eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigen könnte. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH kann ein derartiges Gutachten allerdings dann einen Wiederaufnahmegrund darstellen, wenn es sich auf „alte“ – dh nicht ebenfalls erst nach Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens entstandene – Tatsachen bezieht (vgl VwGH 20.10.2009, 2009/13/0062, mwN, AnwBl 2010, 43 mit Anm Sutter). Demnach bildet zwar weder ein einem Sachverständigen in seinem Gutachten unterlaufener Irrtum noch neue Schlussfolgerungen eines dem Verwaltungsverfahren nicht beigezogenen Sachverständigen einen Wiederaufnahmegrund. Sollte hingegen ein Sachverständiger Tatsachen, die zur Zeit der Sachverhaltsverwirklichung bereits bestanden haben, erst nach Rechtskraft des Bescheides feststellen oder sollten solche Tatsachen einem Sachverständigen erst später zur Kenntnis kommen, so könnten solche neuen Befundergebnisse – die sich auf seinerzeit bestandene Tatsachen beziehen müssen – grundsätzlich einen Wiederaufnahmegrund darstellen (vgl zB VwGH 16.6.2009, 2005/10/0107; VwGH 2.7.2007, 2006/12/0043, jeweils zu dem mit § 303 Abs 1 lit b BAO in Bezug auf die im vorliegenden Fall strittige Frage vergleichbaren Neuerungstatbestand des § 69 Abs 1 Z 2 AVG).

Wird ein Gutachten nachträglich erstellt, stellt es somit einen Wiederaufnahmegrund dar, wenn der Sachverständige im Bescheiderstellungszeitpunkt existente Tatsachen nachträglich

aufdeckt, erkennt oder feststellt (vgl dazu auch *Stoll*, BAO-Kommentar 2924 unter Verweis auf VwGH 2.6.1982, 81/3/151). Auch wenn diesfalls der Wiederaufnahmegrund des neu hervorgekommenen Beweismittels nicht erfüllt ist, bleibt der Wiederaufnahmegrund der neu hervorgekommenen Tatsache bestehen und ermöglicht von sich aus eine Wiederaufnahme des Verfahrens (vgl VwGH 4.9.1986, 86/16/0080, AnwBl 1987, 545; *Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 27).

3.2.2. Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes im Beschwerdefall

Im Beschwerdefall ist insbesondere zu prüfen, ob das „Gutachten über die Kaufpreisaufteilung einer bebauten Liegenschaft in die Wertanteile Grund und Boden und Gebäude“ vom 18.4.2015 einen Wiederaufnahmegrund für die Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2011 bis 2013 darstellt.

Nach der Maßgabe der oa Rsp des VwGH ist zunächst festzuhalten, dass ein nach Rechtskraft des Bescheides erstelltes Gutachten kein neu hervorgekommenes Beweismittel darstellt. Allerdings wurden in dem gegenständlichen Gutachten Aussagen zu im Bescheiderstellungszeitpunkt existenten Tatsachen getätigt, in concreto wurden Feststellungen betreffend den Verkehrswert des Grund und Bodens „zum Stichtag 2011“ getroffen, wobei auf Vergleichspreise zurückgegriffen wurde, die zum Teil auf Veräußerungsvorgängen beruhen, die zum Bescheiderstellungszeitpunkt bereits realisiert waren. Durch das gegenständliche Gutachten wurden der belangten Behörde somit erstmalig den Verkehrswert des Grund und Bodens betreffende Tatsachen zur Kenntnis gebracht.

Dass „die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt hätte“, ist bereits deshalb zu bejahen, weil der Gutachter auf der Grundlage dieser Tatsachen zu einem Anteil des Grund und Bodens am Verkehrswert der Liegenschaft im Ausmaß von 25 % gelangte, während den erklärungsgemäß festgestellten Vermietungseinkünften der Beschwerdeführerin für die Jahre 2011 bis 2013 ein Anteil des Grund und Bodens von 20 % zugrunde gelegt worden war.

Soweit in der Beschwerde in diesem Zusammenhang vorgebracht wird, der belangten Behörde sei offengelegt worden, dass zum Zwecke der Ermittlung der von der Beschwerdeführerin erzielten Vermietungseinkünfte für die Jahre ab 2011 als Grundanteil der erworbenen Liegenschaft pauschal ein Anteil von 20% des Kaufpreises inklusive Nebenkosten (49.789,60 Euro) ausgeschieden worden war, ist dem Folgendes zu entgegnen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem

Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl zB VwGH 28.2.2012, 2008/15/0005; *Ritz*, BAO⁶ § 303 Rz 24 mwN).

Als „Tatsachen“ iSd § 303 BAO sind in diesem Zusammenhang ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängenden tatsächlichen Umstände (Sachverhaltselemente) gemeint (VwGH 26.2.2013, 2010/15/0064); dh sie sind dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für den eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden (*Stoll*, BAO-Kommentar 2920).

Dass die Abgabenbehörde einen abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt nicht oder nur unvollständig ermittelt, weil sie ihn zu Unrecht für ausreichend geklärt hält und weitere Tatsachenfeststellungen für unmaßgebend oder bedeutungslos hält, steht einer Wiederaufnahme des Verfahrens aufgrund des späteren Hervorkommens neuer entscheidungsrelevanter Tatsachen nach der Rsp des VwGH nicht entgegen (VwGH 14.3.1990, 88/13/0011). Entscheidend ist nämlich nicht, ob sich die Abgabenbehörde der Relevanz bisher unbekannter Sachverhaltselemente im vollen Ausmaß bewusst war, sondern dass sie bei richtiger rechtlicher Beurteilung des maßgebenden Sachverhaltes zu einem anderen Bescheid gelangt wäre (vgl wiederum VwGH 14.3.1990, 88/13/0011; vgl zum Ganzen auch *Stoll*, BAO-Kommentar 2932 mwH).

Wenn somit die belangte Behörde im Beschwerdefall Kenntnis davon hatte, dass zum Zwecke der Ermittlung der von der Beschwerdeführerin erzielten Vermietungseinkünfte für die Jahre ab 2011 als Grundanteil der erworbenen Liegenschaft pauschal ein Anteil von 20% des Kaufpreises inklusive Nebenkosten (49.789,60 Euro) ausgeschieden worden war, kann vor dem Hintergrund der oa Rsp des VwGH nicht davon gesprochen werden, dass ihr der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass sie bereits im ursprünglichen Veranlagungsverfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Dafür hätte es vielmehr Kenntnisse über die tatsächlichen Wertverhältnisse bedurft, die der belangten Behörde erst durch das gegenständliche Gutachten vermittelt wurden.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung von Einkünften gem § 188 BAO für die Jahre 2011, 2012 und 2013 richtet, ist sie vor dem Hintergrund obiger Ausführungen somit als unbegründet abzuweisen.

3.2. Restnutzungsdauer

3.2.1. Beginn der AfA; gesetzlich vermutete Nutzungsdauer

Nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Nach dem ersten Absatz der verwiesenen Vorschrift des § 7 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung), wobei sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst.

Wird ein Wohngebäude zum Zwecke der Erzielung von Einkünften angeschafft, so beginnt der Lauf der AfA grundsätzlich bereits mit dem Zeitpunkt der Anschaffung, weil in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung in den Vordergrund tritt (vgl VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067). Im Beschwerdefall war im Zeitpunkt der Anschaffung eine Vermietung beider Wohnungen – somit auch jener im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht vermieteten Wohnung – beabsichtigt. Der Lauf der AfA begann im Beschwerdefall somit im Jahr 2011 (Zeitpunkt der Anschaffung). Werden nach der Anschaffung Erhaltungsaufwendungen auf das Gebäude getätigt, hindert dies den Beginn des Laufes der Abschreibung nicht. Anderes würde nur im Fall von Herstellungsaufwendungen gelten (vgl nochmals VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067; siehe dazu die Ausführungen im Folgenden).

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit d erster Satz 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 (AfA) geltend gemacht werden.

Mit der Vorschrift des § 16 Abs 1 Z 8 lit d erster Satz EStG 1988 stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Diese Vermutung gilt unabhängig davon, ob es sich um ein neu errichtetes oder bereits zuvor genutztes Gebäude handelt (vgl VwGH 30.6.2015, 2013/15/0169)

Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer als die gesetzlich vermutete trifft ex lege den Abgabepflichtigen (vgl zB VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erbracht werden (vgl VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; VwGH 20.03.2014, 2010/15/0080; VwGH 16.12.2015, 2012/15/0230).

3.2.2. Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer

Ein vom Steuerpflichtigen vorgelegtes Gutachten ist ein Beweismittel, das der freien Beweiswürdigung durch das Verwaltungsgericht unterliegt (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Das Gericht muss dieser Rsp zufolge den Bestand einer Tatsache nicht im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachweisen (vgl. zB VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025; *Ritz*, BAO⁶ § 167 Rz 8 mwN).

Betreffend das im Beschwerdefall vorgelegte Gutachten („Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer vor Sanierung des Zweifamilienhauses ***Lageadresse1***“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vom 8.2.2013) ist unter Berücksichtigung dieser Grundsätze wie folgt auszuführen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängt die Restnutzungsdauer eines erworbenen Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes ab (vgl. zB VwGH 24.10.1990, 87/13/0119; VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112). 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 gegenständlichen Fall erfolgte die Befundaufnahme im Februar 2013, somit rund 1 Jahr und 4 Monate nach dem Erwerb der Liegenschaft und nach der im Jahr 2012 durchgeführten Sanierung des Gebäudes. Die Festlegung der Restnutzungsdauer erfolgte den Ausführungen im Gutachten zufolge im Wesentlichen anhand einer Fotodokumentation des vor der Sanierung gegebenen Bauzustandes sowie auf der Grundlage eines im Jahr 2011 von Baumeister I durchgeführten Lokalaugenscheines. Herr I ist den Ausführungen im Gutachten zufolge als freier Mitarbeiter des Gutachters tätig und hat als solcher an der Gutachtenserstellung mitgewirkt. Darüber hinaus wurden der Bebauungsplan sowie ein unmittelbar vor der Sanierung des Gebäudes im März 2012 erstellter Energieausweis bei der Befundaufnahme berücksichtigt.

Vor diesem Hintergrund ist dem gegenständlichen Gutachten im Hinblick auf das vom Bundesfinanzgericht zu berücksichtigende Beweismaß die Beweiskraft betreffend die im Zeitpunkt der Anschaffung der Liegenschaft im Jahr 2011 anzusetzende Restnutzungsdauer des

Gebäudes nicht abzusprechen. Insbesondere erweist sich der Umstand, dass das Gutachten nach einer zwischenzeitig durchgeführten Sanierung des Gebäudes erstellt wurde, aufgrund der vor der Durchführung der Sanierung erstellten Fotodokumentation und des von einem Mitarbeiter des Gutachters vor der Sanierung durchgeführten Lokalaugenscheins nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht als der Beweiskraft abträglich.

Soweit der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung einwendet, dass die Restnutzungsdauer zum Stichtag 1.2.2013 ermittelt worden sei, ist dem zu entgegnen, dass aus dem Titel des gegenständlichen Gutachtens („Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer vor Sanierung“) sowie aus den im Gutachten erfolgten inhaltlichen Ausführungen deutlich hervorgeht, dass Gegenstand des Gutachtens die Festlegung der Restnutzungsdauer vor der im Jahr 2012 erfolgten Sanierung ist (vgl insbesondere Punkt 4 des Gutachtens zu „Gebäudeausführung und Zustandsbeurteilung vor Sanierung“ sowie Punkt 5, unter dem sich die Ausführungen zur „Festlegung der Restnutzungsdauer vor Sanierung“ finden). Eine Unschlüssigkeit des Gutachtens vermag die auf Seite 4 des Gutachtens angeführte Angabe „*Ortsaugenschein: 01.02.2013 nach Sanierung, gleichzeitig Bewertungsstichtag*“ nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts daher nicht zu begründen.

Vor dem Hintergrund obiger Erwägungen erscheint das gegenständliche Gutachten schlüssig und erweist sich die gutachterlich festgestellte Restnutzungsdauer von 20 Jahren insbesondere im Hinblick auf das Alter des Gebäudes sowie im Hinblick auf die vom Gutachter festgestellten Baumängel als nachvollziehbar. Vom Bundesfinanzgericht wird somit eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen.

3.2.3. Anpassung der Restnutzungsdauer nach erfolgter Sanierung?

Der Bundesweite Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung führt ins Treffen, dass aufgrund der 2012 erfolgten Generalsanierung des Gebäudes jedenfalls ab 2013 die gesetzlich vermutete AfA iHv 1,5% anzusetzen sei. Dazu ist wie folgt auszuführen:

Der AfA-Satz ist im Anwendungsbereich des § 16 Abs 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 der Rsp des VwGH zufolge nach der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung, dem unentgeltlichen Erwerb oder dem Beginn der Vermietung zu ermitteln (vgl VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Im gegenständlichen Fall der Anschaffung eines Wohngebäudes zum Zwecke der Erzielung von Einkünften ist der Zeitpunkt der Anschaffung maßgeblich (vgl VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067).

Von der einmal gewählten Nutzungsdauer kann in der Folge nur wegen einer Änderung der Nutzung (Verwendung) abgegangen werden, oder wenn die Schätzung der Nutzungsdauer auf

irrtümlichen Sachverhaltsannahmen beruht hat und nunmehr eine bessere Einsicht vorliegt (vgl dazu *Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG13 § 7 Rz 49/2 mwN).

Eine Änderung der Nutzung könnte sich im Beschwerdefall allenfalls aus einem Vorliegen nachträglichen Herstellungsaufwandes ergeben. Diesfalls wäre die Restnutzungsdauer neu zu schätzen, wenn sich durch den nachträglichen Herstellungsaufwand die Restnutzungsdauer des Gebäudes insgesamt verlängert (zB der nachträgliche Herstellungsaufwand kommt durch Austausch aller wesentlichen Teile einer Neuherstellung nahe), oder wenn die Höhe des nachträglichen Herstellungsaufwandes nur unter dem Gesichtspunkt einer längeren als der buchmäßigen Restnutzungsdauer erklärbar ist (vgl zum Ganzen *Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* [Hrsg], EStG¹³ § 7 Rz 50 ff mwN).

Herstellung liegt im Allgemeinen vor, wenn ein Wirtschaftsgut erstmals geschaffen wird. Herstellung liegt nach der Rsp des VwGH weiters vor, wenn durch auf Werterhöhung gerichtete Maßnahmen auf ein bestehendes Wirtschaftsgut dessen Wesensart geändert wird; das ist insbesondere gegeben, wenn die Maßnahme zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führt. Solcherart besteht Parallelität zwischen den Herstellungskosten iSd EStG und jenen nach § 203 Abs 3 UGB (vgl VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333). Bauliche Maßnahmen, die die Wesensart eines Gebäudes ändern und somit zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand führen, liegen zB bei Anbau, Umbau größeren Ausmaßes, Gebäudeaufstockung udgl vor (vgl VwGH 10.6.1987, 86/13/0167).

Erhaltungsaufwand liegt demgegenüber insbesondere dann vor, wenn vorhandene Teile eines Wirtschaftsgutes ausgetauscht werden. Der Umstand, dass im Zuge der Erhaltung besseres Material oder eine modernere Ausführung gewählt wird, führt noch nicht zu Herstellungsaufwand, solange nicht die Wesensart des Wirtschaftsgutes verändert wird (vgl VwGH 17.5.2006, 2004/14/0080; VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333).

Zu den Erhaltungsaufwendungen gehören nach § 4 Abs 7 (bzw § 28 Abs 2) EStG 1988 auch Instandsetzungsaufwendungen, dh Aufwendungen, die – bei Beibehaltung der Wesensart des Wirtschaftsgutes – „den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“. Aus diesen Bestimmungen ergibt sich, dass im Geltungsbereich des EStG 1988 Aufwendungen auf ein Wirtschaftsgut nicht deshalb zu den Herstellungskosten zählen, weil sie den Nutzungswert des Wirtschaftsgutes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Im Geltungsbereich des EStG 1988 stellt solcherart auch der Austausch eines wesentlichen Teiles eines Wirtschaftsgutes im Sinne einer Generalsanierung keine Herstellungsmaßnahme dar, solange die Wesensart des Wirtschaftsgutes beibehalten bleibt (vgl zum Ganzen VwGH 24.9.2007, 2006/15/0333; VwGH 2.8.1995, 93/13/0197; vgl dazu auch *Mayr*, ÖStZ 2003, 41 ff mwN).

Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass eine für die Annahme von Herstellungsaufwand erforderliche Änderung der Wesensart eines Gebäudes nur aus

vorgenommenen baulichen Maßnahmen abgeleitet werden kann (vgl VwGH 10.6.1987, 86/13/0167). Die im Beschwerdefall in Folge der Sanierung erfolgte Änderung des Ausweises von Gangflächen auf Wohnnutzflächen bzw die Vergrößerung der Wohnnutzfläche von 139m² auf 148m² kann daher keine Herstellungsmaßnahme begründen.

Ergänzend ist zudem darauf hinzuweisen, dass Erhaltungsaufwand nach der Rsp des VwGH nicht schon wegen seiner zeitlichen Nähe zum Anschaffungsvorgang als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand qualifiziert werden kann (vgl VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067; VwGH 30.6.2006, 2005/13/0076).

Im Beschwerdefall erfolgte im Wesentlichen eine Generalsanierung des Gebäudes, ohne dass durch die durchgeführten Maßnahmen (Austausch Dämmung, Austausch Fenster und Türen, Austausch Wand- und Bodenbeläge etc) eine Änderung der Wesensart bewirkt wurde, sodass keine Herstellungsmaßnahme vorliegt. Vielmehr führen die durchgeführten Maßnahmen nach der Maßgabe der oa Rsp des VwGH zu Instandsetzungsaufwendungen, die *„den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern“*. Gemäß § 28 Abs 2 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBl I 2012/112 sind die gegenständlichen Sanierungskosten – in Übereinstimmung mit den für den Beschwerdezeitraum eingereichten Steuererklärungen der Beschwerdeführerin und den insoweit erklärungsgemäß ergangenen Feststellungsbescheiden der belangten Behörde – somit (zwingend) gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Vor diesem Hintergrund kann eine von dem zum Zeitpunkt der Anschaffung festgelegten Nutzungsdauer abweichende Neufestsetzung des AfA-Satzes ab dem Jahr 2013 nicht mit der im Jahr 2012 durchgeführten Generalsanierung des Gebäudes begründet werden.

3.3. Aufteilung der Anschaffungskosten

3.3.1. Methode der Kaufpreisaufteilung

§ 16 Abs 1 lit d EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor StRefG 2015/16 sah betreffend die Höhe des für Zwecke der Ermittlung der AfA aus den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes auszuscheidenden Anteils des Grund und Bodens noch keine gesetzliche Regelung vor.

Wird ein bebautes Grundstück zu einem einheitlichen Kaufpreis erworben und hat somit für Zwecke des Ertragsteuerrechts eine Aufteilung des einheitlichen Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäudeanteil andererseits zu erfolgen, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes danach zu differenzieren, ob der Kaufpreis dem Verkehrswert entspricht:

Entspricht der Verkaufspreis einer Liegenschaft nicht dem Verkehrswert der (gesamten) Liegenschaft, ist der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge nach der Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen vorzugehen (vgl VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175; VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113; VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008).

Entspricht der Verkaufspreis dem Verkehrswert und ist dieser Wert auf Grund und Boden einerseits und Gebäudeanteil andererseits aufzuteilen, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch die Differenzmethode (Ermittlung des Gebäudeanteiles am Verkaufspreis durch Abzug des Verkehrswertes von Grund und Boden) zulässig (vgl VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113; VwGH 10.7.1996, 94/15/0044).

Im gegenständlichen Fall sind keine Anhaltspunkte dafür erkennbar, dass der von der Beschwerdeführerin für die gegenständliche Liegenschaft bezahlte Kaufpreis nicht dem Verkehrswert dieser Liegenschaft entsprach (vgl in diesem Zusammenhang auch *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷, 85, wonach bei Ein- und Zweifamilienwohnhäusern in normalen Siedlungsgebieten mit einem Sachwert von bis zu 280.000,- Euro grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass der Kaufpreis dem Sachwert entspricht). Insbesondere sind keinerlei verwandtschaftliche Beziehungen oder sonstige Nahebeziehungen der Gesellschafter der Beschwerdeführerin zum Verkäufer ersichtlich. Folglich ist nach der oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sowohl eine Aufteilung des Kaufpreises nach den Sachwertverhältnissen als auch nach der Differenzmethode zulässig.

3.3.2. Kaufpreisallokation im vorliegenden Fall

Betreffend das im Beschwerdefall vorgelegte Gutachten („Gutachten über die Kaufpreisaufteilung einer bebauten Liegenschaft in die Wertanteile Grund und Boden und Gebäude“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vom 18.4.2015) ist wie folgt auszuführen:

Bei der Ermittlung der bei Anwendung der Verhältnismethode zueinander ins Verhältnis zu setzenden Verkehrswerte des Grund und Bodens einerseits sowie des Gebäudes andererseits (bzw im Falle der Anwendung der Differenzmethode nur des Grund und Bodens) ist nach der oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließlich der Sachwert – und nicht etwa der Ertragswert – maßgeblich (vgl dazu auch *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht² [2014] 148 ff mwH). Damit steht das gegenständliche Gutachten aber methodisch im Widerspruch zur oa Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. So wird in dem gegenständlichen Gutachten eine Aufteilung des Kaufpreises der Liegenschaft im Verhältnis des Bodenwerts zum Ertragswert der baulichen Anlagen vorgenommen (25% Grund und Boden : 75% Gebäude). Für eine Aufteilung nach der Verhältnismethode hätte es jedoch Feststellungen zum Sachwert des Gebäudes bedurft.

Zudem erweisen sich die im Gutachten getroffenen Feststellungen auch für eine Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses nach der Differenzmethode als nicht tauglich. Zwar wurde zur Ermittlung des Bodenwerts eine Vergleichswertermittlung durchgeführt und somit insoweit eine auf den Sachwert gerichtete Betrachtung angestellt; die vom Gutachter durchgeführte Herleitung des Bodenwerts von 104,41 Euro pro Quadratmeter erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts allerdings als nicht schlüssig. Dies ist im Wesentlichen damit zu begründen, dass eine lineare Umrechnung der Vergleichspreise nach dem Maß der baulichen Ausnutzung (Geschoßflächenzahl) durchgeführt wurde, ohne dass in diesem Zusammenhang empirische Daten betreffend das tatsächliche Vorliegen einer entsprechenden Wertbeeinflussung erhoben worden wären. Dazu ist in Übereinstimmung mit den vom Bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung in der Stellungnahme vom 27.11.2019 erfolgten Ausführungen festzuhalten, dass bei einem im Wohngebiet errichteten Zweifamilienwohnhaus die Geschoßflächenzahl idR keinen nachweisbaren Einfluss auf den Marktpreis des Grund und Bodens hat, wenn die lagetypische Geschoßflächenzahl $< 0,8$ ist (vgl dazu zB *Kleiber*, Verkehrswertermittlung von Grundstücken⁸ [2017] 1466 ff). Da im gegenständlichen Fall die maximale Geschoßflächenzahl in dem 34.663 m² umfassenden Gebiet der nördlichen ***Straße***, in dem sich die gegenständliche Liegenschaft befindet, mit 0,6 beschränkt ist (vgl Bebauungsplan Stadt ***Ort1*** „Nördliche ***Straße***“ vom 9.5.2005), ist dieser Aspekt uneingeschränkt auch im Beschwerdefall zu berücksichtigen. Soweit die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang einwendet, dass die im gegenständlichen Gutachten erfolgte Berücksichtigung der Geschoßflächenzahl bei der Ermittlung des Bodenwerts im Wesentlichen damit zu begründen sei, dass diese auf die Ertragserzielung einen bestimmenden Einfluss habe, ist dem zu entgegnen, dass es sich bei dem gegenständlichen Gebäude um ein Zweifamilienwohnhaus und nicht um ein klassischerweise der Ertragserzielung dienendes Gebäude (wie zB ein Zinshaus, Bürogebäude oä) handelt. Für die Ermittlung des Verkehrswerts ist nicht auf die spezifische Nutzung durch die Beschwerdeführerin, sondern auf die typischerweise am Markt erfolgende Nutzung des Objekts abzustellen, da es sich beim Verkehrswert um einen objektiven Wert handelt. So bestimmt den Verkehrswert nach der Rsp des VwGH nicht die subjektive Verwertungsabsicht des Käufers, sondern der objektive Preis, der für das Wirtschaftsgut auch von anderen Käufern („am Markt“) zu erzielen ist (vgl VwGH 16.3.1989, 88/14/0073).

Im Hinblick auf das Ergebnis der durchgeführten Bewertung (Bodenwert iHv 104,41 Euro/m²) ist zudem darauf zu verweisen, dass dieses im Widerspruch steht zu für den konkreten Grund und Boden tatsächlich geleisteten Entgelten. Für den konkreten Grund und Boden tatsächlich geleistete Kaufpreise bzw später erzielte Veräußerungserlöse können im Allgemeinen einen Anhaltspunkt für die Wertermittlung darstellen, wenn die Übertragung in zeitlicher Nähe des Bewertungsstichtages stattgefunden hat und der vereinbarte Kaufpreis nicht aufgrund ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse über oder unter dem gemeinen Wert lag (vgl dazu zB *Rohn*, JEV 2012, 55 [54]). Im Beschwerdefall wurde von den Gesellschaftern der

Beschwerdeführerin am 12.3.2013 mit der Stadt ***Ort1*** ein Grundstücksrückstellungsvertrag abgeschlossen, mit dem die Beschwerdeführerin eine an die gegenständliche Liegenschaft angrenzende Grundstücksfläche im Ausmaß von 2 m² zu einem Pauschalbetrag von 600,- Euro erwarb. Zudem wurde am 10.6.2013 von den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin mit den Ehegatten ***AB*** und ***BB*** ein Tauschvertrag abgeschlossen, mit dem die Vertragsparteien 13 m² der gegenständlichen Liegenschaft gegen 13 m² einer an die gegenständliche Liegenschaft angrenzenden Grundstücksfläche tauschten, wobei es sich jeweils um unbebaute Flächen handelte. Laut Punkt Viertens des Tauschvertrages haben die Vertragsparteien die beiden Tauschobjekte „für Gebührenbemessungszwecke“ jeweils mit 200,-Euro/m² bewertet. In diesem Zusammenhang ist darauf Bedacht zu nehmen, dass die Bewertung einer Grundstücksfläche, die Gegenstand eines Tauschvertrages ist, sich auf die Höhe der in Zusammenhang mit einem Tausch idR zu entrichtenden Grunderwerbsteuer und Immobilienertragsteuer auswirkt. Im Rahmen einer üblicherweise gegebenen Bewertungsbandbreite wird in einem derartigen Fall folglich nach der Verkehrssitte idR ein Wert am unteren Ende der Bandbreite angesetzt.

Darüber hinaus ist auch auf die im Immobilienpreisspiegel der WKÖ 2011 abgebildeten statistischen Daten zu verweisen, denen zufolge der statistische Durchschnittskaufpreis für Baugrundstücke für freistehende Einfamilienwohnhäuser (600-800 m²) im Jahr 2011 im Stadtgebiet von ***Ort1*** bei guter Wohnlage 242,30 Euro pro Quadratmeter betrug. Bei sehr guter Wohnlage betrug der Durchschnittskaufpreis ca 414,- Euro pro Quadratmeter.

Soweit die Beschwerdeführerin ins Treffen führt, dass der Grundanteil einer Wohnimmobilie in ***Ort1*** idR zwischen 20% und 25% liege und dabei auf Ist-Zahlen eines im Jahr 2016 fertiggestellten Wohnprojektes verweist, ist dem zu entgegnen, dass es sich bei dem gegenständlichen Gebäude um einen „Altbau“ (errichtet 1922; Zubau 1962) handelt, der im Zeitpunkt der Anschaffung durch die Beschwerdeführerin mit gravierenden Bauschäden/-mängeln behaftet war und nach der Anschaffung einer Generalsanierung unterzogen wurde, deren Kosten 113.695,83 Euro netto betrugen (dies entspricht 48% des Kaufpreises für die Liegenschaft). In diesem Zusammenhang wird auf die im „Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer vor Sanierung des Zweifamilienhauses ***Lageadresse1***“ vom 8.2.2013 angeführten Bauschäden verwiesen, die die durchgeführte Sanierung erforderlich machten. Diesem Gutachten zufolge wurden zudem nicht behebbare, erhebliche Bauschäden (Durchfeuchtung Umfassungswände EG Zubau – substanzielle Schäden) festgestellt, die folglich auch nach der im Jahr 2012 erfolgten Sanierung noch vorlagen. Eine Vergleichbarkeit des gegenständlichen Objektes mit einem Neubau ist aus diesen Gründen nicht gegeben.

Vor dem Hintergrund der hier erfolgten Ausführungen ist den im gegenständlichen Gutachten („Gutachten über die Kaufpreisaufteilung einer bebauten Liegenschaft in die Wertanteile Grund und Boden und Gebäude“ eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vom 18.4.2015) getroffenen Feststellungen betreffend den Verkehrswert des

Grund und Bodens sowie dessen Verhältnis zum Verkehrswert des Gebäudes nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht zu folgen.

Die vom Bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung in der Stellungnahme vom 27.11.2019 erfolgte Bereinigung der im gegenständlichen Gutachten erfolgten Vergleichswertermittlung berücksichtigt die im Zuge der hier erfolgten Ausführungen dargelegten Kritikpunkte und erweist sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts daher als schlüssig.

Der Verkehrswert des Grund und Bodens betrug den diesbezüglichen Berechnungen des Bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung (Stellungnahme vom 17.11.2019) folgend 225,- Euro pro Quadratmeter. Der Verkehrswert des Grund und Bodens betrug demnach 118.575,00 Euro; dies entspricht einem Anteil am Kaufpreis des bebauten Grundstücks von 49,82%. Von den Anschaffungskosten (inklusive Nebenkosten) iHv 248.948,00 Euro entfallen folglich 124.029,45 auf den Grund und Boden. Der verbleibende, auf das Gebäude entfallende Betrag von 124.918,55 Euro unterliegt der AfA.

Betreffend die seitens des Bundesfinanzgerichtes somit erfolgte Anwendung der Differenzmethode ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass eine Anwendung der Verhältnismethode im Beschwerdefall bereits deshalb nicht möglich ist, weil der Sachwert des Gebäudes zum Stichtag des Erwerbs im Oktober 2011 insbesondere aufgrund der zwischenzeitig erfolgten Generalsanierung aus heutiger Sicht nicht mehr *lege artis* ermittelbar ist (vgl dazu *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, 65 ff) und sich eine Anwendung der Differenzmethode somit im Ergebnis auch auf die sich aus § 184 BAO ableitbare Schätzungsbefugnis zu stützen vermag.

3.4. Berechnung der AfA

Nach der Maßgabe der unter Punkt 3.2. erfolgten Ausführungen beträgt der AfA-Satz in den Jahren 2012 bis 2014 jeweils 5%. Im Jahr 2011 beträgt der AfA-Satz gem § 7 Abs 2 EStG 1988 2,5% (Halbjahres-AfA).

Unter Zugrundelegung der unter Punkt 3.3. festgestellten Anschaffungskosten für das der AfA unterliegende Gebäude iHv 124.918,55 Euro beträgt die AfA in den Jahren 2012 bis 2014 somit jeweils 6.245,93 Euro. Im Jahr 2011 beträgt die AfA 3.122,96 Euro.

3.5. Unzulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 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 Bundesfinanzgerichtes 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 wird.

Soweit im Beschwerdefall Rechtsfragen zu lösen waren, ist das Bundesfinanzgericht der im Rahmen der rechtlichen Würdigung unter Punkt 3 zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Die im Beschwerdefall strittigen Fragen des Verkehrswerts des Grund und Bodens sowie der technischen Nutzungsdauer des Gebäudes stellen Tatfragen dar. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Linz, am 21. September 2020