

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 5. Oktober 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 21. September 2012 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach [Art 133 Abs. 4 B-VG](#) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer erklärte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte iHv EUR 201,17. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden für das Jahr 2011 gab der Beschwerdeführer die nunmehr strittigen fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes mit EUR 179.000,00 sowie die Absetzung für Abnutzung (AfA) mit EUR 4.497,67 an (EUR 768,50 davon für das vermietete Mobiliar).

Mit Bescheid vom 21. September 2012 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer mit EUR 1.337,00 fest. Begründend führte sie aus, dass die AfA in Anlehnung an die Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2010 vom 2. Juli 2012 mit EUR 2.355,00 berücksichtigt worden sei.

Dagegen richtete sich die fristgerecht erhobene Berufung (nunmehr als Beschwerde zu bezeichnen) vom 5. Oktober 2012, in welcher auf die Ausführungen im Vorlageantrag gegen die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2010 verwiesen wird. Die fiktiven Anschaffungskosten seien entsprechend der beigebrachten Sachverständigengutachten vom 8. Juli 2010 und vom 8. November 2011 zu berücksichtigen.

Die Vorlage der Beschwerde an den vormals zuständigen unabhängigen Finanzsenat erfolgte am 11. Oktober 2012 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung. Der Verwaltungsakt wurde dem Bundesfinanzgericht am 21. Mai 2019 übermittelt. Im Zuge dessen beantragte die belangte Behörde die Abweisung der Beschwerde im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 2. Juli 2012.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau waren je Hälfteigentümer des streitgegenständlichen Eigenheims. Mit Einantwortungsbeschluss vom 5. Oktober 2006 erhielt der Beschwerdeführer 7/8 der Liegenschaft unentgeltlich in sein Eigentum übertragen. Sein Miteigentumsanteil an der Liegenschaft betrug folglich 15/16 (Einantwortungsbeschluss vom 5. Oktober 2006; Grundbuchsauszug).

Mit 1. Mai 2010 nahm der Beschwerdeführer die Vermietungstätigkeit hinsichtlich der betreffenden Liegenschaft auf (Fragebogen). In diesem Zusammenhang lies der Beschwerdeführer zwei Bewertungsgutachten von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellen.

Das Bewertungsgutachten vom 8. Juli 2010 ermittelte lediglich den Gebäudewert ohne Grundanteil iHv EUR 242.000,00 des betreffenden Grundstückes. Hiefür wurde als Ermittlungsmethode das Sachwertverfahren herangezogen. Weiters wurde ein fiktives Errichtungsdatum ermittelt und eine angenommene Lebensdauer von 60 Jahren zugrunde gelegt, um die Restnutzungsdauer von 48 Jahren durch Substruktion von angenommener Lebensdauer abzüglich Alter zu ermitteln. Dieses Bewertungsgutachten erweist sich hinsichtlich der Berechnung der Restnutzungsdauer mangels hinreichender Konkretisierungen für das Bundesfinanzgericht weder als schlüssig noch als nachvollziehbar. Die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten unter Zugrundelegung der mittels Sachwertverfahrens errechneten Werte erweist sich ebenfalls als nicht schlüssig.

Das ergänzende Bewertungsgutachten vom 8. November 2011 ermittelte neben dem Gebäudewert auch den Grundanteil der betreffenden Liegenschaft iHv EUR 41.428,00. Der Ertragswert des Grundstückes wurde schlüssig und nachvollziehbar mit insgesamt EUR 156.786,00 (EUR 115.358,00 auf das Gebäude und EUR 41.428,00 auf den Grund und Boden entfallend) festgestellt. Der durch arithmetische Mittelung von Sachwert und Ertragswert ermittelte Verkehrswert ist hingegen im Beschwerdefall für steuerliche Zwecke nicht maßgebend, weil der Sachwert nicht schlüssig und nachvollziehbar ermittelt wurde. Die Restnutzungsdauer wurde ebenfalls wie im Gutachten vom 8. Juli 2010 mit 48 Jahren und somit weder schlüssig noch nachvollziehbar festgestellt.

Entsprechend dem ermittelten Ertragswert betragen die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes gerundet EUR 157.000,00.

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes.

2.1. Sachverständigengutachten vom 8. Juli 2010

Das in diesem Zusammenhang mit der Aufnahme der Vermietungstätigkeit des Beschwerdeführers von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellte Bewertungsgutachten vom 8. Juli 2010 lautet auszugsweise wie folgt:

„1. Allgemeines

1.1 Auftraggeber, Auftrag

Vom Hauseigentümer, [Beschwerdeführer], wohnhaft in [...] erhielten wir den Auftrag, den Verkehrswert des Hauses ohne Grundanteil sowie die Restnutzungsdauer zu ermitteln.

1.2 Zweck des Gutachtens

Vermietung des Objektes

1.3 Stichtag

Tag der Befundaufnahme, 24.3.2010

2. Befund

Die Befundaufnahme erfolgte am 24.03.2010 von 9.15 Uhr bis 09.35 Uhr durch den Sachverständigen, anwesend waren weiters: [...]

2.2 Unterlagen

Im Zuge der Befundaufnahme wurde der gültige und genehmigte Einreichplan von der Marktgemeinde [...] besorgt und dem Sachverständigen zur Verfügung gestellt: [...]

2.3 Erhebungen

Diverse Erhebungen beim Bauamt der Marktgemeinde [...] sowie bei Immobilienbüros in der näheren Umgebung

3. Fotodokumentation [...]

4. Feststellungen

Die Nutzflächen wurden dem Einreichplan entnommen, die Maße wurden stichprobenartig überprüft und konnten für in Ordnung befunden werden [...]

5. Beschreibung des Grundstückes

5.1 Lage

Die Liegenschaft befindet sich außerhalb des Kerngebietes der Marktgemeinde [...] an der [X-Straße], die hinunter Richtung [...] führt.

6.

6.1 Allgemeines

Das Wohnhaus ist frei mit einer Vorgartentiefe von 5,0 m am Grundstück angeordnet.

6.2 Ver- und Entsorgungseinrichtungen

Fäkalabwässer an den Ortskanal angeschlossen, Regenwässer werden in einer Zisterne gesammelt, Strom, Wasser und Telefonanschluss

6.3 Beschreibung von außen

BRAMAC-Ziegeleindeckung, Solarelemente, Dachgaupen verblecht, Fassade Vollwärmeschutz 10 cm, Erdgeschoß Buntsteinputz, Hängerinne, Dachabfallrohre verzinkt, gestrichen, nordseitig außen ein Stiegenaufgang, verflies, im Erdgeschoß strichliert eingezeichnet, Holzlagerraum mit Bitumenschindeln eingedeckt

6.4 Beschreibung von innen

Dachgeschoß:

Terrasse Holzgeländer, Fliesenboden

Schlafzimmer Holzfußboden, Holzzierdecke, Dachschräge auch Holzzierdecke, ansonsten verputzt und gemalen, Zentralheizung, Vorzimmer Holzzierdecke, Fliesenboden, Wände verputzt und gemalen, Kinderzimmer Holzfußboden, Wände verputzt und gemalen, Decke und Dachschräge Holzzierdecke, weiteres Kinderzimmer selbe Ausführung, Bad Boden verflies, Wände verflies, Holzzierdecke, auch in der Dachschräge, Stahlzargen, überall Falttüren aus Kunststoff

Stiege Erdgeschoß – Dachgeschoß Holz mit Holzgeländer

Erdgeschoß:

Terrasse wurde 2002 überbaut, PVC –Boden auf Holz, Holzzierdecke, Kunststofffenster, Holzkonstruktion, Vorraum Holzfußboden, Wände, Decke verputzt und gemalen, Speisezimmer wie vorher, Küche Fliesenboden, Wände, Decke verputzt und gemalen, Speis PVC-Boden, ansonsten wie vorher, im Erdgeschoß Holzzargen und Holztüren mit Glasfüllungen, Wohnzimmer Kunststoffboden, Wände, Decke verputzt und gemalen, Arbeitszimmer Holzfußboden, Wände, Decke verputzt und gemalen, Zimmer 12,45 m² =Schlafzimmer, Holzfußboden, Wände, Decke verputzt und gemalen, Bad Fliesenboden, Wände auf 1,75 m verflies, Rest und Decke verputzt und gemalen, WC Fliesenboden, Wände, Decke verputzt und gemalen

Kellerstiege verflies, Geländer Holz, großer Raum ist Garage, Hubgliedertor, Betonboden versiegelt, schlechter Zustand, Decke Untersicht mit Styroporplatten verkleidet, Wände verputzt und gemalen, hinterer Bereich Lager bzw. Werkstatt, Kunststoffenster mit Isolierverglasung, nicht beheizt, Vorraum Fliesenboden, Wände verputzt und gemalen, Decke Styropor, Waschküche Fliesenboden, Holzzierdecke, Wände verputzt und gemalen, Heizraum Fliesenboden, Decke GK-Platten greschraubt, gemalen, Wände verputzt und gemalen, Heizkessel Standard, Laut Typenschild Baujahr 1996 feste Brennstoffe, hinter Heizraum Holzlagerraum angebaut, ca. 10 m² in einfacher Konstruktion, Betonboden, Holzstaffel, teilweise in der Mitte noch mit Holzstehern unterstützt, Schalung, Rest von außen, Kellerraum 6,24m² nur im Rohbau fertig, sichtbar ist Fertigteil-Rippendecke aus Beton, Zwischenwände DÜWA-Ziegel, Kelleraußenwand Betonhohlblock-Mauerwerk, Kunststoffenster, Unterlagsbeton, Strom verlegt, Abtrennung zum Kellerraum 16,32 m² ist nicht vorhanden,

Filzboden, Decke Styropor, Wände verputzt und gemalen

6.4 [sic] Bau- und Erhaltungszustand

Das Haus wurde 1995 errichtet, neue Fenster, bestehend aus außen Aluminium und innen Holz mit Zweischeiben-Isolierverglasung wurden 2005 eingebaut. Der Bau- und Erhaltungszustand des Hauses ist dem Alter entsprechend als sehr gut zu bezeichnen.

7. Bewertung

7.1 Allgemeines

Die nachstehende Bewertung erfolgt unter Beachtung aller im Befund getroffenen Feststellungen sowie unter Bedachtnahme auf die derzeitigen Verhältnisse auf dem Realitätenmarkt.

7.2 Berechnungsgrundlage

Baukostenindex – Bundesinnung der Baugewerbe

Immobilienbewertung Österreich BIENERT & FUNK (Hrsg.), Tand Juli 2007

Liegenschaftsbewertung Heimo Kranewitter, 4. überarbeitete Auflage

Immobilienpreisspiegel 2009 der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder

7.3 Sachwert

Der Neubauwert wird aus der Nutzfläche abgeleitet. Der vom Sachverständigen hiefür angesetzte Wert je m² brutto stellt den Neubauwert sowie anteilig Fundamente bis Dacheindeckung dar.

Um den Zeitwert zu erhalten, wird der Neubauwert wirtschaftlich (verlorener Bauaufwand des unwirtschaftlichen Aufbaues, der Grundrissgestaltung, Konstruktion usw.) und technisch wertgemindert (wegen Alter, Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen usw.).

Neubauwert:

Kellergeschoß	101,14 m ² x € 835,--/m ²	=	€	84.452,--
Erdgeschoß	97,82 m ² x € 1.670,--/m ²	=	€	163.359,--
Dachgeschoß	73,63 m ² x € 1.410,--/m ²	=	€	103.818,--
Loggia	10,71 m ² x € 520,--/m ²	=	€	5.569,--
			€	357.198,--
abzüglich 15 % wirtschaftliche Wertminderung	-	-	€	53.580,--
			€	303.618,--

Baujahr 1995, neue Fenster und Türen 2005

daher angenommenes Errichtungsdatum 1998,

daher 12 Jahre alt

gewöhnliche Lebensdauer 60 Jahre

technische Wertminderung

$$12 \div 60 \times 100 = -20 \%$$

-	€	60.724,--
Zeitwert	€	242.894,--
abgerundet	€	242.000,--

Die Restnutzungsdauer beträgt

$$60 - 12 = 48$$

8. Zusammenfassung

ES beträgt somit der bewertete Verkehrswert des [X-Straße] brutto

EURO 242.000,--

in Worten: Euro zweihundertvierzigzweitausend

Sämtliches bewegliches Mobiliar sowie die eingebaute Küche wurden nicht berücksichtigt.

Die Restnutzungsdauer beträgt

48 Jahre.

Das im Grundbuch eingetragene Pfandrecht wurde bei der Bewertung nicht berücksichtigt.“

Das Gutachten vom 8. Juli 2010 ermittelt lediglich den Gebäudewert (ohne Grundanteil) unter Heranziehung des Sachwertverfahrens. Dabei wird der Neubauwert des Gebäudes wirtschaftlich und technisch wertgemindert. Eine verhältnismäßige Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude ist daher nicht möglich.

Das Gutachten beschreibt die einzelnen Räumlichkeiten der Stockwerke. Hinsichtlich des Bau- und Erhaltungszustandes wird lediglich angeführt, dass das Haus im Jahr 1998 errichtet wurde und im Jahr 2005 neue Fenster eingebaut wurden. Konkrete Mängel werden hingegen nicht festgestellt; lediglich der versiegelte Betonboden der Garage sei in einem schlechten Zustand. Nähere Ausführungen zu Mängeln bzw. Beeinträchtigungen des Bauzustandes sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Der Bau- und Erhaltungszustand des Hauses wird nur allgemein als „dem Alter entsprechend sehr gut“ beschrieben. Das Gutachten enthält somit keine exakten Tatsachenfeststellungen zum Bauzustand des Gebäudes bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile zum relevanten Stichtag.

Die gewöhnliche Lebensdauer des Gebäudes wird mit 60 Jahren angenommen. Aufgrund der Erneuerung von Türen und Fenstern im Jahr 2005 wird ein fiktives Errichtungsdatum im Jahr 1998 (statt tatsächlich 1995) herangezogen. Daraus errechnet sich, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Vermietung bereits 12 Jahre alt gewesen sei. Aufgrund dieses errechneten Alters

wird eine pauschale technische Wertminderung iHv 20% ermittelt. Die wirtschaftliche Wertminderung wird pauschal mit einem Abzug von 15% vom Neubauwert berücksichtigt. Ausführungen und Feststellungen, die sich konkret auf den Bauzustand des Gebäudes beziehen, warum von einer unter der gesetzlich vermuteten Lebensdauer liegenden Lebensdauer von 60 Jahren ausgegangen wird, sind dem Gutachten nicht zu entnehmen.

Durch die bloß pauschale wirtschaftliche und technische Wertminderung ohne Berücksichtigung von konkret festgestellten Mängeln wird im betreffenden Sachgutachten kein realitätsnaher Schätzwert ermittelt.

Die Restnutzungsdauer wird ermittelt, indem (ohne nähere Begründung) eine gewöhnliche Lebensdauer mit 60 Jahren (somit weniger als die gesetzlich vermutete Lebensdauer) angenommen wird, von der zwölf Jahre als fiktives Alter des Gebäudes abgezogen werden. Maßgeblich für die Nutzungsdauer ist jedoch nicht das fiktive oder tatsächliche Alter oder die gewöhnliche Lebensdauer eines Gebäudes, sondern der konkrete Bauzustand eines Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbes. Soll also von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, ist ein genaues Eingehen des Gutachtens auf den Gesamtzustand des Gebäudes erforderlich. Konkrete Feststellungen zu Mängeln des Gebäudes sind dem betreffenden Gutachten aber gerade nicht zu entnehmen. Aus der Berechnung ist nicht ersichtlich, dass Baumängel in irgendeiner Form Einfluss auf die ermittelte Restnutzungsdauer haben.

Da der Gutachter keine konkreten Mängel des Bauzustandes festgestellt hat, die in Zusammenhang mit einer vermeintlich kürzeren (Rest-)Nutzungsdauer gebracht worden wären, kann das Gutachten allein aus diesem Grund nicht als Beweismittel für eine kürzere als die gesetzlich vermutete Restnutzungsdauer dienen.

a. Sachverständigengutachten vom 8. November 2011

Das ergänzende Gutachten vom 8. November 2011 lautet auszugsweise wie folgt:

„1. Allgemeines

1.1 Auftraggeber, Auftrag

Mit Bewertungsgutachten vom 8.07.2010 ermittelten wir den Verkehrswert des Hauses ohne Grundanteil sowie die Restnutzungsdauer gemäß Angabe des Hauseigentümers, [Beschwerdeführer], wohnhaft in [...].

Das Bewertungsgutachten wurde dem Finanzamt [...] vorgelegt. Mit Schreiben vom 12.10.2011 wurde dem Hauseigentümer aufgetragen, auch den Grundwert zu ermitteln und auch hier das Ertragswertverfahren anzuwenden.

1.2 Zweck des Gutachtens

Vermietung des Objektes, Vorlage beim Finanzamt

1.3 Stichtag

Tag der Befundaufnahme, 24.03.2010

2. Befund

2.1 Befundaufnahme

[...]

2.2. Unterlagen

[...]

2.3 Erhebungen

[...]

2.4 mündliche Angaben

mündliche Angaben des [Beschwerdeführers] bei der Befundangabe

3. Fotodokumentation

[...]

4. Feststellungen

[...]

5. Beschreibung des Grundstückes

[...]

6. Beschreibung des Hauses

6.1 Allgemeines

[...]

6.2 Ver- und Entsorgungseinrichtungen

[...]

6.3 Beschreibung von außen

[...]

6.4 Beschreibung von innen

[...]

6.5 Bau- und Erhaltungszustand

[...]

7. Bewertung

7.1 Allgemeines

[...]

7.2 Berechnungsgrundlage

[...]

7.3. Grundwert

Der Grundwert wird im Vergleichswertverfahren bewertet. Der Sachverständige setzt den Grundwert unter Berücksichtigung der Flächenwidmung und unter Berücksichtigung der Bebauung mit € 25,--/m², unaufgeschlossen, fest.

Grundwert daher:

960 m² x € 25,--/m²= € 24.000,--

*Die Aufschließungsabgabe wurde entrichtet,
siehe Grundbuchsauzug, Blatt A2,*

Beilage A dieses Gutachtens.

Der Einheitssatz für die Gemeinde [...] beträgt € 450,--.

Aufschließungsabgabe:

$$A = \sqrt{960} \times 1,25 \times 450 = \begin{array}{r} \text{€} \quad 17.428,-- \\ \text{€} \quad 41.428,-- \\ \hline \end{array}$$

7.4. Sachwert

[...]

7.5 Zusammenstellung Sachwert

Grundwert	€	41.428,--
Zeitwert brutto	€	242.894,--
Sachwert	€	284.322,--
		=====

Die Restnutzungsdauer beträgt:

$$60 - 12 = 48$$

7.6 Ertragswert

Der Ertragswert wird auf Grund der derzeitigen Nettomiete ohne Betriebskosten mit angegebenen € 2.500,-- ermittelt.

Jahresrohertrag	€ 700,-- x 12 =	€	8.400,--
abzüglich Mietzinsausfallwagnis			
2 % von € 8.400,-- =	-	€	168,--
abzüglich Instandhaltung			
0,5 % des Neubauwertes € 357.198,-- =	-	€	1.786,--
		€	6.446,--
abzüglich Verzinsung des Bodenwertes			
3,5 % von € 41.428,-- =	-	€	1.450,--
		€	4.996,--

wirtschaftliche Restnutzungsdauer 48 Jahre

kap. Zinsfuß: 3,5 %

(Empfehlung „Der Sachverständige“, Heft 2/2008)

daher Kap. Faktor 23,09

Ertragswert € 4.996,-- x 23,09 =	€	115.358,--
zuzüglich Grundwert	€	41.428,--
Ertragswert	€	156.786,--
		=====

7.7 Verkehrswert

Der Verkehrswert kann durch die mathematische Berechnungsmethode nicht ermittelt werden. Wesentlich für die Verkehrswertermittlung sind die Marktlage, die Größe und die Lage des Objekts sowie die wirtschaftliche Nutzung und die damit verbundenen

Veräußerungsmöglichkeiten.

Der Sachverständige legt für die Verkehrswertermittlung der gegenständlichen Liegenschaft die arithmetische Mittelung von Sachwert und Ertragswert zu Grunde und ermittelt wie folgt den Verkehrswert:

$$\begin{array}{rcl}
 (\text{€ } 156.786,-- + \text{€ } 284.322,--) \div 2 & = & \text{€ } 220.554,-- \\
 \text{abgerundet} & & \text{€ } 220.000,-- \\
 \hline
 \end{array}$$

Die Aufgliederung in Grund- und Gebäudewert beträgt:

<i>Grundwert gerundet</i>	€	41.000,--
<i>Gebäudewert gerundet</i>	€	179.000,--
<i>Sachwert</i>	€	220.000,--

8. Zusammenfassung

Es beträgt somit der bewertete Verkehrswert der Liegenschaft [X-Straße] brutto

Grundwert	EURO	41.000,--
Gebäudewert	EURO	179.000,--
	Gesamt	220.000,--

in Worten: Euro zweihundertzwanzigtausend

Sämtliches bewegliches Mobiliar sowie die eingebaute Küche wurden nicht berücksichtigt.

*Die Restnutzungsdauer beträgt **48 Jahre**.*

[...]“

Das Grundstück wird allgemein beschrieben; die Beschreibung des Hauses entspricht jener des Gutachtens vom 8. Juli 2010. Insoweit werden daher auch im Gutachten vom 8. November 2011 keine konkreten Mängel festgestellt; lediglich der versiegelte Betonboden der Garage sei in einem schlechten Zustand. Nähere Ausführungen zu Mängeln bzw. Beeinträchtigungen des Bauzustandes sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Der Bau- und Erhaltungszustand des Hauses wird nur allgemein als „dem Alter entsprechend sehr gut“ beschrieben. Das Gutachten enthält keine exakten Tatsachenfeststellungen zum Bauzustand des Gebäudes bezogen auf die maßgeblichen konstruktiven und haltbaren Bauteile zum relevanten Stichtag.

Der Grundwert wird im Wege des Vergleichswertverfahren ermittelt. Dabei wird die Flächenwidmung sowie Bebauung des Grundstückes berücksichtigt und mit EUR 25,--/m² angenommen. Für ein 960 m² großes Grundstück ergibt sich somit ein Wert von EUR 24.000,00 zuzüglich der mittels Formel errechneten Aufschließungsabgabe iHv EUR 17.428,00. Daraus errechnet sich ein für das Bundesfinanzgericht schlüssig nachvollziehbarer Grundwert iHv EUR 41.428,00.

Für die Ermittlung des Gebäudewertes wird einerseits das bereits im Gutachten vom 8. Juli 2010 verwendete Sachwertverfahren herangezogen. Siehe dazu bereits die Ausführungen zum Gutachten vom 8. Juli 2010 (insbesondere zur unschlüssigen Ermittlung des Gebäudewertes als auch der Restnutzungsdauer). Zum Gebäudezeitwert iHv 242.894,00 wird der Grundwert iHv 41.428,00 addiert, sodass sich insgesamt ein Sachwert iHv 284.322,00 ergibt.

Zusätzlich wird der Gebäudewert im Ertragswertverfahren ermittelt. Dabei wird der Ertragswert aufgrund der derzeitigen Nettomiete ohne Betriebskosten iHv Euro 2.500,00 berechnet. Abschläge für Mietzinsausfallwagnis, Instandhaltungen sowie die Verzinsung des Bodenwertes werden in nachvollziehbarer Weise ermittelt. Es wird somit ein Gebäudewert iHv EUR 115.358,00 festgestellt, der sich nachvollziehbar am Marktpreis von Mietobjekten orientiert. Zu diesem Gebäudewert wird der Grundwert addiert, sodass sich für das gesamte Grundstück schlüssig und nachvollziehbar ein Ertragswert iHv 156.786,00 ergibt.

Für die Ermittlung des Verkehrswertes wird eine arithmetische Mittelung von Sachwert und Ertragswert des gesamten Grundstückswertes (dh jeweils Grund- und Boden- und Gebäudewert) vorgenommen und in weiterer Folge zusätzlich der Grundwert addiert, sodass sich ein gerundeter Sachwert iHv 220.000,00 ergibt. Wie bereits dargelegt, mangelt es der Sachwertermittlung des Gebäudes an der konkreten Berücksichtigung des Bauzustandes, sodass kein für die Schätzung erforderlicher realistische Wert abgebildet wird. Es gibt keine konkreten Feststellungen und Ausführungen zu den pauschal abgezogenen Wertminderungen technischer und wirtschaftlicher Art. Baumängel, die zu einer Wertminderung des betreffenden Gebäudes führen, werden in keiner Weise konkret festgestellt und begründet (siehe dazu oben nochmals die Ausführungen zum Sachverständigengutachten vom 8. Juli 2010). Da sich die Sachwertermittlung des Gebäudewertes somit insgesamt als unschlüssig erweist, kann auch die Bildung des arithmetischen Mittels mit dem Ertragswert zu keiner realistischen Abbildung des Gebäudewertes führen, die für eine schlüssige und nachvollziehbare Schätzung unerlässlich ist.

Da weder konkrete Mängel und deren Auswirkungen auf die Bausubstanz dargelegt wurden, noch ein Zusammenhang mit der ermittelten Restnutzungsdauer solcher Bauzustände hergestellt wurde, ist das Gutachten vom 8. November 2011 auch nicht geeignet ist ein Abgehen von der gesetzlich bestimmten Nutzungsdauer zu rechtfertigen. Insgesamt erweist sich daher auch das Bewertungsgutachten vom 8. November 2011 für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sowie der Restnutzungsdauer als nicht schlüssig und nachvollziehbar.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist.

Absetzungen für Abnutzung (AfA) sind nach [§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988](#) Werbungskosten (§§ 8 EStG 1988). Der AfA sind grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind nach [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1988](#) idF BGBl I Nr 100/2006 der Bemessung der AfA die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988](#) id Stammfassung BGBl Nr 400/1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit a bis d leg cit) als AfA geltend gemacht werden.

3.1.1 Fiktive Anschaffungskosten

Der Beschwerdeführer war Hälfteeigentümer der betreffenden Liegenschaft und erwarb vor dem Jahr 2008 (im Jahr 2006) unentgeltlich 7/8 der betreffenden Liegenschaft durch Einantwortung. Die erstmalige Vermietung dieser Liegenschaft erfolgte erst im Jahr 2010, sodass nach [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1988](#) die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung für die gesamten 15/16 des Grundstückseigentums des Beschwerdeführers an dieser Liegenschaft für die Bemessung der AfA heranzuziehen waren.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft schon zu den Vorgängergesetzen [des Einkommensteuergesetzes 1988](#) immer wieder ausgesprochen hat, ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen. Auf gesetzliche Regelungen, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiten (Realschätzungsordnung, RGBI Nr 175/1897, [Liegenschaftsbewertungsgesetz](#), BGBl Nr 150/1992), kann mangels Tauglichkeit einer solchen Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden. Einige der im [Liegenschaftsbewertungsgesetz](#) festgeschriebenen Bewertungsregeln können aber als dazu

brauchbar angesehen werden, die Schlüssigkeit des Schätzungsvorganges im Abgabenverfahren zu beurteilen (vgl VwGH 30. März 2016, [2013/13/0015](#)). Ziel der Wahl der Schätzungsmethode ist, die Erreichung der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit (vgl 26. Juni 2007, 2004/13/0122). Ungeeignet zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist idR das reine Substanzwertverfahren (vgl Zorn in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, 16 Tz 157 und die dort angeführte Judikatur).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedoch bei der Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes – ausgehend vom Verkehrswert der gesamten Liegenschaft – jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen ist (Methode des Sachwertverhältnisses) (vgl VwGH 29.10.2003, [2000/13/0088](#), mwN).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung (VwGH 25.04.2001, [99/13/0221](#)).

Zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten brachte der Beschwerdeführer zwei Bewertungsgutachten bei. Diesen Gutachten lagen die Bewertungsregeln [des Liegenschaftsbewertungsgesetzes](#) zugrunde. Das Gutachten vom 8. Juli 2010 ermittelte lediglich den Gebäudewert des Grundstückes unter Heranziehung des Sachwertverfahren. Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass das vom Beschwerdeführer beigebrachte Gutachten hinsichtlich der festgestellten fiktiven Anschaffungskosten weder schlüssig noch nachvollziehbar ist. Einerseits wird lediglich der Gebäudewert ermittelt, sodass eine für die Vermietung und Verpachtung vorzunehmende Aufteilung von Grund und Boden sowie Gebäude nach den Wertverhältnissen nicht möglich ist. Dieses Gutachten erwies sich daher schon aus diesem Grund als Beweismittel zur Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten als ungeeignet. Andererseits stellt der mittels Sachwertverfahren ermittelte Gebäudewert keinen realitätsnahen Schätzungswert dar, weil vom Neubauwert lediglich eine pauschale Wertminderung in Abzug gebracht wird. Konkrete Baumängel werden im Gutachten jedoch weder festgesellt noch begründend bei der Wertminderung berücksichtigt.

Der bloße Hinweis in der Beschwerde vom 1. März 2012 wonach die Bauart und -weise nicht mehr den Anforderungen und energetischen Standpunkten des Jahres 2010 entsprochen habe, kann für sich die fehlenden konkreten Feststellungen zu Baumängeln im Bewertungsgutachten vom 8. Juli 2010 nicht ersetzen. Zudem ist auch dieser Hinweis als allgemeine Ausführung anzusehen, die keine exakte Tatsachenfeststellung zum Bauzustand des Gebäudes bezogen auf die maßgebenden konstruktiven und haltbaren Bauteile zum relevanten Stichtag darstellt. Die pauschal abgezogenen Wertminderungen bei der Sachwertermittlung konnten dadurch nicht schlüssig und nachvollziehbar dargetan werden.

Im ergänzenden Bewertungsgutachten vom 8. November 2011 wurde folglich sowohl ein Grund- als auch ein Gebäudewert ermittelt.

Der Grundwert wurde im Vergleichswertverfahren unstrittig mit EUR 41.428,00 festgestellt. Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen geht das Bundesfinanzgericht von der schlüssigen und nachvollziehbaren Schätzung des Grundanteiles mit EUR 41.428,00 aus.

Zur Ermittlung des Gebäudewerts wurde hingegen eine arithmetische Mittelung des wie bereits mit Gutachten vom 8. November 2011 (für steuerliche Zwecke ungeeignet) ermittelten Sachwertes des Gebäudes und einem nunmehr ermittelten Ertragswert des Gebäudes vorgenommen. Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass der im vom Beschwerdeführer beigebrachten Gutachten festgestellte Verkehrswert der Liegenschaft zur Heranziehung als fiktive Anschaffungskosten nicht geeignet ist.

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert; daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden (Ertragswertmethode). Die Ansicht, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten auch am Ertragswert orientiere, weshalb bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht ausschließlich auf den Sachwert abgestellt werden dürfe, kann nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht als rechtswidrig erkannt werden (vgl etwa VwGH 17. Oktober 2001, [2000/13/0157](#)).

Es trifft wohl zu, dass im Ertragswert auch ein auf den Grund und Boden entfallender Entgeltsanteil enthalten ist. Dieser Umstand könnte wie im Gutachten vom 8. November 2011 grundsätzlich intendiert und im Vorlageantrag vom 14. September 2012 ins Treffen geführt dadurch berücksichtigt werden, dass zunächst auch der Sachwert einschließlich des Bodenwertes angesetzt und erst aus dem aus Sach- und Ertragswert gebildeten arithmetischen Mittel ein geschätzter Anteil für Grund und Boden ausgeschieden wird. Im Beschwerdefall wurde jedoch dieser Berechnung ein realitätsfremder Sachwert (siehe Ausführungen zur Ermittlung des Sachwertes) zugrunde gelegt, sodass die bloße zusätzliche Berücksichtigung eines nachvollziehbar ermittelten Ertragswertes durch arithmetische Mittelung insgesamt zu keinem nachvollziehbaren Ergebnis führen kann. Der Hinweis im Vorlageantrag, dass die Lebensdauer des Gebäudes aufgrund seiner „einfache Bauweise“ mit 60 Jahren angesetzt worden sei, kann die fehlenden konkreten Feststellungen zur Qualität der Bauausführungen oder allenfalls bestehenden Schäden nicht ersetzen. Insgesamt erweisen sich die pauschal in Abzug gebrachten Wertminderungen für die Ermittlung des Sachwertes als nicht nachvollziehbar.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist es als zulässig anzusehen, den Ertragswert für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen. Auf Basis der in freier

Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass der im vom Beschwerdeführer beigebrachten Gutachten vom 8. November 2011 festgestellte Ertragswert der Liegenschaft schlüssig und nachvollziehbar ermittelt wurde. Es ist daher insgesamt nicht als unzulässig zu erkennen, wenn die belangte Behörde der Ermittlung der AfA jenen im Gutachten vom 8. November 2011 ermittelten Ertragswert des Gebäudes iHv gerundet EUR 157.000,00 zugrunde gelegt hat.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten als unbegründet abzuweisen.

3.1.2 (Rest-)Nutzungsdauer

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG 1988](#) können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz die Vermutung im Sinne des [§ 167 Abs. 1 BAO](#) auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Vermutung der Nutzungsdauer von rund 67 Jahren gilt auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand angeschafft worden ist, insb also wenn das vermietete Gebäude schon vor dem Eigentumsübergang in Nutzung stand und sich damit eine Gesamtnutzungsdauer von über 67 Jahren errechnet (VwGH 18. Juli 2001, [98/13/0003](#)). Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl VwGH 20. März 2014, [2010/15/0080](#), mwN).

Während für die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes in erster Linie die Bauweise maßgebend ist, hängt die Restnutzungsdauer eines zur erstmaligen Vermietung gelangenden Gebäudes vornehmlich vom Bauzustand im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung ab; hiebei ist auch auf Beeinträchtigungen aus verschiedensten Ursachen und auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten Bedacht zu nehmen. Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die durchschnittliche Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden müssten, kämen zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht (vgl VwGH 28. Februar 2012, [2009/15/0108](#), mwN).

Finden sich hingegen wie im Beschwerdefall in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung oder zu allenfalls bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (vgl

VwGH 17.12.2003, [2001/13/0277](#)). Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (vgl VwGH 11.5.2005, [2001/13/0162](#)). Dies schließt eine ziffernmäßige Berechnung mit ein, die nicht nur die Ausgangswerte, sondern auch konkrete Überlegungen samt Berechnungsmethoden enthalten (vgl *Kotschnigg*, SWK 29/2004, 852 ff). Die Abgabenbehörde ist jedenfalls befugt, die Schätzung zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (vgl BFG 27. November 2018, [RV/7105272/2015](#)).

Für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer können Erfahrungswerte herangezogen werden, wobei sich auch eine 100-jährige Gesamtnutzungsdauer durchaus im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten kann (vgl VwGH 27.1.1994, [92/15/0127](#)). Bei Bauten in Massivbauweise ist eine Nutzungsdauer von mehr als 100 bzw sogar 200 Jahren und mehr denkbar. Nicht das Alter, sondern der Bauzustand ist entscheidend (vgl UFS 19.9.2005, [RV/0201-G/03](#); VwGH 25.9.2002, [97/13/0098](#)).

Daher ändert sich der AfA-Satz auch dann nicht, wenn das Gebäude bereits längere Zeit bestanden hat und sich unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer eine längere Gesamtnutzungsdauer als 67 Jahre ergibt. Andererseits kommt der AfA-Satz von 1,5% auch zur Anwendung, wenn die voraussichtliche Nutzungsdauer länger als 66,67 Jahre ist (vgl *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, 16 Tz 165 f).

Maßgeblich für die Nutzungsdauer ist nicht das fiktive oder tatsächliche Alter oder die gewöhnliche Lebensdauer, sondern der konkrete Bauzustand eines Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbs, und nur wenn nachgewiesen werden kann, dass dieser keine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren erlaubt, kann die (nachvollziehbar begründete und berechnete) kürzere Nutzungsdauer gewählt werden (vgl BFG 12.02.2015, [RV/5100393/2013](#)).

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

Die vorgelegten Gutachten sind also dahingehend zu würdigen, ob sie geeignet sind, ein Abgehen von der gesetzlich bestimmten Nutzungsdauer zu rechtfertigen; also der tatsächliche Bauzustand (Substanz) doch erhebliche Beeinträchtigungen aufweist. Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Bundesfinanzgericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass die in den vom Beschwerdeführer

beigebrachten Gutachten vom 8. Juli 2010 und 8. November 2011 festgestellte Restnutzungsdauer nicht schlüssig und nachvollziehbar ermittelt wurde. Die betreffenden Gutachten enthalten keine konkreten Feststellungen zum Bauzustand des Gebäudes bezogen auf die maßgebenden konstruktiven und haltbaren Bauteile zum relevanten Stichtag. Es ist nicht ausreichend ohne konkreten Zusammenhang zum Bauzustand von einer fiktiven Lebensdauer von 60 Jahren, die unter der gesetzlich vermuteten Lebensdauer liegt, auszugehen und von dieser die Zeitspanne zwischen Errichtungsdatum und Gutachtenerstellungsdatum abzuziehen (vgl. *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, 16 Tz 165/1*). Dass dabei aufgrund des Austausches von Türen und Fenstern ein fiktives Errichtungsdatum angenommen wurde, kann für sich den fehlenden Bezug zum Bauzustand des Gebäudes nicht beheben. Da somit ein konkreter Zusammenhang etwaiger Mängel mit einer verkürzten Restnutzungsdauer nicht hergestellt wurde, erwiesen sich die Bewertungsgutachten weder als nachvollziehbar noch schlüssig und daher für den Nachweis einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Abschreibungsdauer als ungeeignet.

Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn das Finanzamt der AfA-Ermittlung den gesetzlichen AfA-Satz iHv 1,5 % zugrunde gelegt hat, woraus sich eine jährliche AfA iHv EUR 2.355,00 (zuzüglich EUR 768,50 an AfA für das Mobiliar) ergibt.

Die Beschwerde war somit auch betreffen die Restnutzungsdauer und somit insgesamt als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die beschwerdegegenständliche Rechtsfrage zu den fiktiven Anschaffungskosten und zur Nutzungsdauer eines Wohngebäudes ist durch den Gesetzestext sowie die näher ausgeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. insb. VwGH 30. März 2016, [2013/13/0015](#); VwGH 20. März 2014, [2010/15/0080](#); 26. Juni 2007, [2004/13/0122](#); VwGH 11.5.2005, [2001/13/0162](#); 29.10.2003, [2000/13/0088](#); VwGH 25.9.2002, [97/13/0098](#) und VwGH 17. Oktober 2001, [2000/13/0157](#)). Darüber hinaus waren die in freier Beweiswürdigung vorgenommenen Feststellungen des maßgeblichen Sachverhaltes entscheidungswesentlich (vgl. zB VwGH 25. Februar 2016, [Ra 2016/16/0006](#)). Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach [Art 133 Abs. 4 B-VG](#) liegen somit nicht vor.

Wien, am 7. September 2020