

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Ri, die Richterinnen Mag. Riin sowie die fachkundigen Laienrichter A und B, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch die Kanzlei, über die Beschwerde vom 15. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich, vormals Finanzamt Wien 3/6/7/11/15 Schwechat und Gerasdorf, vom 1. Februar 2018 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2016, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 17. November 2021 in Anwesenheit der Schriftführerin C, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die im Kalenderjahr 2016 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO mit Euro 20.163,69 festgestellt.

BfA: Anteil Einkünfte Euro 10.081,85

BfB: Anteil Einkünfte Euro 10.081,84

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin, in der Folge als Bf. bezeichnet, handelt es sich um eine Personengemeinschaft, die im Jahre 1997 das der Vermietung dienende Gebäude in Wien, das im Jahre 1897 errichtet wurde, im Erbrechtsweg – Einantwortungsbeschluss: 26.6.1997 – erwarb. In der Folge wandte sich die Bf. mit Schreiben vom 17.7.1997 an das Finanzamt und ersuchte um Erteilung einer Steuernummer für diese Liegenschaft.

Mit Bewertungsstichtag Mai 1998 wurde über Auftrag von BfA ein Gutachten über den Schätzwert von einem staatlich befugtem und beeidetem Ziviltechniker sowie von einem allgemein beeidetem gerichtlichem Sachverständigem betreffend dieser Liegenschaft zwecks Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des o.a. Gebäudes erstellt. Hinsichtlich der

anzuwendenden Schätzungsmethoden merkten die Gutachter einleitend an, dass das direkte Vergleichswertverfahren im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung gelangen habe können, da eine unmittelbare Analogie zu einem Objekt vergleichbarer Bauweise und Mieterstruktur mangels Existenz eines solchen nicht möglich gewesen sei. An Literatur sei u.a. auf Ross/Brachmann: „*Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken*“ sowie auf Kranewitter: „*Liegenschaftsbewertung*“ zurückgegriffen worden.

In diesem Gutachten wurde – unter Berücksichtigung von Vergleichswerten – ein Grundwert von ATS 8,880.000,00 (Euro 645.334,x.), ein Bauwert – Ermittlung aus dem Neubauwert/Herstellungskosten geschoßweise nach m² Geschoßfläche unter Berücksichtigung der tatsächlichen Ausstattung mit einem Abschlag für die bisherige technische und wirtschaftliche Abnutzung – von ATS 22,0150.000,00 (Euro 1,599.892,44) und ein sich aus diesen beiden Werten ergebender Sachwert von ATS 30,895.000,00 (Euro 2,245.227,21) ermittelt. Angemerkt wird, dass sich aus dem Vorstehenden ergibt, dass der Grundanteil gegenständlich mit 28,x.% in Ansatz zu bringen ist.

Bei der Ertragswertermittlung gingen die Gutachter von einer mittleren Miete von ATS 39,48/m² aus ohne diesen Wert zu begründen und gelangten in Ansehung der vermietbaren Gesamtfläche im Ausmaß von 1.393,16 m² – damit unter Berücksichtigung von Mieteinnahmen der leer stehenden Wohnung Top 3 – zu einem monatlichen Mietzins von ATS 55.000,-- sowie einem Jahresrohertrag von ATS 660.000,--. Abzüglich des Mietausfallswagnisses im Ausmaß von 5% (ATS 33.000,--) ergab sich ein Betrag von ATS 627.000,--, der um 1% des Neubauwertes (ATS 37.086.600,--) für Instandhaltung im Ausmaß von ATS 370.866,-- vermindert wurde. Auf diese Weise ermittelte der Gutachter einen Jahresreinertrag von ATS 256.134,--. Diesen kapitalisierte er auf die Restnutzungsdauer von 49 Jahren mit einem Kapitalisierungszinsfuß von 5% - ohne dessen Höhe zu begründen - und gelangte so zu einem Ertragswert von ATS 4.653,627,00. Angemerkt wird diesbezüglich, dass der Gutachter davon ausging, dass das gegenständliche Gebäude in guter Wohnlage situiert ist.

Den Verkehrswert des in Rede stehenden Gebäudes ermittelten die Gutachter mit ATS 13,400.751,00 (Euro 973.870,56) wobei sie eine Gewichtung von Sach- und Ertragswert wie folgt vornahmen: Sachwert (ATS 30,895.000) x 1 + Ertragswert (ATS 4,653.627) x 2 ergibt ATS 40,202.254 dividiert durch die Summe der Gewichte (3).

Angemerkt wird, dass der o.e. Grundwert auf Seite 11, der o.e. Bauwert sowie der o.e. Ertragswert auf Seite 12 und der o.e. Sachwert sowie der o.e. Verkehrswert auf Seite 13 des gegenständlichen Gutachtens aufscheinen.

Aus der im Gutachten dargestellten Zinsliste geht u.a. hervor, dass acht Wohnungen über die Ausstattungskategorie A, drei über die Ausstattungskategorie B und fünf über die Ausstattungskategorie C verfügen. Aus dieser geht weiters hervor, dass zum Bewertungsstichtag vor allem für Wohnungen der Kategorie A bezogen auf deren Größe

teilweise höchst unterschiedliche monatliche Zinszahlungen zu leisten waren. Auch bei den Wohnungen der Kategorien B und C bestanden, wiederum bezogen auf deren Größe, deutliche Unterschiede hinsichtlich der für diese zu leistenden Zinszahlungen. Diese waren jedoch weniger eklatant als dies zum Teil bei den Wohnungen der Kategorie A der Fall ist. Um dies zu demonstrieren werden in der Folge die Höhe des jeweiligen Mietzinses in ATS und der jeweilige prozentuelle Betriebskostenanteil sämtlicher vermieteter Objekte dargestellt.

Top 1:	Kat. A	Mietzins	429,10	BK 1,18%
Top 2:	Kat. A	Mietzins	3.264,30	BK 9,83%
Top 3:	Kat. C	Mietzins	0,00	BK 7,68%
Top 4:	Kat. C	Mietzins	1.184,50	BK 7,39%
Top 5:	Kat. C	Mietzins	782,00	BK 4,88%
Top 6:	Kat. B	Mietzins	2.077,30	BK 7,36%
Top x.	Kat. A	Mietzins	2.870,00	BK 7,61%
Top 8:	Kat. A	Mietzins	5.780,00	BK 4,88%
Top 9:	Kat. B	Mietzins	2.428,00	BK 7,36%
Top 10:	Kat. A	Mietzins	9.540,00	BK 7,61%
Top 11:	Kat. C	Mietzins	793,50	BK 4,95%
Top 12:	Kat. A	Mietzins	7.000,00	BK 7,54%
Top 14:	Kat. A	Mietzins	4.134,00	BK 4,95%
Top 15:	Kat. B	Mietzins	2.719,50	BK 7,54%
Top 16:	Kat. C	Mietzins	1.823,20	BK 7,61%
Top I:	Kat. A	Mietzins	1.380,00	BK 1,63%

In dieser Zinsliste wird die Summe der monatlich erzielten Mietzinse mit ATS 46.205,40 angegeben wobei anzumerken ist, dass für eine Wohnung der Kategorie C mit einem BK-Anteil von 7,68% ein Mietzins iHv 0,00 vermerkt ist.

Hinsichtlich dieses Gutachtens ist weiters zu erwähnen, dass diesem Kopien von Plänen sämtlicher Stockwerke sowie diverse Fotos des gegenständlichen Objektes beigelegt sind.

Die Bf. legten dieses Gutachten dem Finanzamt am 15.6.1998 – dessen Seite 11 ist mit einer Stampiglie des Finanzamtes auf der die Worte „*Persönlich überreicht*“ sowie der Vermerk „*Eing. 15. Juni 1998*“ aufscheinen, versehen – vor.

Die Bf. erklärten die aus der Vermietung des in Rede stehenden Gebäudes resultierenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1997 unter Ansatz einer AfA-Bemessungsgrundlage (fiktive Anschaffungskosten) von ATS 9,548.000,000, ausgehend vom o.e. Verkehrswert iHv ATS 13.400,751,00 unter Berücksichtigung des o.a. Grundanteiles von 28,x.%.

Das Finanzamt erließ den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2017 am 15.7.1998 der Erklärung der Bf. folgend.

Am 20.4.2017 brachte die Bf. die Feststellungserklärung für das Jahr 2016 beim Finanzamt ein und erklärte in dieser Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 20.166,29 wobei Euro 13.877,00 (ATS 190.951,68) – ebenso wie in den Erklärungen der Jahre 1997 bis 2015 – als AfA geltend gemacht wurden. Anzumerken ist diesbezüglich, dass sämtliche Feststellungsbescheide der vorangeführten Jahre erklärungskgemäß, somit unter Anerkennung der im vorletzten Absatz darstellten AfA-Bemessungsgrundlage, erließ.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 11.5.2017 forderte das Finanzamt die Bf. auf bekannt zu geben, aus welchem Grund die AfA nicht an die neue Regelung 60/40 angepasst worden sei.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens gab die Bf. mit Schreiben vom 17.5.2017 bekannt, dass die Neuregelung der AfA bei Liegenschaften verfassungswidrig sei. Diese sei zumindest für das Jahr 2016 rückwirkend. Im Übrigen lägen keine neuen Tatsachen oder Umstände vor, durch welche der Wertverlust durch Zeitverrechnung neu zu beurteilen sei.

Mittels weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 18.9.2017 erging an die Bf. die Aufforderung um Übermittlung der Berechnungsgrundlage für die AfA.

Im diesbezüglichen Antwortschreiben vom 9.10.2017 gab die Bf. bekannt, dass die Bemessungsgrundlage für die geltend gemachte AfA Euro 693.880,22 – ATS 9.548.000,00 – betrage. Es handle sich hierbei um die mit Sachverständigengutachten belegten fiktiven Herstellungskosten des Gebäudes. Dieses Gutachten sei dem Finanzamt vorgelegt worden.

Am 28.12.2017 langte beim Finanzamt ein mit dem 8.5.2017 datiertes Schreiben der Bf. an dieses ein in dem die Bf. im Wesentlichen ausführte, dass der Wert des Grund und Bodens schon bisher nicht Gegenstand der Bemessungsgrundlage für die geltend gemachte AfA gewesen sei. Diese sei lediglich auf Grundlage der fiktiven, der Höhe nach durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesenen, Herstellungskosten des Gebäudes ermittelt worden.

Das Finanzamt erließ den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2016 am 1.2.2016 und setzte in diesem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von Euro 29.223,37 fest.

In der diesbezüglich mit Schreiben vom 5.2.2018 gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt nach Darstellung der beiden o.e. Vorhalteverfahren aus, dass gemäß der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG idF BGBl. Nr. 201/1996 bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes wahlweise der letzte festgestellte Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes der Bemessung der AfA zugrunde zu legen seien.

Für die Bemessung der AfA von den Anschaffungskosten eines Grundstückes sei der Grundanteil auszuscheiden (§ 1 GrundanteilV), wobei eine Pauschalermittlung gemäß § 2 GrundanteilV oder der tatsächliche Nachweis des Grundanteils gemäß § 3 GrundanteilV in Betracht komme. Wenn der Grundanteil etwa durch ein Gutachten nachgewiesen werde, so sei dieser tatsächlich ermittelte Anteil auszuscheiden (§ 3 Abs. 1 GrundanteilV).

Die fiktiven Anschaffungskosten seien aus der Sicht des Erwerbers nach dem Grundsatz zu ermitteln, was für diesen Erwerb als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Die fiktiven Anschaffungskosten seien anschaffungsorientiert und gingen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Demgegenüber sei der gemeine Wert verkaufsorientiert und stelle nicht auf den Erwerbszweck ab. Daher würden die fiktiven Anschaffungskosten primär aus dem Ertragswert abgeleitet werden, während beim gemeinen Wert die Sachwertkomponente umso bedeutsamer sein werde, je mehr sich das Objekt zur privaten Nutzung eigne. Es sei plausibel, dass für einen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend sei, weshalb das Ertragswertverfahren ein taugliches Mittel zur Feststellung der fiktiven Anschaffungskosten sei (VwGH 87/13/0075 vom 5.10.1988; siehe auch VwGH 98/13/0109 vom 20.7.1999 mwN.).

Zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten könne nicht auf gesetzliche Regelungen zurückgegriffen werden, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiteten (VwGH 2002/13/0132 vom 10.8.2005). Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten aufgrund des Sachwerts werde vom VwGH regelmäßig nicht akzeptiert, da nicht fiktive Herstellkosten sondern fiktive Anschaffungskosten zu ermitteln seien (VwGH 23.5.07, 2004/13/0091; Lenneis in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 16 Tz 38).

Der Miteigentumsgemeinschaft sei mit Einantwortungsbeschluss vom 26.6.1997 das Objekt Wien, jeweils zur Hälfte eingewantwortet worden. Das Gebäude sei im Jahre 1897 errichtet worden und bestehe aus siebzehn Wohneinheiten. Dem Einantwortungsbeschluss sei im Jahre 1997 von der Bf. auch ein Gutachten über den Schätzwert der Liegenschaft beigelegt worden.

Aus diesem ergäben der o.a. Grundwert, der o.a. Bauwert, der o.a. Sachwert, der o.a. Ertragswert sowie der o.a. Verkehrswert.

Die Bf. hätte die fiktiven Anschaffungskosten im Jahr 1997 ausgehend vom Verkehrswert von umgerechnet Euro 973.870,55 ermittelt. Richtigerweise stelle der Ertragswert von umgerechnet Euro 338.192,26 die maßgebliche Größe zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten dar. Im vorgelegten Gutachten werde der Sachwert der Liegenschaft mit ATS 30.895.000,- (umgerechnet Euro 2.245.227,21) beziffert, wovon ATS 8.880.000 (Euro 645.334,x.) auf den Grundanteil entfielen. Der auszuschheidende Grundanteil gemäß § 3 GrundanteilV betrage somit 28,x.%. Als jährliche AfA könne ein Satz von 2% angesetzt werden, da das Gebäude vor dem Jahr 1915 errichtet worden sei. Der Restbuchwert der gegenständlichen Liegenschaft zum 31.12.2015 betrage Euro x.529,26. Die AfA ab dem Jahr 2016 betrage 4.819,92 (Fiktive Anschaffungskosten vom Ertragswert laut Gutachten iHv Euro 338.192,26 abzügl. 28,x.% Anteil Grund und Boden iHv Euro 97.196,46 ergäbe eine AfA-Basis von Euro 240.995,80 davon 2 % ergäbe Euro 4.819,92).

In der gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 15.2.2018 rechtzeitig erhobenen Beschwerde führte der steuerliche Vertreter der Bf. zunächst aus, dass sich die Beschwerde gegen die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 29.223,37 richte. Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes insofern abzuändern, als die Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Feststellungserklärung 2016 iHv Euro 20.166,x., aufgeteilt 50/50 auf die beiden Miteigentümer, erfolgen solle.

Die Abgabenbehörde führe in der gesondert ausgefertigten Bescheidbegründung aus, dass in einem Vorhaltsverfahren um Stellungnahme, warum die AfA-Basis nicht an die Rechtslage nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 angepasst worden sei, ersucht worden sei. Die Bf. habe in der Bezug habenden Beantwortung die genaue Berechnung, die aufgrund eines seinerzeitigen Gutachtens ermittelt worden sei, dargelegt.

Es werde von der Abgabenbehörde richtig wiedergegeben, dass die Steuerpflichtigen im Jahr 1997 aufgrund der Erbschaft des betreffenden Gebäudes Wien, welches mit Einantwortungsbeschluss vom 26.6.1997 eingeworben worden sei, die fiktiven Anschaffungskosten ab dem Jahre 1997 ausgehend von einem mittels Gutachten ermittelten Verkehrswert von ATS 13.400,751,00 = Euro 973.870,55 berechnet hätten. Der Grundanteil laut diesem Gutachten betrage 28,x.% und somit habe sich eine AfA-Bemessungsgrundlage iHv gerundet ATS 9.548.000,00 = Euro 693.880,22, davon 2% AfA (Gebäude vor 1915) = gerundet Euro 13.877,00 ergeben. Das Finanzamt weiche jedoch auf willkürlicher Weise bei der Feststellung der Einkünfte 2016 wesentlich davon ab und ermittle die Bemessungsgrundlage für die AfA von einem geringeren Ertragswert iHv Euro 338.192,26 abzüglich Grundanteil und somit ergäbe sich eine AfA iHv Euro 4.819,92.

Die Steuerpflichtigen hätten im Jahre 1997 bei der erstmaligen Ermittlung der Einkünfte vom Wahlrecht, die AfA nach den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG idF BGBl. Nr. 201/1996), Gebrauch gemacht. Für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sei ein Gutachten erstellt worden. Dieses sei auch der Finanzverwaltung offengelegt worden. Hr. BfA sei damals sogar persönlich beim Finanzamt (damaliges FA Wien 6/7/15) vorstellig geworden. Man habe sich gemeinsam auf die AfA-Bemessungsgrundlage (Berechnung siehe oben) iHv ATS 9.548.000,00 geeinigt. Es sei daher in gutem Glauben seit dem Jahr 1997 jedes Jahr die gleiche AfA (2% von ATS 9.548.000,00) iHv umgerechnet Euro 13.877,00 geltend gemacht worden.

Diese Berechnung sei, w.o. erwähnt, bereits im ersten Jahr der Einkunftsquelle der Abgabenbehörde offengelegt und von dieser auch akzeptiert worden. Es könne nicht sein, dass das Finanzamt plötzlich von einer komplett abweichenden Bemessungsgrundlage ausgehe, ohne dass sich irgendetwas am Objekt geändert habe. Die Gesetzesänderung des Steuerreformgesetzes 2015/2016 habe damit auch überhaupt nichts zu tun, eine Änderung würde sich dadurch nur dann ergeben, wenn bisher der Grundanteil pauschal laut damaligen ESt-Richtlinien iHv 20% ermittelt worden sei. In diesem Fall müsste man aufgrund der Gesetzesänderung und der Grundanteilsverordnung den Grundanteil neu mit 40% berechnen und somit würde sich die AfA reduzieren, da der Gebäudeanteil nur mehr mit 60% anzusetzen wäre.

Gem. § 3 der GrundanteilV 2016 sei der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen werde. Der Nachweis könne beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden.

Der Grundanteil laut Gutachten iHv 28,x.% sei auch nicht strittig und sei daher aufgrund der Gesetzesänderung und der Verordnung nicht zu ändern. Eine Änderung des gesamten Anschaffungswertes bzw. hier der fiktiven Anschaffungskosten sei ebenfalls nicht aufgrund der Gesetzesänderung und der Verordnung ableitbar.

Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode sei eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen sei (RZ 6442 EStRI). Aufgrund freier Beweiswürdigung sei vom Finanzamt der von den Steuerpflichtigen ermittelte Wert für die fiktiven Anschaffungskosten vom Finanzamt als richtig beurteilt und vom Beginn 1997 bis 2015 (neunzehn Veranlagungsjahre) so akzeptiert worden. Eine Änderung der Bewertungsmethode und somit massive Verringerung der Bemessungsgrundlage ab dem Jahr 2016, ohne dass sich am Sachverhalt irgendetwas geändert habe, erscheine willkürlich, verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben und sei rechtswidrig.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1.3.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften 2016 als unbegründet ab.

In der diesbezüglich mit Schreiben vom 2.3.2018 gesondert ergangenen Begründung führte das Finanzamt nach Darstellung des gesamten bisherigen Verfahrensverlaufes und der Anführung der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit. b EStG idF BGBl. Nr. 201/1996 sowie der §§ 1-3 GrundanteilV aus, dass zur Bemessung der AfA-Basis auf die gesonderte Begründung zum ergangenen Erstbescheid verwiesen werde. Die Bf. führe richtigerweise aus, dass durch die erfolgten Gesetzesänderungen zum Steuerreformgesetz 2015/2016 und der GrundanteilV Änderungen an der AfA-Basis des gegenständlichen Objektes nicht begründet werden könnten. Richtigerweise werde auch dargelegt, dass der mit Sachverständigengutachten festgestellte Grundanteil der Liegenschaft unverändert bleibe. Die Anpassung der AfA-Basis an die neue Rechtslage sei nach dem Abschluss der Ermittlungshandlungen und des Aktenstudiums von der Behörde niemals beabsichtigt gewesen.

Im Zuge der Veranlagung sei ausschließlich eine Korrektur des nach Ansicht der Finanzverwaltung falschen Wertansatzes (Verkehrswert) für die AfA-Basis durch den richtigen Wertansatz (Ertragswert) vorgenommen worden. Das gutachterliche Aufteilungsverhältnis werde von der Behörde nicht bezweifelt und sei nach über 20 Jahren einer Überprüfung nicht mehr zugänglich. Der Ertragswert ergäbe sich aus dem Jahresreinertrag und dem der Restnutzungsdauer und dem Kapitalisierungszinssatz entsprechenden Multiplikator (Lenneis ÖStZ 15.11.1988/22, S. 572 ff).

Der Ansatz des Ertragswertes als fiktive Anschaffungskosten ergäbe sich aus der Eigenschaft des gegenständlichen Objektes als typisches Ertragsobjekt. Eine zumindest anteilige Berücksichtigung des Sachwertes der Liegenschaft käme allenfalls dann in Frage, wenn das Gebäude für eigene Wohnzwecke angeschafft und verwendet werden würde, worauf die Aktenlage jedoch keinerlei Hinweise enthalte.

Der Grundsatz von Treu und Glauben schütze nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer allenfalls auch unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Die Behörde sei vielmehr verpflichtet, von einer gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (zB VwGH 15.6.2005, 2002/13/0104; VwGH 3.11.2005, 2003/15/0136).

Nach der Judikatur müssten besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung unbillig erscheinen ließen (zB VwGH 22.3.1995, 92/13/0025; VwGH 10.7.1996, 92/15/0101; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185). Dies könne etwa der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert werde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstelle (zB VwGH 24.4.1996, 93/13/0076; VwGH 18.12.1996, 94/15/0151; VwGH 26.6.2002, 98/13/0013). Der Umstand, dass im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung oder einer Veranlagung eine bestimmte Vorgangsweise des Abgabepflichtigen unbeanstandet gelassen worden sei, hindere die Behörde nicht, diese Vorgangsweise für

spätere Zeiträume als rechtswidrig zu beurteilen (zB VwGH 20.12.2000, 98/13/0236; VwGH 21.10.2004, 2000/13/0179, 0180; VwGH 15.6.2005, 2002/14/0104). Sei allerdings die betreffende Vorgangsweise ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden, so spreche der Grundsatz von Treu und Glauben gegen eine abweichende Beurteilung für Folgejahre (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0070).

Nach der Aktenlage sei die in der Beschwerde vorgebrachte Behauptung, die Finanzverwaltung habe die offengelegte Berechnung der Steuerpflichtigen akzeptiert, nicht ersichtlich. Auch eine „Einigung“ mit dem Finanzamt auf die vom Steuerpflichtigen geltend gemachte Bemessungsgrundlage könne den Akten nicht entnommen werden. Ebenso sei die Berechnung der Steuerpflichtigen von der Finanzverwaltung niemals ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden. Vor dem Hintergrund der zitierten Judikatur könne die Bf. somit keine Rechtswidrigkeit des Bescheides, einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben oder willkürliches Handeln aufzeigen.

Im rechtzeitigen Vorlageantrag brachte der steuerliche Vertreter der Bf. vor, dass Frau bfb und Herr BfA die betreffende Liegenschaft und folglich die Einkunftsquelle im Jahr 1997 aufgrund einer Erbschaft (Einantwortungsbeschluss vom 26.6.1997) unentgeltlich erworben hätten. Bei der erstmaligen Ermittlung der AfA im Jahre 1997 sei vom Wahlrecht gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b) EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 Gebrauch gemacht und in der Feststellungserklärung 1997 der Antrag gestellt worden, als Bemessungsgrundlage für die AfA die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen.

Die betreffende Gesetzesstelle verweise hinsichtlich der fiktiven Anschaffungskosten auf den § 6 Z 9 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 797/1996. In lit. b) stehe: „.... so gilt für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Erwerbes hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten)“.

Um die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln sei ein Gutachten erstellt worden. In diesem sei ein Verkehrswert iHv gerundet ATS 13.400.751,00 = Euro 973.870,55 ermittelt worden. Laut Gutachten betrage der Grundanteil 28,x.%, somit sei eine AfA-Bemessungsgrundlage (Gebäudewert) iHv gerundet ATS 9.548.000,00 = Euro 693.880,22 ermittelt worden. Da das Gebäude bereits vor 1915 errichtet worden sei, sei eine AfA von 2% anzusetzen, diese ergäbe gerundet Euro 13.877,00. Dieser Betrag sei von den Steuerpflichtigen ab dem Jahr 1997 jährlich als AfA geltend gemacht worden. Der Wert welcher aufzuwenden wäre um das Wirtschaftsgut zu erwerben, sei wohl der Marktwert, welcher auch als Verkehrswert bezeichnet werde. Man könne davon ausgehen, dass der Verkehrswert welcher vom Gutachter damals ermittelt worden sei, jenen Wert darstelle welchen man bei einer Veräußerung erzielen könne. Somit hätten die Steuerpflichtigen diesen Wert aufwenden müssen um die Liegenschaft zu erwerben.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der AfA sei bereits im ersten Jahr ab Erwerb der Einkunftsquelle (1997) dem Finanzamt offengelegt worden. Herr BfA sei damals persönlich beim damals zuständigen Finanzamt Wien 6/7/15 vorstellig geworden. Nur weil das Finanzamt diese Unterlagen nicht mehr im Akt finde, wie in der Bescheidbegründung der BVE behauptet, heiße das nicht, dass die Behauptung von Herrn BfA unwahr sei. Da die Wiener Finanzämter vor einigen Jahren in das Finanzzentrum Wien-Mitte übersiedelt seien und da die Papierakten abgeschafft worden seien und auf den elektronischen Akt umgestellt worden sei, könne es durchaus passiert sein, dass dabei Unterlagen verloren gegangen seien. Tatsache sei, dass Herr BfA seinerzeit persönlich bei der damals zuständigen Abgabenbehörde die AfA-Bemessungsgrundlage samt dem Gutachten offengelegt habe. Aufgrund der erklärungsgemäßen Veranlagungen ab dem ersten Jahr könne wohl der Schluss gezogen werden, dass es sich damit um eine Anerkenntnis seitens der Finanzverwaltung handelte. Andererseits habe auch bereits § 161 BAO gegolten. Dieser verpflichte die Abgabenbehörde, Abgabenerklärungen zu prüfen und bei Bedenken an deren Richtigkeit Ermittlungen vorzunehmen und gegebenenfalls den Abgabepflichtigen aufzufordern Angaben zur Aufklärung zu machen. Auch aus diesem Grund könne man davon ausgehen, dass das Finanzamt bisher (20 Jahre) nie Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärungen gehabt habe.

Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, könne sich durch die Gesetzesänderung des Steuerreformgesetzes 2015/2016 im Falle der Bf. keine Änderung ergeben, da ja der Grundanteil niemals pauschal ermittelt worden sei. Nur in diesen Fällen würde es aufgrund der Gesetzesänderung und der Erlassung der Grundanteil V 2016 zu einer Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage kommen. Der Grundanteil iHv 28,x.% laut Gutachten sei auch weiterhin nicht strittig, wie auch in der Bescheidbegründung der BVE ausgeführt werde. Eine Änderung bei fiktiven Anschaffungskosten würde sich auch nur ergeben, wenn in der Vergangenheit der Gebäudewert gemäß RZ 6447 EStR 2000 mit 80% des Gesamtwertes angesetzt worden wäre, das sei gegenständlich nicht der Fall, weil die Bemessungsgrundlage stets bereits der laut Gutachten ermittelte reine Gebäudewert iHv Euro 693.880,22 gewesen sei.

Eine plötzliche Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage nach über 20 Jahren, weil das Finanzamt plötzlich der Meinung sei, die AfA-Basis wäre falsch, ließe sich nirgends vom Gesetz ableiten und sei somit absolut rechtswidrig. Auch für die Heranziehung eines Ertragswertes einer Liegenschaft im nicht gewerblich genutzten Bereich als alleinige Grundlage für die AfA finde sich im Gesetz keine Deckung.

Die Auffassung, dass bei der Ermittlung der AfA die Berechnungsgrundlage lediglich vom Ertragswert auszugehen sei, habe der Verwaltungsgerichtshof selbst in Zweifel gezogen und gemeint, dass lediglich überwiegend, also nicht allein, vom Ertragswert auszugehen sei (VwGH-Erkenntnis vom 20.7.1999; 98/13/0109).

Es dürfe nicht übersehen werden, dass es sich bei Vermietung und Verpachtung nicht um das bloße Entgegennehmen von Erträgen handle. Andernfalls hätte der Gesetzgeber keinen eigenen Einkommenstatbestand deklariert, sondern angeordnet, dass die Erträge aus Vermietung als Kapitaleinkünfte zu behandeln seien. Tatsächlich stelle sich die Vermietung eines Zinshauses als geschäftliche Tätigkeit dar. Es sei eine Bewirtschaftung erforderlich. Der Vermieter habe nicht nur dafür zu sorgen, dass den Mietern die Bestandgegenstände uneingeschränkt zur Verfügung stünden. Er habe auch für die ordnungsgemäße Instandhaltung zu sorgen. Darüber hinaus auch dafür, dass den Mietern der Zugang zu ihren Bestandsobjekten uneingeschränkt zur Verfügung stehe, dass die Bestandgegenstände mit Wasser und Strom versorgt werden würden, dass Gänge und Stiegenhäuser instandgehalten und beleuchtet werden würden, dass die Abgase aus Heizungen einwandfrei abgeführt werden könnten und dass durch Abschluss von Versicherungen für allfällige Beschädigungen der Bestandgegenstände durch Feuer, Sturm, Wasser und dergleichen Vorsorge getroffen werde. Gemäß § 21 MRG handle es sich bei diesen Aufwendungen um Betriebskosten. Der Gesetzgeber bewerte auch die Tätigkeit des Vermieters als Unternehmen und unterwerfe diesen den Vorschriften der Umsatzsteuer. An sich sei daher die Bewertung der Mittelwert von Ertrags- und Substanzwert, wie dies für Unternehmen allgemein anerkannt werde, heranzuziehen.

Die Bf. bleibe daher bei der Meinung, dass die Änderung der Bewertungsmethode und somit massive Verringerung der Bemessungsgrundlage ab dem Jahr 2016, ohne dass sich am Sachverhalt irgendetwas geändert habe und es für diese Änderung keine gesetzliche Grundlage gäbe, willkürlich sei und dass der angefochtene Bescheid eklatant rechtswidrig sei.

Es werde daher beantragt, die AfA wie bisher und laut Feststellungserklärung 2016 iHv Euro 13.877,00 zu berücksichtigen. Somit ergäben sich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv Euro 20.166,x..

Abschließend beantragte die Bf. die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gem. § 274 Abs. 1 Z 1. (it. b) BAO vor dem gesamten Senat gem. § 272 Abs. 2 Z 1. lit. b) BAO .

Mit Vorlagebericht vom 10.4.2018 legte die belangte die Beschwerde unter gleichzeitiger Übermittlung einer Kopie des Vorlageberichtes an die Bf. dem Bundesfinanzgericht vor und nahm hierin zu dieser wörtlich wie folgt Stellung:

„Die Beschwerdeführer haben zur Ermittlung der AfA-Basis nach Ansicht der Finanzverwaltung fälschlicherweise den Verkehrswert anstatt des Ertragswertes angesetzt, was im Zuge der Veranlagung korrigiert wurde. Bei Vermietungsabsicht ist der Ertragswert als fiktive Anschaffungskosten anzusetzen und davon ausgehend die AfABasis zu berechnen. Die Höhe der jährlichen AfA wurde von der Finanzverwaltung nach der Aktenlage zwar niemals beanstandet, allerdings war diese auch niemals Gegenstand konkreter Überprüfungshandlungen.

Hinsichtlich des Vorbringens, dass eventuell Aktenteile im Zuge der Übersiedlung und Umstellung auf den elektronischen Akt verloren gegangen wären, ist festzuhalten, dass aus den Ausführungen in der Beschwerde bzw. im Vorlageantrag nicht hervorgeht, dass die Abgabenbehörde die im Gutachten gewählte Methode der AfABerechnung ausdrücklich als solche anerkannt hätte. Aus diesem Grund liegt auch kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Es wird beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

In der am 17.11.2021 abgehaltenen mündlichen Verhandlung führte der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. (Sohn der die Personengemeinschaft bildenden Bf.) zunächst aus, dass er auf das schriftlich Gesagte verweise. BfA sei vor 20 Jahren beim Finanzamt vorstellig geworden und habe diesem das in Rede stehende Gutachten, das zwecks Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage erstellt worden sei, überreicht. BfA habe leider altersbedingt keine konkreten diesbezüglichen Erinnerungen mehr. Auch der rechtsfreundliche Vertreter könne sich nach 20 Jahren nicht mehr daran erinnern, dass sein Vater beim Finanzamt vorgesprochen habe. Der rechtsfreundliche Vertreter habe daher versucht, in alten Kalendern Hinweise auf eine ev. Kontaktaufnahme seines Vaters zu finden. Außerdem sei in den alten Akten – der Vater habe die Bezug habenden Akten sorgfältig abgelegt – nichts zu finden gewesen. Der Grund dafür liege im Zeitablauf von nahezu 20 Jahren. Als Ergebnis bleibe, dass es nicht möglich sei, einen dezidierten Nachweis für die in Rede stehende Vorsprache von BfA beim Finanzamt zu erbringen. Dieser Umstand ändere jedoch nichts daran, dass nahezu 20 Jahre lang der Verkehrswert des in Rede stehenden Gebäudes als Basis für die AfA-Bemessungsgrundlage herangezogen worden sei. Im vorliegenden Fall – Veranlagung des Jahres 2016 – widerspreche die Vorgangsweise des Finanzamtes, die AfA-Bemessungsgrundlage in der Weise zu ändern, dass für diese auf den vor 20 Jahren bekanntgegeben Ertragswert zurückgegriffen worden sei, dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Der FA-Vertreter verwies zunächst auf die gesonderte Bescheidbegründung sowie auf die in der BVE erstellte Begründung. Knackpunkt für das Finanzamt sei, dass keine Nachweise hinsichtlich einer Vorsprache Herrn BfAs sowie hinsichtlich einer mit diesem getroffenen Einigung im Akt des FA enthalten sei. Die Altakten seien gescannt worden. Hinweise auf konkrete Prüfungshandlungen seien der Aktenlage nicht entnehmbar. Die vorgenommene rechtliche Beurteilung resultiere aus der Bezug habenden Rechtsprechung des VwGH.

Der FA-Vertreter führte weiters aus, dass sich im FA-Akt keine Vermerke über eine Vereinbarung hinsichtlich der Wahl der AfA-Bemessungsgrundlage finde. Daher gehe das Finanzamt davon aus, dass keine diesbezügliche Vereinbarung getroffen worden sei. Weiters wies der FA-Vertreter darauf hin, dass lt. BAO eine Aufbewahrungspflicht bestünde und, dass die Beschwerdeführer in Ansehung dieser Aufbewahrungspflicht dazu verhalten gewesen seien, entsprechende Vermerke, Aktenvermerke etc., aufzubewahren.

Die Frage des Vorsitzenden an den rechtsfreundlichen Vertreter der Bf., ob die Bf. für den Fall, dass das Finanzamt den Ertragswert iHv. 4,5 Mio. ATS als Grundlage für den Ertragswert zum Ansatz gebracht hätte, die Erstellung eines weiteren den Ertragswert betreffenden Gutachtens beauftragt hätten, beantwortete der rechtsfreundliche Vertreter damit, dass er dies nicht sagen könne. Er gehe eher davon aus, dass diesfalls kein zweites Gutachten seitens seines Vaters beauftragt worden wäre.

Der Vorsitzende sprach den Umstand an, dass sich auf S. 11 des in Rede stehenden Gutachtens der mit dem 15. Juni 1998 datierte Stempel des Finanzamtes mit dem Vermerk „*persönlich überreicht*“ findet. Der FA-Vertreter führte diesbezüglich aus, dass aus diesem Umstand nicht der Schluss gezogen werden könne, dass eine persönliche Vorsprache erfolgt sei.

Die weitere Frage des Vorsitzenden, ob die FA-Vertreter bestätigen könnten, dass sich das in Rede stehende Gutachten im Akt befinde, beantworten diese mit ja.

Der rechtsfreundliche Vertreter der Bf. merkte hinsichtlich der vorerwähnten Stampiglie an, dass die auf dieser Stampiglie aufscheinenden Worte „*persönlich überreicht*“ darauf hinwiesen, dass nicht der normale Weg, der darin bestünde, Eingaben auf postalischem Weg einzubringen, beschritten worden sei. Dieser Vermerk spreche deutlich dafür, dass sein Vater beim Finanzamt vorgesprochen habe. Einen dezidierten Nachweis für eine beim Finanzamt erfolgte Vorsprache stelle dieser Vermerk auf der Stampiglie jedoch nicht dar.

Die Frage des Vorsitzenden, warum das Finanzamt 19 Jahre lang den Ertragswert lt. Gutachten nicht aufgegriffen habe und diesbezüglich untätig geblieben sei, beantwortete der FA-Vertreter damit, dass er den Akt im Jahre 2016 übernommen habe und daher die Vorjahre betreffend keine Beurteilung abgeben könne.

Die FA-Vertreter führten weiters aus, dass sich die Bf. bisher nicht steuerauffällig verhalten habe. Aus diesem Grund sei bei dieser keine BP durchgeführt worden. Damit sei der Umstand, dass das Finanzamt 19 Jahre untätig geblieben sei, zu erklären.

Über die Beschwerde wurde erwogen.

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. erwarb 1997 das der Vermietung dienende und sich am Standort wien, befindliche, im Jahr 1897 errichtete, Gebäude im Erbrechtsweg und erklärte die Bezug habenden Einkünfte für dieses Jahr unter Ansatz einer auf Grundlage von fiktiven Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996) berechneten AfA, ausgehend von dem im o.a. Gutachten ermittelten Verkehrswert für dieses Gebäude iHv ATS 13.400.751,00 – Euro 973.870,56 – unter Berücksichtigung des in diesem ermittelten Anteiles für Grund und Boden im Ausmaß von 28,x. %.

Dieses Gutachten befindet sich seit dem 15.6.1998 im Akt des Finanzamtes.

Das Finanzamt erließ die Feststellungsbescheide 1997 bis 2015 unter Anerkennung der auf diese Weise ermittelten AfA-Bemessungsgrundlage. Bei der Veranlagung des Jahres 2016 wich das Finanzamt von dieser insofern ab, als es deren Berechnung den gleichfalls im o.e. Gutachten ermittelten Ertragswert iHv ATS 4.653.627,00 – Euro 338.192,26 – zugrunde legte und so die Höhe der jährlichen AfA unter Ansatz des o.e. Grund- und Bodenanteiles mit Euro 4.812,92 an Stelle von Euro 13.877,00 – Näheres siehe oben – festsetzte und diesbezüglich im Wesentlichen begründend ausführte, dass fiktive Anschaffungskosten aus der Sicht eines ertragsorientierten Erwerbers primär aus dem Ertragswert abzuleiten seien.

Dagegen bringt die Bf. vor, dass das in Rede stehende Gutachten dem Finanzamt gegenüber offengelegt worden sei. Die plötzliche Änderung der Bemessungsgrundlage der AfA nach neunzehn Jahren sei nicht aus dem Gesetz ableitbar und widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Demgegenüber führt das Finanzamt im Wesentlichen aus, dass sich weder das Vorbringen, wonach die Finanzverwaltung die offengelegte Berechnung der Steuerpflichtigen akzeptiert habe, noch jenes, wonach eine Einigung erzielt worden sei, aus der Aktenlage ergäbe. Die von der Bf. vorgenommene Berechnung sei niemals ausdrücklich als rechtmäßig anerkannt worden.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und werden von den beiden Parteien nicht bestritten. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht diese gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhaltes hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Als Bemessungsgrundlage für die AfA bestimmt § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 idF vor dem SchenkMG 2008, BGBl. 2008/85, grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, während in lit. b dieser Vorschrift Regelungen zur Bemessungsgrundlage für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs des Gebäudes getroffen werden. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung ist diesfalls der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen, während nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen sind.

Fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Die fiktiven Anschaffungskostengehen daher vom Käufer aus, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der vom Verkäufer ausgeht (Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 107 zu § 6; Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 6 Tz 67). Dem Gesetz kann nicht

entnommen werden, wie die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln sind. Die fiktiven Anschaffungskosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden.

Mit Erkenntnis vom 5.10.1988, 87/13/0075 sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass das Gesetz keine ins Einzelne gehende Vorschrift, wie diese fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen seien, enthalte. Es gelten daher die diesbezüglichen allgemeinen Vorschriften der Bundesabgabenordnung. Weiters stelle ein Sachverständigengutachten lediglich ein Beweismittel dar. Es bestehe jedoch keine gesetzliche Verpflichtung die Ergebnisse eines derartigen Gutachtens zu übernehmen. Auch eine auf eine andere geeignete Weise erfolgende Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sei zulässig.

Für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eignen sich mehrere Methoden. Bei Mietgebäuden, insbesondere solchen, die einer mietrechtlichen Beschränkung unterliegen, bietet sich zur Wertermittlung das Ertragswertverfahren an (vgl. VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122; 10.8.2005, 2002/13/0132).

Tauglich erweist sich prinzipiell auch das Vergleichswertverfahren, also das Abstellen auf Preise, die tatsächlich für vergleichbare Objekte gezahlt worden sind (VwGH 21.10.1993, 92/15/0079). Auch können die nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) - dieses findet im steuerlichen Administrativverfahren formaliter keine Anwendung - heranzuziehenden Bewertungsmethoden bei der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten für steuerliche Belange hilfsweise dienlich gemacht werden (Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren). Ebenso ist eine (gewichtete) Mischung von Sach- und Ertragswert zulässig (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157).

Im Zuge der Durchführung der Veranlagung des Jahres 2016 leitete das Finanzamt die fiktiven Anschaffungskosten aus dem von den Gutachtern für das in Rede stehende Gebäude ermittelten Ertragswert ab. Da der VwGH zur Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten, ungeachtet erkennbarer Präferenz für die Methode der Ertragswertermittlung (*Unger*, BFGjournal, 2014, 22) mehrere Wertermittlungsmethoden als tauglich und zulässig befunden hat, ist zunächst zu untersuchen, ob die von den Gutachtern zum Ansatz gebrachten o.a. Werte schlüssig ermittelt wurden.

Diese Frage ist hinsichtlich des von den Gutachtern zum Ansatz gebrachten Grundwertes zu bejahen. Dies deshalb, da dieser unter Berücksichtigung von Vergleichspreisen tatsächlicher Verkäufe und zum Verkauf angebotener Grundstücke für den unbebauten Grund ermittelt wurde. Das Gleiche gilt hinsichtlich des Bauwertes, da dessen Ansatz im Einklang mit der Fachliteratur (siehe *Ross-Brachmann-Holzner*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸ (1997), Seite 302) erfolgte. Daraus folgt, dass der Grundanteil im Ausmaß von 28,x.% sowie der o.e. Sachwert ebenfalls als schlüssig ermittelt zu beurteilen sind.

W.o. ausgeführt, gingen die Gutachter bei der Ermittlung des Ertragswertes von einem monatlich erzielbaren Mietzins iHv ATS 55.000,00 – mittlere Miete von ATS 39,48 je m², angewendet auf 1.393,16 m² sowie die leere Wohnung Top 3 berücksichtigend – aus.

Mögliche mittel- bis langfristige auf Grund des mit 1.3.1994 in Kraft getretenen Richtwertmietzinssystems, das ab diesem Zeitpunkt für Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter für im § 2 RichtWG angeführte mietrechtliche Normwohnungen – im Wesentlichen Altbauwohnungen mit einer Nutzfläche zwischen 30 m² und 130m² in brauchbarem Zustand mit einer Etagenheizung in einem Gebäude mit ordnungsgemäßigem Erhaltungszustand in mittlerer Lage – unter Ansatz eines Richtwertes sowie allfälliger Zuschläge und Abstriche ermöglichte, erwartbare höhere Mieteinnahmen, brachten die Gutachter nicht in Ansatz.

Da der Richtwert im Bundesland Wien zum 1.5.1998 ATS 53,90 betrug und da nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens ab Geltung des Richtwertmietzinssystems, somit ab dem Jahre 1993, für die Berechnung des höchstzulässigen Hauptmietzinses zusätzlich vor allem Zuschläge, die im Gesetz nicht betraglich festgeschrieben sind, berücksichtigt wurden, gelangt der erkennende Senat zur Ansicht, dass ein Käufer des gegenständlichen Objektes das sich aus den vorgeschilderten Umständen ergebende Potential an erzielbaren Mieteinnahmen, in seine Kalkulation in einem höheren Ausmaß eingepreist hätte, als dies im gegenständlichen Gutachten erfolgt ist. Insbesondere in Anbetracht der teilweise gravierenden Unterschiede an Zinszahlungen – für die Wohnung Top 7 wurde zum Bewertungsstichtag ein monatlicher Mietzins iHv ATS 2.870,00, für die Wohnung Top 10 ein solcher iHv ATS 9.540,00, somit ein Mietzins, der mehr als das 3,2-fache der erstangeführten Wohnung beträgt, erzielt, wobei anzumerken ist, dass es sich bei diesen beiden Wohnungen um solche der Kategorie A von identischer Größe handelt – wird deutlich, dass zum Zeitpunkt des o.a. Stichtages umfangreiche Möglichkeiten, mittel bis langfristig wesentlich höhere Mieteinnahmen als jene, die zu diesem erzielt wurden, zu vereinnahmen, bestanden. Dies trotz des Umstandes, dass derartigen Mieterhöhungen teilweise umfangreiche Investitionen vorangehen, die es zu amortisieren gilt.

Das Mietausfallswagnis – nach *Ross-Brachmann-Holzner*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸ (1997), Seite 302, das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehen von Raum, der zur Vermietung bestimmt ist, entsteht – wurde von den Gutachtern, bezogen auf den Jahresrohertrag, mit 5 % ausgemessen. Nach *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung³ (1998), Seite 90, beträgt der Prozentsatz für das Mietausfallsrisiko 2 % des Rohertrages, nach *Ross-Brachmann-Holzner*, aaO, beträgt dieser 2-3% des Rohertrages bei Mietwohn- und gemischtgenutzten Grundstücken.

Für Instandhaltung setzten die Gutachter 1% des Neubauwertes an. Nach *Kranewitter*, Seite 90, aaO, beträgt der Instandhaltungszinssatz für Wohnhäuser 0,5-1,5% der Herstellungskosten. *Ross-Brachmann-Holzner* führen keinen Bezug habenden Prozentsatz an. Damit befinden sich die Gutachter, soweit es die Instandhaltung betrifft, im Einklang mit der Fachliteratur.

Den Kapitalisierungszinssatz brachten die Gutachter, ausgehend von einer guten Wohnlage, im Ausmaß von 5 % auf den von diesem ermittelten Reinertrag, mit dem Wert 18.16872 zum Ansatz.

Nach *Kranewitter*, *Liegenschaftsbewertung*³ (1998), Seite 93, ist für Mietwohnhäuser von einem Kapitalisierungszinssatz von 2,5% bis 4,0% auszugehen.

Kranewitter verweist auch auf die Empfehlung (September 1997) des Hauptverbandes der allgemein beeideten und zertifizierten Immobiliensachverständigen Österreichs, welcher für Wohnliegenschaften den Ansatz nachstehender Kapitalisierungszinssätze (die je nach Marktlage um +/- 0,5 Prozentpunkte adaptiert werden können) empfiehlt:

Für hochwertige Lagen 2,0-4,0%, für sehr gute Lagen 2,5-4,5%, für gute Lagen 3,0-5,0% sowie für mäßige Lagen 3,5-5,5%.

Als hochwertige Lage werden in der besagten Empfehlung sehr gute bzw. sehr schöne Wohnanlagen in der näheren Umgebung von Großstädten mit geringen Entfernungen zu Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel angesehen. Ebenso darunter fallen Wohnanlagen in attraktiven, landschaftlich reizvollen Fremdenverkehrsgebieten mit Ganzjahressaison oder Sommer- u. Wintersaison.

Als sehr gute Lage werden Wohnliegenschaften in Stadtlagen mit weniger starken verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität angesehen. Gleiches gilt für Liegenschaften in guter bzw. schöner Lage in der mittleren Umgebung von Groß-, Mittel- und Kleinstädten mit mittleren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel.

Das Prädikat "*gute Wohnlage*" trifft nach der Empfehlung etwa für Stadtlagen mit stärkeren verkehrsbedingten Beeinträchtigungen der Wohnqualität zu; als mäßige Wohnlage werden Wohnbauten ua. in landschaftlich reizloser Lage bzw. in Gebieten mit größeren Entfernungen zu den Haltestellen der öffentlichen Verkehrsmittel sowie den Einkaufsmöglichkeiten zur Deckung des täglichen Bedarfs bzw. zu Schulen, Ärzten etc., taxiert.

Nach *Ross-Brachmann-Holzner*, Seite 317 aaO, beträgt der Kapitalisierungszinssatz für Reinertragsverfahren hinsichtlich Mietwohngrundstücken 3,5-4,5%.

Gesamthaft betrachtet, sieht der erkennende Senat den im gegenständlichen Gutachten ermittelten Ertragswert und damit auch den von diesem sowie vom o.a. Sachwert abgeleiteten Verkehrswert, als schlüssig ermittelt an, wenngleich die Gutachter das sich aus dem

Richtwertsystem ergebende Mieterhöhungspotential in keiner Weise berücksichtigten, das Mietausfallswagnis mit einem höheren Ansatz als das Schrifttum in ihre Bewertung einfließen ließen und die Lage des gegenständlichen Mietobjektes im x. Wiener Gemeindebezirk in unmittelbarer Nähe des sog. „Viertels“ als lediglich gut bewertet und der sich daraus ergebenden Kapitalisierungszinssatz am untersten Ende der o.e. Empfehlung – mit 5% - zum Ansatz gebracht wurde.

In Ansehung der vorstehenden Ausführungen kann keineswegs ausgeschlossen werden, dass ein anderer Gutachter zu einem deutlich höheren Ertragswert gelangt wäre. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass bei einer guten Wohnlage laut der o.e. Empfehlung beim Kapitalisierungszinssatz für eine solche bei einer Wohnliegenschaft eine Schwankungsbreite zwischen 3,0% bis 5,0% besteht. Unter Zugrundelegung der Restnutzungsdauer von 49 Jahren ergeben sich Vervielfältigerer von 25,50 bis 18,17. Bei einer durchaus möglichen Einschätzung der Lage des in Rede stehenden Objektes mit dem Prädikat „*sehr gut*“ ergäben sich Vervielfältiger von 28,07 bis 19,65. Diesbezüglich ist erläuternd darauf hinzuweisen, dass sich aus den Regeln der Rentenrechnung ergibt, dass der Vervielfältiger und damit der Wert des Gebäudes umso höher ist, je niedriger die Verzinsung ist. Der Gutachter ermittelte einen solchen im Ausmaß von 18,16872.

Eine objektiv richtige, ausschließlich auf die Verhältnisse im (fiktiven) Anschaffungszeitpunkt abstellende, rückwirkende Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten des in Rede stehenden Gebäudes nach dem Ertragswert zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides – 1.2.2018 – somit nahezu 20 Jahre nach Erstellung des gegenständlichen Gutachtens ist - aus faktischen Gründen – ist jedoch nicht möglich. Dass dem so ist, räumte auch das Finanzamt ein, indem es in der Beschwerdeverentscheidung ausführte, dass das gutachterliche Aufteilungsverhältnis hinsichtlich des Grundanteiles – Sachwert ist Summe aus Grundwert und Bauwert zu diesem wird der Grundwert ins Verhältnis gesetzt – nach über 20 Jahren einer Überprüfung nicht mehr zugänglich sei. Denklogisch gilt das Gleiche für die Ermittlung des Ertrags- und des Sachwertes.

Die Ursache der Unmöglichkeit der Erstellung eines weiteren, objektiven die fiktiven Anschaffungskosten zum fiktiven Anschaffungszeitpunkt ermittelnden Gutachtens zum Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides – 1.2.2018 – ist in der nahezu 20 Jahre andauernden Untätigkeit des Finanzamtes zu erblicken.

Durch die Vorgangsweise des Finanzamtes – Anerkennung des Verkehrswertes laut dem dem Finanzamt von der Bf. persönlich überreichten Gutachten, Näheres siehe oben, bei der im Jahre 1998 vorgenommenen Veranlagung des Jahres 1997 sowie bei den nachfolgenden achtzehn Veranlagungen – bestand für die Bf. weder zum Zeitpunkt der Erlassung des Bescheides über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO – 15.7.1998 – noch zu den Zeitpunkten der Erlassung der Feststellungsbescheide der Jahre 1999 bis 2015 eine

Veranlassung, den Ertragswert des in Rede stehenden Gebäudes mittels eines Gegengutachtens nochmals schätzen zu lassen.

Die Bf. macht im Wesentlichen geltend, dass sich eine plötzliche Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage nach über 20 Jahren beim offengelegten und gegenständlich unverändert gebliebenen Sachverhalt nicht aus dem Gesetz ableiten ließe und dass solcherart gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstoßen worden sei.

Unter dem Grundsatz von Treu und Glauben versteht man, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben (VwGH 15.3.2001, 2001/16/0063; VwGH 16.11.2006, 2002/14/0010; VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265; vgl. auch Ritz, BAO⁶, § 114 Tz 6, mwN). Dieser Grundsatz ist auch im Abgabenrecht zu beachten (zB VwGH 14.7.1994, 91/17/0170; VwGH 10.10.1996, 95/15/0208, 0209).

Treu und Glauben bedeutet Vertrauen; Vertrauen gewähren und vertrauen dürfen und danach handeln müssen und auf dieser Grundlage die Leistung des anderen verlangen dürfen und dem anderen gegenüber erbringen zu müssen. Die Vertrauensfolge hat eine bestimmte Vertrauensursache zur Voraussetzung, nämlich, dass das Verhalten des einen Teiles für das Vertrauen des anderen Teiles ursächlich ist und dass im Vertrauen auf das Verhalten des anderen gehandelt worden ist (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar Band 2, 1297).

Wenn auch zufolge Art 18 Abs 1 B-VG Abgabengesetze nach Inhalt, Zweck und Wirkungen hinreichend determiniert sein müssen, die Rechtsfolgen somit voraussehbar, messbar und berechenbar sein müssen, so kann es doch sein, dass sich der Vollziehung ein gewisser Spielraum des Normenverständnisses bietet, ein Spielraum, der bisweilen mit den Mitteln der Interpretation nicht weiter einengbar ist.

Setzt nun etwa die Behörde Maßnahmen, wie Auskünfte, Zusagen oder ein sonstiges Verhalten, aus denen mit guten Gründen zu erkennen ist, dass die Behörde innerhalb der vorgefundenen Grenzen eine Entscheidung treffen wird, durfte der Betroffene mit guten Gründen darauf vertrauen, dass die Behörde danach handeln wird und hat er daraus seine Folgerungen gezogen (vermögenswerte Dispositionen getroffen) und würde er beim Abgehen der Behörde vom ursprünglich eingeschlagenen oder erklärtermaßen einzuschlagenden beabsichtigten Weg, worauf der Abgabepflichtige vertraute und vertrauen durfte, durch das Verfolgen eines anderen, wenn auch ebenso rechtmöglichen Weges einen materiellen Schaden erleiden, so würde in diesem behördlichen Vorgehen nicht eine Verletzung des gesetzten Rechtes gelegen sein, wohl aber eine Verletzung von Treu und Glauben. In diesem Bereich können die Hauptanwendungsfälle von Treu und Glauben liegen (vgl. *Stoll*, BAO Kommentar Band 2, 1298 f).

Im vorliegenden Fall würde die Bf. in Ansehung des vorstehend Gesagten dadurch, dass das Finanzamt den ihm hinsichtlich der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten vom Gesetz und von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eingeräumten Vollzugsspielraum – Näheres siehe oben – dahingehend gestaltete, als es den ihm von der Bf. anlässlich der Aufnahme von deren Vermietungstätigkeit bekanntgegebenen Verkehrswert des gegenständlichen Grundstückes den dem bekämpften Bescheid vorangegangenen neunzehn Feststellungsbescheiden zugrunde legte und den ihm damals gleichzeitig von der Bf. bekanntgegebenen Ertragswert diesbezüglich bei deren Veranlagungen außer Acht ließ, im Zuge der Veranlagung des Jahres 2016 durch den nunmehrigen Ansatz des Ertragswertes als Berechnungsgrundlage für die AfA einen Schaden erleiden, darin besteht, dass der Bf. die Beauftragung eines weiteren Gutachtens, das, w.o. ausführlich dargestellt, durchaus zu einem wesentlich höheren Ertragswert gelangen könnte als das im gegenständlichen Gutachten der Fall war, aus den oben diesbezüglich angeführten Gründen verunmöglicht wurde.

Da die Höhe der AfA bei Erstveranlagungen von neu aufgenommenen Vermietungstätigkeiten seitens der Finanzämter üblicherweise eingehend überprüft wird, ist davon auszugehen, dass eine derartige Überprüfung auch im vorliegenden Fall durchgeführt wurde. Daher, sowie in Verbindung mit dem Umstand, dass das in Rede stehende Gutachten dem Finanzamt aus Anlass der im Jahre 1998 durchgeführten erstmaligen Veranlagung der gegenständlichen Einkünfte nachweislich persönlich überreicht wurde, vermag das BFG nicht zuletzt im Hinblick auf die als glaubhaft zu beurteilenden Beschwerdeausführungen, wonach eine persönliche Vorsprache aus Anlass der Bekanntgabe der Aufnahme der gegenständlichen Vermietungstätigkeit bei diesem erfolgte, keinen Grund dafür, dass die Bf. nicht uneingeschränkt auf den eingeschlagenen Weg des Finanzamtes – Anerkennung des Verkehrswertes als Basis für die AfA – vertrauen durfte, zu erkennen, zumal sich dieser sowohl mit dem gesetzten Recht als auch mit der Bezug habenden Rechtsprechung im Einklang befindet.

Dem erstmaligen Heranziehen des Ertragswertes des in Rede stehenden Gebäudes als Bemessungsgrundlage für die dieses betreffende AfA durch das Finanzamt im Zuge der Veranlagung des Jahres 2016 steht im Hinblick auf die Tatsache, dass dieser dem Finanzamt bereits aus Anlass der Veranlagung der von der Bf. im Jahre 1997 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gleichzeitig mit dem Verkehrswert des gegenständlichen Mietobjektes offengelegt wurde und dass das Finanzamt somit nahezu zwanzig Jahre zweifelsfrei von diesen beiden Werten Kenntnis hatte bzw. haben musste, der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. In Ansehung der geschilderten Sach- und Rechtslage konnte sich die Bf. daher mit Erfolg auf diesen berufen.

Die von der Bf. im Jahre 2016 erzielten Einkünfte sind somit wie folgt zu berechnen:

Verkehrswert der in Rede stehenden Liegenschaft ATS 13,400.751,00 – Anteil Grund und Boden ATS 3, 851.375,84 ergibt AfA-Basis ATS 9,549.375,16 bzw. Euro 693.980,16 x 2% ergibt jährliche AfA iHv Euro 13.879,60

Einnahmen lt. Erklärung: Euro 59.930,04 – AfA lt. Erkenntnis Euro 13.879,60 – sofort abgesetzte Instandhaltungs- und/oder Instandsetzungskosten lt. Erklärung Euro 25.105,03 – übrige Werbungskosten lt. Erklärung Euro 781,x. ergibt einen Überschuss iHv Euro 20.163,69.

Der Anteil an den Einkünften für Herrn BfA beträgt: Euro 10.081,85

Der Anteil an den Einkünften für Frau BfB beträgt: Euro 10.081,84

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 in Verbindung mit Abs. 9 B-VG ist gegen einen Beschluss des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht konnte sich sowohl bei der Anwendbarkeit des Grundsatzes von Treu und Glauben als auch hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Dezember 2021