

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Susanne Haim, den Richter Mag. Ulrich Petrag-Wolf sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Klemens Schimpl und Christian Nemeth in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch mc tax Steuerberatung GmbH, Salzburger Straße 205, 4030 Linz, und ***64***, Geschäftsführerin der Beschwerdeführerin, ***65***, ***66***, über die Beschwerde vom 14. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 15. Juni 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14. Juni 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Tanja Grottenthaler zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2014	Einkommen	- 11.305,67 €	Körperschaftsteuer	1.437,50 €
			Einbehaltene Steuerbeträge	-5,92 €
			Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	0,42 €
festgesetzte Körperschaftsteuer				1.432,00€

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) fand zu AB.Nr. ***1*** im Zeitraum 17.11.2014 bis 31.3.2016 eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer sowie Zusammenfassende Meldung für die Jahre 2012 und 2013 sowie eine Nachschau bezüglich dieser Abgaben für die Monate Jänner bis September 2014 statt, bei der folgende Feststellungen getroffen wurden (vgl. Tz. 2 des Berichts vom 31.3.2016):

Aufteilung Grund und Boden/Gebäude

Im Nachschauzeitraum hätte die Bf. unter anderem ein Grundstück /Grund und Boden plus Gebäude) in ***Stadt***, ***Adresse xx***, angekauft.

Dazu werde bemerkt, dass im Fall einer nachfolgenden Vermietung ein entsprechender Anteil von Grund und Boden in der Bilanz auszuweisen wäre.

Ein Ansatz von 20% des Kaufpreises als Anteil für Grund und Boden sei im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil laut Gutachten vom 7.11.2014 zum Stichtag 1.7.2014 die Restnutzungsdauer des Gebäudes mit 22 Jahren festgestellt worden wäre. Aus dem durch die BP nicht geprüften Gutachten wäre ersichtlich, dass das Gebäude 1930 errichtet und das Objekt 1970 um-, angebaut und ausgebaut (Dachboden) worden wäre.

Wird die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vom gemeinen Wert oder von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, sei der auf Grund und Boden entfallende Teil aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Dies würde auch für Eigentumswohnungen gelten (VwGH 13.12.1989, 88/13/0056). Die Aufteilung hätte idR nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäuden einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084, Verhältnismethode). Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% angesetzt wird, würde der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20% erfolgen. Wenn sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür ergeben würden, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen würde, wäre eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen. Zur Höhe des Quadratmeterpreises werde auf die Kaufpreissammlung des BMF hingewiesen, derzufolge bis zu € 300,-- je m² bezahlt würden (vgl. auch Kauf von 2 m² Grund und Boden vom ***2*** vom 14.8.2013 durch die ***3***, ABNr ***4***). Selbst im Immobilienpreisspiegel der WKO, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, werde ein derartiger Quadratmeterpreis für Baugrundstücke in guter Wohnlage in dieser Höhe ausgewiesen.

Weiters hätte sich der Unabhängige Finanzsenat, Außenstelle Wien, in einer Berufungsentscheidung vom 30.12.2003, RV/1077-W/2002, mit dieser Thematik befasst und würde zum Schluss kommen, dass ein Ansatz von Grund und Boden bei einer

Restnutzungsdauer von 20% mit 76% der Anschaffungskosten anzusetzen wäre.

Im Hinblick auf die Ausführungen der zeitgleich stattgefundenen BP unter der ABNr ***4*** wäre ein Quadratmeterpreis von € 255,-- anzusetzen.

Bei der Erstellung der Bilanz für 2014 wäre daher auf die Feststellung der Prüfung Bedacht zu nehmen.

Am 14. Mai 2016 reichte die Bf. die Körperschaftsteuererklärung für 2014 beim Finanzamt ***Stadt*** elektronisch via Finanzonline ein. In dieser wurde unter der Kennziffer 9130 ein Betrag von € 4.967,70 als Absetzung für Abnutzung auf das Anlagevermögen gewinnmindernd angesetzt, der das Objekt ***Adresse xx*** betroffen hat.

Mit Bescheid vom 15. Juni 2016 veranlagte das Finanzamt ***Stadt*** die Bf. zur Körperschaftsteuer 2014 und wich von der Erklärung insoweit ab als die AfA nur mit einem Betrag von € 1.297,58 berücksichtigt wurde. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wären von € -14.856,94 auf € -11.186,82 zu korrigieren, da die Abschreibung auf das Gebäude in ***Stadt***, ***Adresse xx***, entsprechend dem Prüfungsbericht vom 31.3.2016 zu berichtigen gewesen wäre.

Die berichtigte Abschreibung würde € 1.297,58 betragen und sich wie folgt errechnen: Anschaffungskosten ***Adresse xx*** € 291.438,65 abzüglich Anteil Grund und Boden (€ 255,- x 919 m²) € 234.345,-, würde einen Gebäudeanteil von € 57.093,58 ergeben.

Die Restnutzungsdauer des Gebäudes würde 22 Jahre betragen, die Anschaffung wäre im ersten Halbjahr 2014 erfolgt, daher stünde nur die halbe Jahres-AfA in Höhe von € 1.297,58 zu.

Am 14. Juli 2016 erhob die Bf. gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid 2014 Beschwerde und beantragte, diesen Bescheid so abzuändern, dass er wieder den Verhältnissen gemäß der Steuererklärung bzw. den Verhältnissen vor den Feststellungen der Betriebsprüfung entspricht und daher die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. für 2014 mit minus € 14.856,94 festzusetzen.

Als angefochtener Punkt wird die vom Finanzamt bzw. von der Betriebsprüfung festgesetzte Aufteilung von Grund und Boden und Gebäude geltend gemacht.

Es wurde auch der Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeentscheidung und Vorlage der Bescheidbeschwerde innerhalb von drei Monaten an das Bundesfinanzgericht gemäß § 262 Abs. 2 BAO gestellt.

Schließlich wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO sowie die Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO beantragt.

Diese Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Die AfA wäre entgegen der Steuererklärung nach den Ergebnissen der Betriebsprüfung durch das Finanzamt korrigiert worden. Dabei hätte das Finanzamt die Aufteilung von Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits in Analogie zu den Feststellungen bei der ***3*** (St.Nr. ***5***) vorgenommen.

Die Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2011-2014 der ***3*** wären ebenfalls Gegenstand von Beschwerden gemäß §§ 243 ff BAO. Wie in diesen Beschwerden dargelegt worden wäre, würden die Feststellungen der Betriebsprüfung auf teilweise unrichtigen Annahmen basieren.

Ermittlung der AfA	laut Steuererklärung	laut Bescheid des FA
Anschaffungskosten	291.438,65 EUR	291.438,65 EUR
minus Grund/Boden	- 72.859,66 EUR = 25%	- 234.345,00 EUR = 80,41%
Gebäude	218.578,99 EUR	57.093,65 EUR

Der Wert laut Steuererklärung für Grund und Boden würde sich aus einem Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ergeben (siehe Anlage). Die in der Steuererklärung vorgenommene Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude wäre daher anzuerkennen.

Im Folgenden werde weiters anhand von Kennzahlenvergleichen mit marktüblichen Werten die unrichtige Ermittlung der AfA-Grundlage laut Bescheid des Finanzamtes nachgewiesen:

a) Grundanteil je m² Wohnnutzfläche

Das Wohnhaus, für das die AfA zu ermitteln wäre, würde eine Wohnnutzfläche von rd. 225 m² ausweisen; die Umrechnung des Grundanteils auf einen m² Wohnnutzfläche würde folgendes Ergebnis zeigen:

	laut Steuererklärung	laut Bescheid des FA
Grundanteil/m ² WNFl.	rd. 324 EUR	1.052 EUR

Anzumerken wäre, dass ein Grundanteil je m² Wohnnutzfläche von 300-350 EUR/m² für ein derartiges Objekt marktüblich wäre.

b) Gebäudeanteil je m² Wohnnutzfläche

Auch die Umrechnung des Gebäudeanteils je m² Wohnnutzfläche würde ein ähnliches nicht plausibles Bild der Ansätze laut Bescheid des Finanzamtes zeigen:

	laut Steuererklärung	laut Bescheid des FA
Gebäudeanteil/m ² WNFI.	rd. 972 EUR	254 EUR

c) Relation Grundanteil zu Gebäudeanteil

Auch die vom Finanzamt festgesetzte Relation Grundanteil zu Gebäudeanteil mit 80,41% zu 19,59% wäre nicht nachvollziehbar: dazu wäre wie bereits in der Beschwerde vom 12. Mai 2016 bei der ***3*** dargelegt, darauf zu verweisen, dass das BFG selbst im Falle eines Wiener Zinshauses in guter Lage einen Grundanteil von 20% für angemessen erachten würde (vgl. RV/7100746/2012 vom 18.6.2014).

Für die nähere Begründung werde zusätzlich auf die bei der ***3*** (St.Nr. ***5***) anhängige Beschwerde vom 12. Mai 2016 verwiesen.

Da auf die von der ***3*** erhobene Beschwerde vom 12.5.2016 betreffend u.a. Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2011 bis 2013 verwiesen wird, wird diese Beschwerde – soweit es die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude betrifft – im Folgenden wiedergegeben (Ad 2) ab Seite 6 unten):

[...]

Weites würden obige Werte Grundstückspreise für unbebaute Liegenschaften darstellen, sodass der gerichtlich beeidete Gutachter die Vergleichsgrundstücke hinsichtlich ihrer möglichen und tatsächlichen Geschoßflächenzahl (= GFZ = Maß für die Bebaubarkeit einer Liegenschaft und wesentlicher für die Ermittlung des Liegenschaftswertes) untersucht hätte.

[...]

Am 3. Oktober 2016 legte das Finanzamt ***Stadt*** die Beschwerde der Bf. betreffend Körperschaftsteuer 2014 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor ohne vorher eine Beschwerde vorentscheidung erlassen zu haben.

In diesem Vorlagebericht führte das Finanzamt ***Stadt*** zur Beschwerde wie folgt aus:

Wird AfA von Anschaffung- oder Herstellungskosten, vom gemeinen Wert oder von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, wäre der auf den Grund und Boden entfallende Teil aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden.

Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude der AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% angesetzt wird, würde der Ansatz für den auszuscheidenden Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20% erfolgen.

Würden sich im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür ergeben, dass eine Schätzung in

diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen würde, wäre eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen.

Auf die Ausführungen im BP-Bericht dazu werde verwiesen (hochpreisiger Stadtteil von ***Stadt***, 20% für Grund und Boden würden nicht sachgerecht erscheinen).

Ein Quadratmeterpreis von € 255,-- würde als angemessen erscheinen und wäre auch im Bescheid 2014 angesetzt worden.

Die AfA wäre mit der aus dem Gutachten festgestellten RND angesetzt worden (in eventu werde ev. eine Überprüfung der Richtigkeit und Schlüssigkeit des Gutachtens angeregt)

Es wird beantragt die Beschwerde als unbegründet abzuweisen bzw. in eventu die Überprüfung der Richtigkeit und Schlüssigkeit des vorgelegten Gutachtens zur RND.

Mit Beschluss vom 1. Juli 2022 hat das Bundesfinanzgericht den Parteien des Beschwerdeverfahrens die Entscheidung des VwGH vom 25. Mai 2022, Ra 2020/15/0119, die im Beschwerdeverfahren ***3*** ergangen ist, das in der Beschwerde angeführt wurde (Gebäude ***8***, ***Stadt***), zur Kenntnis und Stellungnahme innerhalb von sechs Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses übermittelt.

Mit diesem Beschluss wurden die Parteien darüber hinaus um Bekanntgabe ersucht, in welchem Verhältnis die Anschaffungskosten der mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 erworbenen Liegenschaft EZ ***9*** Grundbuch ***10*** nach Ansicht der Parteien aufzuteilen wären bzw. von welcher Nutzungsdauer des Gebäudes ***Adresse xx*** ausgegangen werde.

Mit Mail vom 9. August 2022 nahm das Finanzamt Österreich zum Beschluss vom 1.7.2022 wie folgt Stellung:

Zu Punkt 2a) in welchem Verhältnis die Anschaffungskosten der mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 erworbenen Liegenschaft EZ ***9*** Grundbuch ***10*** aufzuteilen sind:

Der BFG Entscheidung vom 21.9.2020, RV/5101067/2020, folgend und damit auch der Stellungnahme vom 27.11.2019 (vom FB Bewertung und Bodenschätzung) könne bei Annahme eines m²-Preises von € 225,-- von einer Aufteilung des Kaufpreises im Verhältnis 76,5% für Grund und Boden und 23,5% für das Gebäude ausgegangen werden.

Ermittlung der 919 m² multipliziert mit € 225,--, umgelegt auf den Kaufpreis ohne Anschaffungsnebenkosten.

Dieses Verhältnis dann angewendet auf die Anschaffungskosten samt Anschaffungsnebenkosten.

Zu Punkt 2b) von welcher Nutzungsdauer des Gebäudes ***Adresse xx*** ausgegangen wird:

Zur rechnerischen Restnutzungsdauer von 46 Jahren, welche sich laut BFG ergibt, wenn man nur die konstruktiv haltbaren Teile berücksichtigt, wäre noch anzumerken:

a) Es wäre im Gutachten nicht erläutert worden, wie sich die Mängel konkret auf die Restnutzungsdauer auswirken würden. Darüberhinaus wäre ein qualifizierter Befund zum Gebäude dem Gutachten nicht zu entnehmen, weshalb das gesamte Gutachten nur von geringer Beweiskraft wäre. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als der gesetzlichen Nutzungsdauer wäre somit nicht erbracht.

b) Zur im Gutachten zum Stichtag (zutreffenden) angegebenen technischen Lebensdauer: Aus dem Gutachten wäre nicht ersichtlich, welche Quellen der einzigen „nutzungsdauerberechnenden“ Tabelle, insb. in Bezug auf den Ausgangswert zugrunde gelegt worden wären.

Laut Bienert/Funk Immobilienbewertung Österreich³, 2014, S774ff würde Erdarbeiten und Fundamenten eine Nutzungsdauer (technische Lebensdauer) von 180 Jahren und nicht wie im Gutachten von 120 Jahren zugrunde gelegt werden.

Auch werde auf das deutsche Werk Ross/Brachmann, 29. Auflage 2005 hingewiesen. Dort werde zum Beispiel „(alles) Mauerwerk aus Ziegelstein mit 100-200 Jahren (also im Mittel mindestens 150 Jahren, ohne Differenzierung, ob Mietwohn- oder sonstig genutzte Gebäude vorliegen) ins Treffen geführt.

Mit Beschluss vom 12.9.2022 wurde ein Erörterungstermin für 10. Oktober 2022 in gegenständlicher Beschwerdesache festgesetzt. Dieser Ladung wurden zur Vorbereitung auf diesen Erörterungstermin folgende Unterlagen/Schriftstücke angeschlossen:

Stellungnahme der belangten Behörde vom 9. August 2022 zum Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 1. Juli 2022

Seite 774/775 des Werkes von Bienert/Funk, Immobilienbewertung in Österreich³, 2014, dass in der Stellungnahme der belangten Behörde vom 9.8.2022 angeführt wird (die Seite 774 weist keine eigene Seitenzahl auf; daher wurde auch die Folgeseite angeschlossen)

Seiten 1, 4 ff (ab Punkt 2.) der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 27.11.2019, das im Verfahren der ***3*** (RV/5101067/2016) von der belangten Behörde vorgelegt wurde (die Seiten 2 – 4 vor Punkt 2. sind für das gegenständliche Beschwerdeverfahren nach Ansicht des Berichterstatters von keiner Relevanz, weil sie sich mit den Auswirkungen der Sanierung des Gebäudes ***8*** beschäftigen)

Kaufvertrag vom 16.12.2010 zwischen ***11*** und ***12*** als Verkäufer und der ***13*** als Käuferin betreffend die EZ ***14*** Grundbuch ***15*** (dieser Kaufvertrag betrifft das auf Seite 6 der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 27.11.2019 angeführte unbebaute Grundstück (BG ***16*** TZ ***17***).

Bebauungsplan der Stadt ***Stadt*** „***18***“ vom 18.1.2019

Am 10. Oktober 2022 fand der Erörterungstermin statt und wurde in diesem Termin folgendes erörtert:

Eingangs verweist der Richter auf die Entscheidung des VwGH 25. Mai 2022, Ra 2020/15/0119. Außerdem wird darauf aufmerksam gemacht, dass für das gegenständliche Mietobjekt ***Adresse xx*** lediglich ein Privatgutachten über die Nutzungsdauer vorliegt und zwar vom 7.11.2014 zu Proj.-Nr. ***19***, aber kein Gutachten über die Aufteilung des Kaufpreises samt Anschaffungsnebenkosten von € 291.438,65 auf Gebäude und Grund und Boden. In der für 2014 eingereichten Körperschaftsteuererklärung wurde für das Gebäude ***Adresse xx*** eine AfA in Höhe von € 4.967,70 angesetzt und hat es sich um eine Halbjahres-AfA gehandelt, weil die Übergabe laut Kaufvertrag vom 27.3.2014 am 1.9.2014 erfolgt ist (Punkt IV.). Diese angesetzte Halbjahres-AfA ermittelt sich wie folgt:

Anschaffungskosten von € 291.438,65

Davon wurden 75% für das Gebäude angesetzt (= € 218.578,99). Bei Ansatz einer Nutzungsdauer von 22 Jahre laut Gutachten vom 7.11.2014 ergibt sich ein Betrag von € 9.935,41 und die Halbjahres-AfA beträgt sohin € 4.967,70.

Mit Beschluss vom 1. Juli 2022 wurden die Parteien um Bekanntgabe ersucht in welchem Verhältnis die Anschaffungskosten der mit Kaufvertrag vom 27.3.2014 erworbenen Liegenschaft ***Adresse xx*** aufzuteilen sind und von welcher Nutzungsdauer ausgegangen wird.

Bis dato hat nur die belangte Behörde eine Stellungnahme zu diesem Beschluss abgegeben und zwar am 9.8.2022. Diese Stellungnahme wurde der Beschwerdeführerin mit der Ladung zum heutigen Erörterungstermin zur Kenntnis gebracht.

Abschließend wird auf die Rechtsprechung des VwGH wonach die Schätzung des Grundanteils regelmäßig unter Bedachtnahme auf anschaffungsnahe Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke zu erfolgen hat (zB VwGH 15.3.1995, 92/13/0271) und auf die auch für das gegenständliche Verfahren relevante Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs BB vom 27.11.2019 verwiesen, die im Verfahren RV/5101067/2016 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt wurde.

Nach vorläufiger Ansicht des Berichterstatters ist auch eine konkrete Darlegung der Parteien erforderlich aus welchen Gründen die Veräußerung einer Teilfläche von 200 m² um € 34.000,00 der EZ ***9*** GB ***10*** durch die Rechtsvorgänger der Beschwerdeführerin im Jahr 2013 nicht als Vergleichsmaßstab herangezogen werden kann. Diesbezüglich findet sich im Gutachten vom 18.4.2015, das im Verfahren RV/5101067/2016 betreffend Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden vorgelegt wurde und auf das auch die Beschwerde im gegenständlichen Beschwerdeverfahren Bezug nimmt, nur die Anmerkung, dass es sich um einen Ergänzungskauf gehandelt haben soll.

Über Ersuchen des Richters bringt der Vertreter der Beschwerdeführerin in Ergänzung zur Beschwerde wie folgt vor:

Es wird eine zweiseitige Unterlage betitelt mit BFG-Beschwerde ***Bf1*** Liegenschaft ***Stadt*** ***Adresse xx*** dem Bundesfinanzgericht übergeben. Der Amtspartei wird eine Kopie ausgefolgt. Zu den Eckdaten der gegenständlichen Immobilie wäre festzuhalten, dass ein Teil des Gebäudes 1930 errichtet wurde. 1970 wäre es zu einem Umbau und zu einer Ergänzung gekommen. Für die Anschaffungskosten wären aus Sicht der Beschwerdeführerin zwei Kernkennzahlen von Bedeutung: Einerseits der Grund und Boden im Ausmaß von 919 m² und andererseits die Wohn- und Nutzfläche mit 225 m². Die Betriebsprüfung hätte 254 € / pro m² je Wohn- und Nutzfläche angesetzt: Damit könne nicht einmal ein Drittel des Rohbaus errichtet werden, wenn man von den Gesamtanschaffungskosten ausgeht.

Nach der Rechtsprechung des VwGH wäre eine Aufteilung nach der Verhältniswertmethode vorzunehmen. Vom Finanzamt wäre nur der Grund und Boden betrachtet worden und nicht das Gebäude. Die Bewertung durch das Finanzamt sei fern jeder Realität.

Über Frage des Richters gibt ***20*** bekannt, dass derzeit die ***21*** die Beschwerdeführerin nicht vertritt, er sich aber eine künftige Vertretung durch diese vorbehält.

Amtspartei: Dem könne ad hoc nicht entgegen gehalten werden. Es werde auf das Parallelverfahren verwiesen und auf die Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs BB betreffend die Aufteilung des Gesamtaufpreises laut Gutachten betreffend ***8***. Durch den bundesweiten Fachbereich BB wäre aufgezeigt worden, dass dieses Gutachten hinsichtlich der Geschossflächenanzahl nicht zutreffend ist, sodass dieses Gutachten zu korrigieren war und man auf einen Grundpreis von € 225 / pro m² gekommen wäre.

Es wird vom Richter darauf hingewiesen, dass in dem Bebauungsplan, der der Stellungnahme vom 27.11.2019 zugrunde liegt, nicht die EZ ***9*** enthalten ist.

20: Bis dato hätte keine Besichtigung der Liegenschaft durch die Finanz stattgefunden. Das wäre im Bereich der Immobilienbewerter bzw. der Sachverständigen ein grober Mangel in der Beurteilung. Hinsichtlich des Zustandes des Gebäudes wäre festzuhalten, dass die Restnutzungsdauer mit 22 Jahren aus Sicht der Beschwerdeführerin sehr realistisch, wenn nicht sogar etwas zu hoch, angesetzt worden wäre, weil mittlerweile ein Abbruch des Gebäudes beantragt worden wäre.

20: In der Betriebsprüfung ist die Nutzungsdauer von 22 Jahren anerkannt worden.

Amtspartei: Diesbezüglich wird auf den Vorlagebericht verwiesen.

20: Das Gebäude könne jederzeit besichtigt werden. Zum Gutachten ist festzuhalten, dass dieses vielleicht Mängel hinsichtlich der technischen Nutzungsdauer aufweist. Bezüglich

der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ist bei Gebäuden, die in den 70er Jahren errichtet wurden, diese meistens deutlich niedriger. Es wurden nämlich in den 70er Jahren Baumaterialien verwendet, die deutlich unter den Nutzungsdauern heutiger Baumaterialien liegen. Hinsichtlich der Ausführungen der belangten Behörde in der Stellungnahme vom 09.08.2022 ist festzuhalten, dass die dort angegebene Nutzungsdauer betreffend Erdarbeiten von 180 Jahren geradezu absurd sei. Diese 180 Jahre würden vielleicht bei einem hochwertigen Jahrhundertwendehaus 19. Jahrhundert auf 20. Jahrhundert passen.

Amtspartei: Zum Restnutzungsdauergutachten ist zu sagen, dass die gesetzliche Nutzungsdauer 50 Jahre beträgt. Das vorgelegte Gutachten wäre nicht geeignet diese gesetzliche Vermutung zu widerlegen. Es ist nicht dargelegt wie sich die Mängel auf den Bauzustand ausgewirkt haben. Das Gutachten ist diesbezüglich nicht nachvollziehbar. Es wird auf Bienert / Funk verwiesen.

20: Es würden Äpfel mit Birnen verglichen. Es ist nicht zitiert auf welches Gebäude genau Bezug genommen wird. Es steht dort nur, dass dies für Zinshäuser gilt. Aus Sicht der Beschwerdeführerin hätte sich die Finanz mit dem gegenständlichen Gebäude nicht ausreichend auseinandergesetzt.

20: Die Beschwerdeführerin könne sich vorstellen, dass man für den Grund- und Boden 170 € / pro m² auf die gesamte Grundfläche von 919 m² als Wert ansetzen kann. Allerdings müsse auf Grund der Verhältnismethode auch der Gebäudewert ermittelt werden. Diesbezüglich wäre auf Herstellungskosten (Substanzwert) von € 1.200,00 bis € 1.400,00 / pro m² Nutzfläche zuzüglich Wert von Garage und Carport abzustellen.

Der Richter hält fest, dass rechnerisch nur der Herstellungskosten der Gebäude diesbezüglich auf den Grund- und Boden ca. 33,15 % der Anschaffungskosten entfallen würde.

Amtspartei: Es ist festzuhalten, dass aus Sicht der Amtspartei die gesetzliche Nutzungsdauer anzusetzen ist. Bezüglich der Aufteilung von Grund- und Boden und Gebäude erbittet sich die Amtspartei die Möglichkeit einer Stellungnahme innerhalb von acht Wochen. Abschließend ist festzuhalten, dass ein Wert von 170 € / pro m² Grund und Boden für die Amtspartei plausibel erscheint. Die Amtspartei wird dem Gericht auch den Einheitswertakt ***22*** vorlegen.

20: Er verweist auf das BFG vorgelegte Foto, das 2014 aufgenommen wurde, und hält fest, dass der linke Teil des Gebäudes 1970 erweitert wurde.

Amtspartei: Gibt es einen Abbruchbescheid?

20: Es gibt bereits einen Abbruchbescheid. Es befindet sich derzeit im Gebäude eine Gasheizung. Es ist beabsichtigt ein Wohngebäude mit sechs Wohneinheiten zu errichten. Grund sind neben dem Gebäudezustand auch die Höhe der Gaspreise.

Amtspartei: Das heißt, man hätte auch das derzeitige Gebäude sanieren können und bei dem Abbruch handelt es sich um eine kaufmännische Entscheidung.

20: Bezüglich der Liegenschaft ***8*** ist festzuhalten, dass "wir" de facto gezwungen wurden, die zwei m² von der Stadt ***Stadt*** zu kaufen. Bezüglich des Kaufvertrages ***23*** ist festzuhalten, dass er eine sehr verdichtete Bauweise umgesetzt hat.

20: Wenn die Stellungnahme der Amtspartei der Beschwerdeführerin zugestellt wird, wird die Beschwerdeführerin innerhalb von max. acht Wochen auf diese Stellungnahme schriftlich replizieren.

Falls das Objekt von der Finanz für die Stellungnahme besichtigt würde, könne man sich jederzeit mit ***20*** in Verbindung setzen.

Am 23. Jänner 2023 gab das Finanzamt Österreich eine Stellungnahme zum Vorbringen der Beschwerdeführerin im Erörterungstermin vom 10.10.2022 wie folgt ab:

1) Zur Aufteilung Grund und Boden/Gebäude werde auf die beiliegende Berechnung verwiesen.

2) Die Veräußerung der Teilfläche von 200 m² um € 34.000,- der EZ ***9*** GB ***10*** durch die Rechtsvorgänger der Beschwerdeführerin wäre als Vergleichsgrundstück nicht heranzuziehen. Es würde sich zwar um ein Grundstück im Bauland handeln. Aufgrund der geringen Größe würde es sich aber nicht zur Bebauung eignen und wäre daher als Vergleichsgrundstück nicht geeignet (kein Baugrundstück). Abgesehen davon müssten laut VwGH-Rechtsprechung mindestens 3-5 Vergleichsgrundstücke vorliegen.

Dieser Stellungnahme war eine Berechnung des Sachwertes des Gebäudes ***Adresse xx*** angeschlossen, wobei ein Sachwert von € 113.344,31 ermittelt wurde. Betreffend den Grundwert wurde von einer im Verfahren RV/5101067/2016 durch den bundesweiten Fachbereich Bodenschätzung und Bewertung für das Jahr 2011 ermittelten Grundpreis von € 225,00 pro m² ausgegangen und dieser auf das Jahr 2014 auf € 261,00 pro m² aufgewertet. Es wurde ein Verhältnis von Gebäudewert und Grundwert von 32,09% zu 67,91% ermittelt.

Mit Beschluss vom 27. Jänner 2023 wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 23. Jänner 2023 (1 Seite) samt auszugsweiser Wiedergabe aus dem Werk von Kranewitter, Liegenschaftsbewertung und einer Berechnung des Sachwertes des Gebäudes, das sich auf der Liegenschaft ***Adresse xx*** befindet, und des Grundwertes des Grundstückes Nr. ***24*** der EZ ***9*** KG ***10*** zur Kenntnis gebracht und eine Frist für eine Stellungnahme von acht Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses gesetzt. Weiters wurde der Bf. auch der Einreichplan vom 6.5.1969 betreffend die Herstellung eines ersten Stockwerkes, der sich in dem vom Finanzamt Österreich dem Bundesfinanzgericht

nunmehr vorgelegten Einheitswertakt ***25*** befindet, in Kopie (A3) ebenfalls zur Kenntnis übermittelt.

In der Begründung dieses Beschlusses wurde ausgeführt, dass auf den Erörterungstermin vom 10. Oktober 2022 verwiesen wird.

Betreffend die vom Finanzamt Österreich vorgelegte Berechnung wird mitgeteilt, dass diese von einer Prüferin des Finanzamtes Österreich, Frau ***26***, erstellt wurde, die mit Liegenschaftsbewertungen in der Dienststelle ***Stadt*** befasst ist und über eine entsprechende Ausbildung für diese Tätigkeit verfügt.

Der angesetzte Richtpreis für das Erdgeschoß und das erste Obergeschoß von € 1.383,00 entspricht dem Mittelwert des Richtpreises für Wohngebäude für ***59*** des Jahres 2010 mit einfacher Ausstattung.

Für den Keller wurde ein Abschlag von 50%, für die Garage ein Abschlag von 2/3 und für den KFZ-Abstellplatz ein Abschlag von 83,3% angesetzt.

Die Richtpreise für 2010 wurden auf das Jahr 2014 indexiert.

Auch wurde ein Reparaturrückstau (Dach und sonstige Arbeiten wie Verputz) berücksichtigt.

Bemerkt wird, dass der Einreichplan vom 6.5.1969 auch in digitaler Form an die Bf. (per Mail an ***27***) übermittelt werden wird was in der Folge auch erfolgt ist.

Am 29. März 2023 langte eine mit 19. März 2023 datierte Stellungnahme der Bf. mit nachstehendem Vorbringen ein:

Vorbemerkungen:

Laut dem führenden Fachbuch zur Liegenschaftsbewertung (6. Auflage, Manz Verlag , Wien 2010) von Heimo Kranewitter Seite 16 werde zur Begutachten (Anmerkung: gemeint wohl: Begutachtung) einer Liegenschaft Folgendes festgehalten:

„Eine Bewertung sollte niemals nur vom Schreibtisch aus durchgeführt werden. Es muss immer eine Begehung der zu bewertenden Liegenschaft erfolgen, wobei die wichtigsten Grundlagen für die Bewertung gesammelt werden.“

In gegenständlichem Verfahren hätten weder die verantwortlichen Mitarbeiter der Amtspartei bzw. der Betriebsprüfung noch der Experte des zuständigen Fachbereiches des Finanzamtes Österreich obigen zentralen Grundsatz beachtet; sämtliche Stellungnahmen des Finanzamtes wären ohne Besichtigung bzw. Begehung der Liegenschaft, d.h. ausschließlich vom Schreibtisch aus durchgeführt worden.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung wären daher mit gravierenden Mängeln behaftet, da es sowohl für die Änderung/Festlegung der Restnutzungsdauer des Gebäudes, als für die

Aufteilung des Anschaffungswertes auf Grund und Gebäude einer Besichtigung und Befundaufnahme bedurft hätte.

Darüber hinaus würden wesentliche fachliche Mängel in den Stellungnahmen der Amtspartei bestehen.

ad 1) Stellungnahme des Finanzamtes zur Aufteilung der (Anmerkung: richtig: des) Grund und Boden/Gebäude mit Verweis auf eine beiliegende Berechnung

Die von der Amtspartei vorgelegte Berechnung wäre nach Ansicht der Bf. keine Grundlage für eine sachgerechte Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstück und Gebäude.

Viele Parameter dieser Berechnung wären unrichtig bzw. nicht sachgerecht; zum Nachweis würden u.a. wesentliche Parameter im Folgenden dargelegt bzw. dazu Stellung genommen: Nutzflächen:

Als Nutzflächen würden im EG/Altbau 90 m² und im OG/Neubau 115 m² angesetzt werden. Laut den Grundrissplänen (Anlage ./I) würde das Gebäude ***Stadt*** ***Adresse xx*** jedoch über rund 300 m² Nutzflächen verfügen, die sich wie folgt zusammensetzen würden:

Nutzflächen ***Stadt*** ***Adresse xx*** (Basis: Grundrisspläne laut Anlage)

Wohnung EG/Altbestand 78,41 m²

Wohnung OG/Zubau 129,01 m²

Zimmer/Wirtschaftsräume DG/Zubau 89,89 m²

Summe Nutzflächen 297,31 m²

Dachraum nicht ausgebaut 38,90 m²

Die Ausstattung würde als einfach qualifiziert werden, ohne je das Gebäude bzw. die Wohnungen besichtigt zu haben. Für die Wohnung im EG und die Nutzflächen im DG würde die Qualifikation als einfach richtig sein; die Wohnung im OG hätte zum Zeitpunkt der Anschaffung über eine normale Ausstattung verfügt.

Die vom Finanzamt angesetzten Parameter bezüglich der Gesamtnutzungsdauer (tragende Bauteile mit 180 Jahren angesetzt; die sonstigen Teile mit 90 Jahren) würden in massivem Widerspruch zur einschlägigen Literatur stehen.

Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage (Anlage ./2) würde zur technischen Lebensdauer, zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer und zur üblichen Gesamtnutzungsdauer ab S. 71 Folgendes ausgeführt:

„Die technische Lebensdauer wird von der Qualität des Baumaterials bestimmt. Die Obergrenze der Gesamtlebensdauer hängt von der Haltbarkeitsgrenze der tragenden Bauteile ab. Ein Gebäude besteht aus Teilen, die nur einmal hergestellt werden (z.B. Außenwände, Decken, Treppen), und solchen, deren technische Lebensdauer geringer ist und die daher periodisch erneuert werden müssen (zB Dachrinnen, Rohrleitungen, Heizungsanlagen). Neben

der Qualität des Baumaterials sind auch die durchgeführten Instandhaltungsarbeiten entscheidend, da bei deren Unterlassen die tragenden Teile ungehindert Witterungseinflüssen ausgesetzt sein können und daher erheblich schneller altern (z.B. schadhaftes Dach)."

Die technische Lebensdauer von Bauteilen eines Gebäudes wäre im Buch Kranewitter, Liegenschaftsbewertung auf den Seiten 72 und 73 dargelegt und bis auf wenige Ausnahmen 80 Jahre und darunter.

„Unter der wirtschaftlichen Nutzungsdauer versteht man die Zeitspanne, in der ein Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend seiner Zweckbestimmung allgemein wirtschaftlich nutzbar ist. Gründe für eine Verkürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sind vor allem:

- * modernen Bedürfnissen nicht entsprechender, unwirtschaftlicher Aufbau (z.B. Grundriss, Geschoßhöhe, Raumtiefe, Konstruktion usw.);
- * zeitbedingte oder persönliche Baugestaltung, die modernen Anforderungen nicht entspricht;
- * Zurückbleiben hinter den allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeits-Verhältnisse; ..."

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer wäre idR kürzer als die technische Nutzungsdauer.

„Die übliche Gesamtnutzungsdauer ist die üblicherweise zu erwartende Zeitspanne von der Errichtung des Gebäudes bis zum Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung, die im Wesentlichen von der Bauart (Gebäudetyp), der Bauweise (Konstruktion und verwendete Baustoffe), der Nutzungsart sowie der technischen Entwicklung und den sich wandelnden Anforderungen an Gebäude des jeweiligen Typs abhängt. Die übliche Gesamtnutzungsdauer berücksichtigt in angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer.“

Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung S. 74 und 75 (Anlage ./2) würde die übliche Gesamtnutzungsdauer von Ein- und Zweifamilienhäusern betragen:

normale Bauausführung: 60-80 Jahre

einfache Bauausführung: 50-70 Jahre

Bei Mehrwohnungshäusern würde die übliche Gesamtnutzungsdauer bei Miet- und Eigentumswohngebäuden 60-80 Jahre und beim sozialen Wohnbau 50-70 Jahre betragen.

Garagen in Massivbauweise würden laut Kranewitter mit 50-80 Jahren Gesamtnutzungsdauer ausgewiesen werden; die Restnutzungsdauer der Garage des Gebäudes ***Stadt***

Adresse xx würde laut Berechnungen der Amtspartei 132 Jahre betragen.

Die anderen Gebäudeteile würden bei den tragenden Bauteilen laut Berechnungen der Amtspartei eine ähnlich absurde Restnutzungsdauer zeigen:

Alter Altbau aus 1923: Restnutzungsdauer 89 Jahre

Alter Neubau aus 1970: Restnutzungsdauer 136 Jahre

Alter KFZ-Abstellplatz 1979: Restnutzungsdauer 145 Jahre

Die Restnutzungsdauern der sonstigen Bauteile würden ein ähnliches, der Realität und der einschlägigen Fachliter massiv widersprechendes Bild zeigen.

Wenn man den Sachwert des Gebäudes laut neuer Berechnung des Finanzamtes abzüglich der aus der Berechnung des Finanzamtes ermittelten Restwerte für Keller, Garage und Kfz-Abstellplatz in Relation zu den Wohnnutzflächen stellt, würde sich ein fern jeder Realität liegender Substanzwert von unter 300 EUR je m² Wohnnutzfläche ergeben.

Sachwert des Gebäudes laut Finanzamt: 113.344,31 EUR

= Restwert n. Abzug Reparaturrückstau

Restwert Keller 70,00 m²: - 11.516,30 EUR (164,52 EUR/m²)

Restwert Garage: - 7.927,32 EUR

Restwert Kfz-Abstellplatz: - 5.349,95 EUR

Sachwert Wohnflächen 297,31 m²: 88.550,74 EUR (297,84 EUR/m²)

Die Amtspartei würde als Grundlage für den Sachwert des Gebäudes Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 3. Auflage, Wien 1998, S 81 und 4. Auflage Wien 2002, S 84, zitieren wonach bei älteren Gebäuden, die ihrem Alter entsprechend genutzt werden und weder baufällig noch abbruchreif sind, in der Regel noch mindestens 30% des Herstellungswertes bei einem Verkauf erzielbar seien.

Aus dieser Aussage würde sich kein Schluss darüber ableiten lassen, welcher Prozentsatz des Herstellwertes dem tatsächlichen Sachwert des beschwerdegegenständlichen Gebäudes entsprechen würde.

Anzumerken wäre, dass die Bf. die von der Amtspartei zitierte Formulierung in der 6. Auflage des Buches Liegenschaftsbewertung von Kranewitter (Wien 2010) nicht mehr finden hätte können.

Die Berechnungen der Amtspartei würden sich nach Ansicht der Bf. im Sinne obiger Darlegungen nicht einmal ansatzweise für eine sachgerechte Herleitung der Aufteilung von Grund und Gebäude eignen. Die von der Amtspartei vorgelegt (Anmerkung: richtig: vorgelegte) Berechnung würde auch nicht der Verhältnismethode auf Basis von Verkehrswerten entsprechen.

ad 2) Veräußerung der Teilfläche von 200 m² um 34.000 EUR aus EZ ***9*** GB ***30*** = Liegenschaft ***Stadt*** ***Adresse xx***:

Das Nachbargrundstück ***56*** würde aktuell 539 m² betragen.

Durch den Verkauf von 200 m² wäre das Grundstück ***56*** offensichtlich von 339 m² auf 539 m² vergrößert worden; der Zukauf hätte für den Nachbarn eine wichtige Vergrößerung seines ursprünglich sehr beengten Grundstücks bedeutet, die auch eine Überzahlung rechtfertigen würde. Diese Transaktion wäre daher entgegen der Auffassung der Amtspartei sogar besonders gut als Vergleichsgrundstück geeignet.

Laut § 6 der OÖ Bauordnung 1994 dürfe in der Regel ein Bauplatz nicht kleiner als 500 m² sein. Die Unterschreitung dieses Mindestmaßes wäre nur zulässig, wenn Interessen an einer zweckmäßigen und geordneten Bebauung dadurch nicht verletzt würden.

Wenn irgendwie finanzierbar wären Grund/Liegenschaftseigentümer eines sehr kleinen Grundstücks üblicherweise in sehr hohem Ausmaß daran interessiert eine Zukaufsmöglichkeiten (Anmerkung: richtig wohl: Zukaufsmöglichkeit) zu nutzen, um die Nutzbarkeit und den Wert der eigenen kleinen Liegenschaft wesentlich zu verbessern.

Verwiesen werde diesbezüglich auch auf die Niederschrift über den Verlauf der Erörterung vor dem BFG vom 10. Oktober 2022, wonach auf Seite 4 festgehalten wird, dass ein Wert von 170 EUR/ pro m² Grund und Boden für die Amtspartei plausibel erscheinen würde.

ad Festlegung der Restnutzung / AfA:

Vorweg festzuhalten wäre, dass das Hauptgebäude im Jahr 1923 und der Zubau im Jahr 1970 errichtet worden wäre; d.h. diese Gebäudeteile wären zum Zeitpunkt des Erwerbes rd. 91 bzw. 44 Jahre alt gewesen.

Laut VwGH wäre die Nutzungsdauer eines Gebäudes grundsätzlich aus dem Bauzustand abzuleiten, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiv haltbaren Bauteilen ergibt. Ziehe man aus dem bisherigen Gutachten nur die drei Bauteile Erdarbeiten/Fundamente, Maurerarbeiten, Beton- und Stahlbetonarbeiten heran, so würde sich daraus eine Restnutzungsdauer von rd. 46 Jahren ergeben.

Das VwGH-Erkenntnis würde unter RZ 22 jedoch nicht darauf eingehen, wie Dachstuhl und Dachdeckung zu berücksichtigen seien; das Dach wäre aus Sicht der Bf. ein zentraler konstruktiv haltbarer Bauteil; daher wäre eine Berücksichtigung von Dachstuhl und Dachdeckung nach Ansicht der Bf. bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer zu berücksichtigen. In diesem Falle würde dies eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren ergeben. Zu den Details der diesbezüglichen Herleitung werde auf beiliegende Berechnung verwiesen (Anlage ./3).

Anzumerken wäre, dass der VwGH bei der Entscheidung, dass der Bauzustand relevant ist, der sich aus Mauerwerk und den konstruktiv haltbaren Bauteilen ergibt, auf einen Neubau abgestellt hätte und damit begründet hätte, dass die gesamte Nutzungsdauer dieses Gebäudes nicht durch Bauteile mit geringerer Nutzungsdauer wie Haustechnik, Fenster, Putz, etc. reduziert wird. Bei Bestandsgebäuden hätte aber der Zustand der konstruktiv nicht tragenden Bauteile sehr wohl einen deutlichen Einfluss auf die Restnutzungsdauer eines Gebäudes. Ein gänzliches Ausklammern der Ausbau-Gewerke eines Gebäudes bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer würde bei älteren Bestandsgebäuden auch in Kenntnis obiger Judikatur nicht sachgerecht erscheinen. Ein Gebäude würde aus der Summe aller Bauteile bestehen und könnten auch einzelne Bauteile der Ausbau-Gewerke die Lebensdauer eines Gebäudes wesentlich beeinträchtigen.

Insbesondere der Stand der Technik, welcher in Normen festgehalten und in den Bauordnungen, den Bautechnikgesetzen, etc eine entsprechende rechtliche Verbindlichkeit erhält, würde sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer von Wohngebäuden beeinflussen. Bei Wohngebäuden die in den 60er und 70er Jahren des 20. Jahrhunderts (um 1960 bis um 1980) errichtet wurden, würden Bauteile eine deutlich kürzere Nutzungsdauer von wesentlichen Gebäudeteilen verursachen.

Beispielhaft seien im Folgenden exemplarisch einige Entwicklungen erläutert, durch welche die Primärstruktur (Rohbau) eines Wohnobjektes der 60er/70er Jahre eine wesentliche Altersminderung erfahren würde; in diesem Zeitraum wären sogar gesundheitsgefährdende Bauteile z.B. Dacheindeckung mit asbesthaltigen Eternitplatten oder bleihaltige Wasserleitungen zum Einsatz gekommen.

Schallschutz, Abdichtung gegen Feuchtigkeit und Betondeckung wären beispielsweise drei

Themen bei Gebäuden der 60er/70er-Jahre, die wesentliche nachteilige Auswirkungen auf die Nutzungsdauer dieser Gebäude hätten.

1981 wäre die ÖNORM B 8115 Schallschutz an die neuen Erkenntnisse der schallschutztechnischen Anforderungen rechtlich verbindlich geworden. Bis dahin wäre dem Trittschall-, Körperschall- und Luftschallschutz in Wohngebäuden weniger Bedeutung geschenkt worden.

In der Folge würden diese Gebäude nicht mehr den neuen Ansprüchen entsprechen; eine Verbesserung des Tritt- und Körperschallschutzes wäre nachträglich nur mehr mit wirtschaftlich nicht oder kaum vertretbaren Kosten verbunden. Es müssten z.B. Geschossdecken zwischen Wohnung und Stiegenhaus eine Trennung erfahren, um den zeitgemäßen Stand der Technik zu erreichen.

Dies würde bedeuten, dass Bestandsgebäude durch die Summe aus technischer, baurechtlicher, ökonomischer und funktionaler Obsoleszenz eine kürzere Nutzungsdauer besitzen würden als Neubauten.

Bei den Wohnbauten der 50er/60er/70er Jahre wäre der Feuchtigkeitsschutz - wenn überhaupt – in Form von Teer oder bituminösen Anstrichen sowohl vertikal gegen nicht drückendes Wasser und horizontal gegen aufsteigende Feuchtigkeit ausgeführt worden. Das Material und die Ausführungsqualität des damaligen Standes der Technik würde nicht den heutigen Standards entsprechen; nachhaltige Bauschäden wären die Folge.

In diesen Fällen würde ein Zusammenspiel zwischen materiellen und immateriellen Obsoleszenzen bestehen, die die Restnutzungsdauer reduzieren würden.

Bei typischen Balkonen der 60er/70er Jahre wären die Betondeckenkonstruktionen bautechnisch (Betondeckung der Bewehrung) und bauphysikalisch (Wärmebrücken) von schlechter Qualität. Auch hier würde es eine Entwicklung der baurechtlich als verbindlich erklärten Normen geben. Aufgrund der aufgetretenen Bauschäden - teilweise irreparabel - wäre die Mindestbetondeckung für Bewehrungen sukzessive angehoben worden.

Obige Umstände wären bei der Erstellung des Gutachtens des gerichtlich beeideten Sachverständigen, das der Ermittlung der Restnutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes zu Grunde gelegen wäre, entsprechend berücksichtigt und sachgerecht abgewogen worden. Daher hätte der Gutachter eine Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes mit 21,75 Jahren festgestellt.

Ableitung der Restnutzungsdauer aus den Berechnungen laut Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 23. Jänner 2023:

Aus den Berechnungen des Finanzamtes würde sich folgende Restnutzungsdauer ableiten lassen:

[...]

Interessant wäre, dass sogar eine aus den Berechnungen des Finanzamtes (vorgelegt am 23. Jänner 2023) unter Berücksichtigung/Abzug des Reparaturrückstaus abgeleitete Restnutzungsdauer einen Wert von 22,5 Jahre ergeben würde.

Diese Restnutzungsdauer würde also nur in sehr geringem Ausmaß von der Restnutzungsdauer (=21,75 Jahre) abweichen, die der gerichtlich beeidete Sachverständige ermittelt hätte.

Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6. Auflage Seite 75 würde die Restnutzungsdauer wie folgt ermittelt werden, wenn sich ein Gebäude seit seiner Errichtung nicht wesentlich verändert hat:

übliche Gesamtnutzungsdauer minus Alter des Gebäudes = Restnutzungsdauer

Wenn man nun diese Berechnung der Restnutzungsdauer ausschließlich auf Basis der Eckdaten des Zubaus aus 1970 vornehmen würde, würde dies folgendes Ergebnis zeigen:

übliche Gesamtnutzungsdauer

normale Bauausführung: 80 Jahre = Obergrenze

minus Alter des Gebäudes 44 Jahre

Restnutzungsdauer Zubau 36 Jahre

Wenn man den Neubau aus 1970 und den Altbau aus 1923 gemeinsam betrachtet, würde sich gemäß dieser Ermittlung laut Kranewitter eine Restnutzungsdauer unter 30 Jahren ergeben.

Festgehalten werden könne, dass beim Gebäude ***Stadt*** ***Adresse xx*** seit der Herstellung des Zubaus keine wesentlichen Veränderungen erfolgt wären.

Resümee:

Aus Sicht der Bf. würde auf Basis obiger Ausführungen und der Erörterung vor dem BFG vom 10. Oktober 2022 Folgendes ausgewogen erscheinen und würde dies als Kompromissvorschlag des sich nun seit Jahren hinziehenden Dissenses zwischen dem Finanzamt und der Bf.

vorgelegt:

a) Anteil Grund- und Boden: ca. 33,15 %

(im Sinne Seite 4 der Niederschrift vom 10. Oktober 2022

b) Restnutzungsdauer max. 31 Jahre (siehe obige Berechnungen)

Mit Beschluss vom 28. März 2023 wurde dem Finanzamt Österreich die Stellungnahme der Bf. vom 19.3.2023 samt Beilagen zur Kenntnis übermittelt und eine Frist von vier Wochen für eine Äußerung gesetzt.

Am 27. April 2023 langte beim Bundesfinanzgericht folgende Stellungnahme des Finanzamtes Österreich zum Schreiben der Bf. vom 19.3.2023 ein:

Größe der Nutzflächen des Alt- und Neubaus (laut dem Bundesfinanzgericht am 23.1.2023 vorgelegter Berechnung: 275 m²):

Diese Grundlagen würden aus den Plänen des Bewertungsaktes des Finanzamtes aus dem Jahr 1969 zum Zeitpunkt der Errichtung der Aufstockung stammen. Auf diesen wäre kein ausgebautes Dachgeschoß ersichtlich. Es wäre anzumerken, dass der Ausbau des Dachgeschoßes nie angezeigt worden. Auch bei den Plänen, die dem Gutachten der ***57*** beigelegt wären, würde der Teil für das Dachgeschoß fehlen.

Es wurde dieser Stellungnahme eine adaptierte Berechnung des Sachwertes des Gebäudes ***Adresse xx*** beigelegt, die von den Flächen des Kellers, des Erdgeschoßes, des ersten Obergeschoßes und des Dachbodens laut den von der Bf. mit Schreiben vom 19.3.2023 vorgelegten Grundrissplänen ausgeht.

Ausführung von Gründen wieso für das 1970 errichtete Obergeschoß eine einfache Ausstattung angesetzt wurde:

Aus folgenden dem Gutachten der ***57*** zu entnehmenden Informationen bzw. Bild Obergeschoß wäre auf eine einfache Ausstattung geschlossen worden:

Die Erschließung, Raumordnung bzw. Ausrichtung wäre nicht gänzlich den heutigen Bedürfnissen entsprechend.

Die gesamte Ver- und Entsorgungstechnik, sowohl an E-Installationen, Sanitärinstallationen und Heizung, Gas, Wasser, Kanal etc. würde dem Stand der Technik von 1970 entsprechen. Grundsätzlich wäre der Befund in dem Gutachten sehr dürftig, dass eine Einstufung sich schwierig gestaltet.

Der Kaufpreis der Liegenschaft wäre in Anbetracht der doch guten Lage des

Grundstückes in ***Stadt*** relativ niedrig. Dies würde den Rückschluss zulassen, dass der Wert des Gebäudes relativ niedrig wäre.

In der am 27.4.2023 vorgelegten Adaptierung der Berechnung des Sachwertes wurde von der belangten Behörde für das Obergeschoß eine mittlere Ausstattung angesetzt.

Bekanntgabe, ob das Grundstück Nr. ***56*** im Zeitpunkt des Erwerbes einer Teilfläche von 200 m² aus der EZ ***9*** KG ***10*** aufgrund des Kaufvertrages vom 13.3.2013 (TZ ***58***) bereits bebaut war bzw. ob nach dem Erwerb eine Bauführung erfolgt ist:

Laut Bewertungsakt wäre ein Gebäude mit Keller, Erdgeschoss und Anbau an das Erdgeschoss seit 1925 auf dieser Liegenschaft mit einer verbauten Fläche von ca. 58 m². Im Jahr 1967 wäre dazu eine Kleingarage im Ausmaß von 27 m² errichtet worden. Im Jahr 1977 wäre eine Aufstockung auf ein 1. Obergeschoss mit 52,36 m² Nutzfläche erfolgt. Im Jahr 1981 wäre das Dachgeschoß mit ca. 50 m² ausgebaut worden.

Mit Beschluss vom 15. Mai 2023 wurde der Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 27. April 2023 samt Neuberechnung des Sachwertes des Gebäudes ***Adresse xx*** zur Kenntnis gebracht und festgehalten, dass eine Äußerung dazu spätestens in der für 14.6.2023 anberaumten mündlichen Verhandlung vor dem Senat zu erfolgen hat. Dieser Beschluss wurde an die Bf. am 17. Mai 2023 nachweislich zugestellt.

Mit Beschluss vom 24.5.2023 wurde den Parteien des Beschwerdeverfahrens der für die Liegenschaft ***Adresse xx*** geltende Bebauungsplan „***60***“ zur Kenntnis gebracht.

Am 14. Juni 2023 fand die von der Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird hinsichtlich deren Verlaufes auf die darüber aufgenommene Niederschrift verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., die ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt und deren Bilanzstichtag der 31. Dezember ist, hat am 27. März 2014 die bebaute Liegenschaft EZ ***g*** Grundbuch ***10*** mit der Anschrift ***Adresse xx***, ***Stadt***, bestehend aus dem Grundstück Nr. ***28*** mit einer Fläche von 919 m² um einen Gesamtkaufpreis von € 270.000,00 erworben. Ein gesonderter Ansatz für Grund und Boden bzw. das Gebäude erfolgte im Kaufvertrag nicht.

Dieses Gebäude hat die Bf. ab dem Erwerb für Wohnzwecke vermietet.

An Anschaffungsnebenkosten ist ein Betrag von € 21.438,65 angefallen. Als Übergabezeitpunkt wurde der 1.9.2014 vereinbart.

Auf der Liegenschaft ***Adresse xx*** hat sich zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. ein Zweifamilienhaus befunden, welches in gekuppelter Bauweise errichtet wurde. Das Wohnhaus ist von der Südseite der ***18*** mit vorgelagerter Gartenfläche mit Hauszugang und Zufahrt zur im Haus integrierten Garage zugewandt. Im Osten ist ein anderes Objekt angebaut und im Westen und Norden ist eine Grünfläche zur Grundgrenze vorhanden.

Das Gebäude besteht aus Keller, Erdgeschoss und erstem Obergeschoss sowie einem ausgebauten Dachboden. An der östlichen Hausseite ist eine Garage angebaut, die 1966 errichtet wurde.

Das Haus ist 1923 errichtet worden und zwar mit Keller und Erdgeschoß. 1970 ist ein Umbau mit Aufstockung (erstes Obergeschoss) sowie ein Anbau erfolgt. Auch wurde der Dachboden ausgebaut. Das Haus ist ausschließlich für Wohnzwecke konzipiert.

Das Gebäude wurde in Massivbauweise errichtet. Die Fassade hat zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. an mehreren Stellen Verfärbungen, Risse und Putzabplatzungen aufgewiesen und zwar insbesondere im Sockelbereich. Die Welleternitabdeckung hat Aufschuppungen an der Oberfläche aufgewiesen. In den Räumlichkeiten sind durchgehend Abnutzungserscheinungen, Verfärbungen, Verputzschäden, Feuchtigkeitseinwirkungen bzw. -rückstände, Riss- und Fugenbildungen, Anstrichschäden sowie nicht angeordnete Randabschlüsse an den Wänden und Böden vorhanden. Im Dachgeschoss waren zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. Rissbildungen vorhanden. Die Holzverbundfenster haben Mängel an der Glasanschlussfuge und teilweise im Anstrich aufgewiesen. Die gesamte Ver- und Entsorgungstechnik (Elektroinstallation, Sanitärinstallation und Heizung, Gas, Wasser, Kanal) entspricht dem Stand der Technik von 1970.

1979 wurde an der westlichen Außenmauer des Gebäudes ***Adresse xx*** ein PKW-Abstellplatz errichtet.

Für das Grundstück ***Adresse xx*** hat zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. der Bebauungsplan „***60***“ gegolten, der zuletzt am 12.2.1988 geändert wurde. In diesem ist für die Bebauung des Grundstückes Nr. ***28*** eine gekuppelte Bauweise (gK) und die Anzahl der Geschosse mit zwei ausgewiesen.

Insgesamt weist das Gebäude ***Adresse xx*** folgendes Flächenausmaß aus:

Altbau, der 1923 errichtet wurde:

Kellergeschoß: 47,87 m²

Räumlichkeiten Erdgeschoß: 75,89 m²

Erdgeschoß Windfang und Stiegen: 20,32 m²

Zubau Obergeschoß, der 1970 errichtet wurde: 129,01 m²

Dachgeschoß, das 1970 ausgebaut wurde: 89,21 m²

Dachgeschoß, das 1970 errichtet aber nicht ausgebaut wurde: 38,90 m²

Garage, die 1966 errichtet wurde: 26 m²

KFZ-Abstellplatz, der 1979 errichtet wurde: 30 m²

Die Ausstattung des Gebäudes ***Adresse xx*** ist bis auf das Obergeschoß als einfach anzusehen. Die Ausstattung im ersten Obergeschoß ist eine mittlere Ausstattung.

Die Garage und der Kfz-Abstellplatz sind sehr einfach ausgestattet.

Im Zeitraum 2011 bis 2014 wurden in der Nähe der Liegenschaft ***Adresse xx*** folgende Grundverkäufe getätigt, die für den Grundpreis in der Umgebung ***Adresse xx*** als repräsentativ angesehen werden können:

Verkäufer	Kaufpreis pro m ² verkaufte Fläche	Datum Kaufvertrag	KG und GSt.Nr.	Anpassung an das Jahr 2014
-----------	--	----------------------	----------------	-------------------------------

29	€ 300,00 2.647 m ²	7.5.2014	KG ***30*** GSt.Nr. ***31*** und ***32***	€ 300,00
33	€ 225,00 1.584 m ²	5.7.2012	KG ***30*** GSt.Nr. ***34***	1,1 --> € 248,57
13	€ 298,00 838 m ²	16.12.2010	KG ***35*** GSt.Nr. ***36***	1,16 --> € 345,68
37	€ 183,04 1.557 m ²	6.11.2013	KG ***30*** GSt.Nr. ***38***	1,09 --> € 200,31
39	€ 361,84 608 m ²	25.7.2013	KG ***30*** GSt.Nr. ***40***	1,09 --> € 395,98
41	€ 194,35 283 m ²	12.9.2013	KG ***30*** GSt.Nr. ***42***	1,09 --> € 212,68

Arithmetisches Mittel				€ 283,87
--------------------------	--	--	--	----------

Folgende Grundverkäufe im Bereich ***Adresse xx*** in den Jahren 2011 bis 2014 können hingegen nicht als repräsentativ angesehen werden:

[...]

Laut Immobilienpreisspiegel der WKO hat im Jahr 2014 der Quadratmeterpreis für Baugrundstücke in guter Wohnlage in ***Stadt*** € ***xxx*** pro m² und in sehr gut Wohnlage € ***yyy*** pro m² betragen.

Die Bf. hat keinen tauglichen Nachweis für eine kürzere Nutzungsdauer des erworbenen Gebäudes als die im Gesetz vorgesehene (§ 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 in der Fassung vor BGBl I Nr. 118/2015) erbracht.

Das von der Bf. erworbene Gebäude ***Adresse xx*** hat zum Zeitpunkt des Erwerbes einen geschätzten Sachwert von € 291.613,71. Von diesem Sachwert ist ein Abschlag wegen Reparaturrückstau einerseits wegen des schadhaften Daches von € 59.810,60 und wegen übriger Mängel (Verputz-, Fugenarbeiten) von € 5.000,- vorzunehmen, sodass sich ein Sachwert von € 226.803,12 ergibt.

Der Wert des von der Bf. erworbenen Grundstückes Nr. ***24*** der KG ***10*** im Ausmaß von 919 m² wird im Zeitpunkt des Erwerbes mit € 261 pro m² geschätzt.

Daraus ergibt sich folgendes Wertverhältnis des Gebäudes zum Grund und Boden:

48,60% entfallen auf das Gebäude und 51,40% entfallen auf den Grund und Boden.

Von den Anschaffungskosten (samt Anschaffungsnebenkosten) des bebauten Grundstücks Nr. ***24*** KG ***10*** von € 291.438,65 entfällt daher ein Betrag von € 141.642,51 auf das Gebäude samt Garage und PKW-Abstellplatz und € 149.796,14 auf den Grund und Boden.

Daraus ergibt sich unter Anwendung der in § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988 idF vor BGBl I Nr. 118/2015 vorgesehenen 2% eine jährliche Absetzung für Abnutzung von € 2.832,85 bzw. für das Jahr 2014 eine Halbjahres-AfA von € 1.416,43.

2. Beweiswürdigung

Die in den Feststellungen im Jahr 2010 bis 2014 angeführten Grundverkäufe, die mit dem von der Bf. erworbenen Grund vergleichbar angesehen werden können, basieren zum einen auf den Angaben in dem von der Bf. vorgelegten Gutachten der ***57*** vom 18.4.2015, Projekt Nr. ***61*** betreffend die ***8*** (Seite 11) und wurde auch die darin angeführte Preisbereinigung – bezogen auf das Jahr 2014 – übernommen. Diesbezüglich wird auch auf die Ausführungen der Amtspartei in der mündlichen Verhandlung vom 14.6.2023 verwiesen, denen sich das Bundesfinanzgericht anschließt (beide Grundstücke befinden sich lagemäßig in derselben Straße und zwar im selben Straßenzug und in derselben Katastralgemeinde).

Betreffend das von der ***13*** am 16.1.2010 veräußerte Grundstück Nr. ***36*** stützt sich das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Vergleichbarkeit auf die Ausführungen des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 27.11.2019, die im Beschwerdeverfahren RV/5101067/2016 (***8***) abgegeben wurden (Seite 6). Diese Schreiben wurde der Bf. mit der Ladung vom 12.9.2022 zum Erörterungstermin am 10.10.2022 zur Kenntnis gebracht und wurden von der Bf. dagegen keine Einwendungen erhoben.

Die Feststellungen betreffend in der Umgebung ***Adresse xx*** auch in den Jahren 2011 bis 2014 erfolgten Grundverkäufe, die nicht als vergleichbar mit dem von der Bf. erworbenen Grundstück angesehen werden können, gründen sich zum einen ebenfalls auf die Ausführungen in dem von der Bf. vorgelegten Gutachten der ***57*** vom 18.4.2015 betreffend die ***8*** (Seite 11) sowie die Ausführungen des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung vom 27.11.2019, die im Beschwerdeverfahren RV/5101067/2016 (***8***) betreffend des Verkaufes von ***45*** Anteilen des Grundstückes Nr. ***36*** abgegeben wurden (Seite 6).

Die Feststellung, dass sich auf dem Grundstück Nr. ***56*** bereits vor dem Erwerb einer Fläche von 200 m² im Jahr 2013 ein Gebäude befunden hat und sich daher um einen nicht vergleichbaren Ergänzungskauf gehandelt hat, gründet sich auf die Unterlagen im Einheitswertakt zu ***62***. Auch die Bf. geht von einer Bebauung dieses Grundstückes seit 1925 aus (vgl. Seite 2 unter Punkt 3) des Schreibens vom 13.6.2023).

Dass das von der Bf. im Jahr 2014 erworbene Zweifamilienhaus eine einfache Ausstattung aufweist, gründet sich zum einen auf die einfache Ausführung des Daches (Welleternit), auf die Art des Putzes und die Installationen, die einem Stand der Technik des Jahres 1970 entsprechen. Betreffend die Feststellung, dass die Ausstattung des Obergeschosses als mittlere Ausstattung anzusehen ist, folgt das Bundesfinanzgericht den Ausführungen der Bf. im Schreiben vom 19.3.2023, denen die belangte Behörde nicht entgegengetreten ist.

Die Feststellung, dass die Garage und der Kfz-Abstellplatz sehr einfach ausgeführt sind, ergibt sich aus dem von der Bf. beim Erörterungstermin am 10.10.2022 vorgelegten Fotos bzw. dem im Einheitswertakt einliegenden Einreichplan vom 6.5.1969.

Der festgestellte Zustand des Gebäudes ***Adresse xx*** basiert auf der Gebäudezustandsbeschreibung im Gutachten der ***57*** vom 7.11.2014 zu Projekt.Nr. ***19*** (Seite 3 unter Punkt 7.).

Das für das Grundstück ***Adresse xx*** zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. der Bebauungsplan „***60***“ gegolten hat, der zuletzt am 12.2.1988 geändert wurde, ergibt sich aus einem Abruf über das Raumplanungsportal der ***29*** (https://***63***) mit Angabe der Anschrift „***Adresse xx***“.

Die Würdigung des von der Bf. vorgelegten Gutachtens betreffend die Restnutzungsdauer des Gebäudes sowie die Überlegungen, die der Ermittlung des festgestellten Sachwertes des Gebäudes zugrunde liegen, erfolgt aus Gründen der Übersichtlichkeit und Verständlichkeit unter Punkt 3.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

3.1.1 Zur Nutzungsdauer des von der Bf. erworbenen Gebäudes ***Adresse xx***

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG idF vor BGBl I Nr. 115/2015 beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude – bis zu 3%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5% oder 2%, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80% unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

– bis zu 2,5%, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (zB der Kreditvermittlung) dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80% dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 3% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten – bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Die Vermietung eines Gebäudes für Wohnzwecke fällt unter den letzten Teilstrich des § 8 Abs. 1 EStG 1988, weswegen die gesetzlich vorgesehene Absetzung für Abnutzung 2% pro Jahr beträgt.

Da das Gebäude in der zweiten Jahreshälfte des Jahres 2014 erworben wurde und das Wirtschaftsjahr der Bf. mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, steht für 2014 jedenfalls nur eine Halbjahres-AfA gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 zu.

Im beschwerdegegenständlichen Fall hat die Bf. eine Absetzung für Abnutzung auf Basis einer Nutzungsdauer von 22 Jahren geltend gemacht und diese Nutzungsdauer auf ein von ihr eingeholtes Privatgutachten der ***57*** vom 7.12.2014 zum Stichtag 1.7.2014 gestützt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH ist im Einzelfall der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer - und damit eines höheren AfA-Satzes als in § 8 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehen - möglich. Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei der Nachweis grundsätzlich mit einem Gutachten über den bautechnischen Zustand des erworbenen Gebäudes im Zeitpunkt des Erwerbes zu führen ist (vgl. zB VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0052; VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027). Die Behörde hat sich mit einem vorgelegten Gutachten auseinander zu setzen (vgl. zB VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Dass es sich bei dem von der Bf. erworbenen Gebäude nicht um einen Neubau, sondern um ein 1923 errichtetes Gebäude mit einer Aufstockung im Jahr 1970 handelt, ist zwischen den

Parteien nicht strittig und ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt. Die Restnutzungsdauer eines erworbenen gebrauchten Gebäudes hängt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH vom Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbs und nicht vom Alter des erworbenen Gebäudes ab (vgl. zB VwGH 29.3.2007, 2004/15/0006).

Als Umstände, auf Grund derer eine kürzere als die von Gesetz vorgesehene Nutzungsdauer eines Gebäudes angenommen werden kann, kommen beispielsweise ein schlechter Bauzustand, eine schlechte Bauausführung oder besondere statische Probleme in Betracht.

Das von der Bf. vorgelegte Gutachten ermittelt eine Restnutzungsdauer von 22 Jahren auf eine Art und Weise, die nicht den vom VwGH an den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer gestellten Anforderungen entspricht:

Im Gutachten werden auf Seite 5 – ohne zwischen den 1923 errichteten Teilen und der Aufstockung im Jahr 1970 zu trennen – die technischen Lebensdauern der einzelnen Komponenten angeführt.

So wird für die Erdarbeiten und Fundamente eine technische Lebensdauer zum Stichtag von 56 Jahren, für die Mauerarbeiten eine solche von 36 Jahren angegeben, wobei bei den Anmerkungen – ohne irgendwelche weiteren Ausführungen – eine Errichtung aus „1930/70“ angeführt ist. Diesbezüglich ist auch festzuhalten, dass der vom Gutachten angesetzte Errichtungszeitpunkt 1930 auch nicht zutreffend ist, weil sich aus dem vom Bundesfinanzgericht beigeschafften Einheitswertakt eine Errichtung im Jahr 1923 ergibt. Die technische Lebensdauer der Beton- und Stahlbetonarbeiten zum Stichtag wird mit 56 Jahren angegeben, wobei diesbezüglich von einer Errichtung erst im Jahr 1970 ausgegangen wird.

Die übrigen – nicht konstruktiven – Teile des Gebäudes wie Innenputz, Außenputz, Türen, Fenster, Tore, Bodenbeläge, Elektroinstallationen, Gas- sowie Wasserinstallationen, Heizung werden mit einer Restnutzungsdauer zwischen 0 und 11 Jahren angeführt.

Zur der im Gutachten der ***57*** vom 7.11.2014 angeführten technischen Lebensdauer zum Stichtag wird angeführt, dass diese unter Berücksichtigung von Bauschäden und Modernisierungen vorgenommen worden wäre. Auf welche Art und Weise eine solche Berücksichtigung erfolgt ist, wird im Gutachten aber nicht dargelegt, weswegen es dem Gutachten in diesem Punkt zur Gänze an einer Nachvollziehbarkeit mangelt.

Eine Ableitung der Restnutzungsdauer aus dem Alter des Gebäudes (vgl. Seite 4 unten des Gutachtens: „Die Restnutzungsdauer ermittelt sich aus der Gesamtnutzungsdauer abzüglich des Alters des Gebäudes...“) oder aus der Gesamtnutzungsdauer auf Grund "des Bau- und Erhaltungszustandes" (vgl. wiederum Seite 4 unten des Gutachtens: „Die Restnutzungsdauer ermittelt sich aus der Gesamtnutzungsdauer abzüglich allgemein abgeleitete Restnutzungsdauer abzüglich des Alters des Gebäudes unter Berücksichtigung von Bauschäden

und Modernisierungen.“) ist nicht tauglich die gesetzlich festgelegte Nutzungsdauer von betrieblich genutzten Gebäuden zu widerlegen (VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091). Daher lässt sich aus dem von der Bf. vorgelegten Gutachten nicht nachvollziehen wie die in diesem Gutachten angesetzten Restnutzungsdauer auch der konstruktiv haltbaren Gebäudeteile ermittelt wurde zumal in keinsten Weise dargelegt wird auf welche Art und Weise und inwieweit der Erhaltungszustand des Gebäudes in die Berechnung der Restnutzungsdauer Eingang gefunden hat, sondern enthält das Gutachten lediglich eine Gebäudezustandsbeschreibung wie dass die Fassade an mehreren Stellen Schadensbilder und Abnutzungserscheinungen in Form von Verfärbungen, Rissen und Abnutzungserscheinungen insbesondere im Sockelbereich aufweisen würde und wird auch nicht dargelegt ob und inwieweit sich der im Gutachten angeführte Zustand des Gebäudes auf die Nutzungsdauer der konstruktiv haltbaren Gebäudeteile ausgewirkt hat.

Soweit für die Ermittlung der Restnutzungsdauer auch die nicht konstruktiven Teile des Gebäudes wie Installationen, Verputz, Türen, Fußböden, Anstrich berücksichtigt werden, ist das Gutachten auch in diesem Bereich aufgrund seiner nicht der Rechtsprechung des VwGH entsprechenden Methodik nicht geeignet eine geringere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer nachzuweisen (vgl. VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119, Rdnr. 22; dieses Erkenntnis ist in dem Beschwerdeverfahren ergangen auf das die Beschwerde Bezug genommen hat). Soweit die Bf. im Schreiben vom 19.3.2023 diesbezüglich vorbringt, dass bei Bestandsgebäuden der Zustand der konstruktiv nicht tragenden Bauteile sehr wohl einen deutlichen Einfluss auf die Restnutzungsdauer eines Gebäudes hätte, übersieht die Bf. dass das VwGH-Erkenntnis 25.5.2022, Ra 2020/15/0119 zu einem „Bestandsgebäude“ ergangen ist (Errichtung: 1922; Zubau: 1962; Erwerb: 2011) und der VwGH in dieser Entscheidung ausgesprochen hat, dass auch bei Bestandsgebäuden die kürzere Nutzungsdauer einzelner anderer Gebäudeteile (dh. nicht des Mauerwerks und den konstruktiv haltbaren Bauteilen) anderer Gebäudebestandteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen es nicht rechtfertigt, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (Rz. 22 dieser Entscheidung).

Da das von der Bf. vorgelegte Privatgutachten von der Methodik her nicht geeignet ist die Nutzungsdauer des Gebäudes ***Adresse xx*** zu ermitteln zumal sich aus diesem nicht ableiten lässt auf welche Art und Weise der Bauzustand bei der Ermittlung der Nutzungsdauer berücksichtigt wurde, weil sich diesbezüglich im Gutachten lediglich die nicht nachvollziehbare Aussage findet, dass bei der Ermittlung der Restnutzungsdauer die Bauschäden berücksichtigt worden wären, ist es auch nicht zulässig, aus einzelnen Komponenten dieses Gutachtens die Nutzungsdauer zu ermitteln. Aus der im Gutachten auf Seite 3 unter Punkt 7 enthaltenen Bauzustandsbeschreibung kann keine Aussage über den tatsächlichen Zustand der für die Bestimmung der Nutzungsdauer allein relevanten tragenden Bausubstanz abgeleitet werden und ist eine solche Aussage im Gutachten auch nicht enthalten (vgl. VwGH 23.5.2007,

2004/13/0091). Daher kann dem im Schriftsatz vom 19.3.2023 auf Seite 5 gemachten Vorbringen, die Nutzungsdauer könne aus im Gutachten angeführten Nutzungsdauern für konstruktiv haltbaren Teile abgeleitet werden, nicht gefolgt werden.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Behörde im Fall des Vorliegens eines mangelhaften Gutachtens nicht weitere Ermittlungsschritte setzen muss (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Wurde der Abgabepflichtige auf die Mängel eines Gutachtens aufmerksam gemacht – dies ist jedenfalls mit dem Beschluss vom 1. Juli 2022 erfolgt, mit dem der Bf. das VwGH-Erkenntnis vom 25.5.2022, Ra 2020/15/0119, zur Kenntnis und Stellungnahme gebracht wurde, weil diesem Erkenntnis ein von der Methodik her dem Gutachten vom 7.11.024 gleichgelagertes Gutachten zugrunde liegt – ist es an diesem gelegen, von sich aus initiativ entsprechende Ergänzungen des Gutachtens bzw. die Erstellung eines neuen Gutachtens zu veranlassen.

Soweit auf Seite 5 des Schriftsatzes vom 19.3.2023 indirekt Kritik an den Aussagen im VwGH-Erkenntnis vom 25.5.2022, Ra 2020/15/0119, geübt wird, dass man bei einem Bestandsgebäude nicht auf einen Neubau abstellen dürfe, weil bei Gebäuden, die zwischen 1960 und 1980 errichtet wurden, Bauteile verwendet worden wären, die eine kürzere Nutzungsdauer aufweisen würden und im Einzelnen ausgeführt wird, man habe zu dieser Zeit gesundheitsgefährdende Teile verwendet und auf den Feuchtigkeits- und Schallschutz nicht so wie in heutiger Zeit geachtet, ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung nicht die Abgabenbehörde den Nachweis der tatsächlichen Nutzungsdauer eines vermieteten Gebäudes zu erbringen hat, sondern der Abgabepflichtige gehalten ist, den Nachweis einer kürzeren als die vom Gesetzgeber angenommene Nutzungsdauer zu erbringen (Beweislastumkehr). Ein solcher Nachweis kann in der Regel nur durch das Gutachten eines Sachverständigen über den technischen Bauzustand des Gebäudes erbracht werden (vgl. zB VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027; VwGH 20.3.2014, 2010/15/0080). Die im Schriftsatz vom 19.3.2023 auf den Seiten 5 und 6 diesbezüglich gemachten allgemeinen Ausführungen stellen jedenfalls keinen solchen vom Gesetz geforderten Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als die vom Gesetz vermutete dar.

Schließlich ist zum Vorbringen im Schriftsatz vom 19.3.2023, dass im Gutachten vom 7.11.2014 zB das verwendete Material und die Ausführungsqualität „entsprechend“ berücksichtigt und „sachgerecht abgewogen“ worden wären, festzuhalten, dass weder die Art und Weise der Berücksichtigung noch eine Gewichtung/Bewertung im Gutachten vom 7.11.2014 enthalten ist, sondern enthält das Gutachten lediglich eine Gebäudezustandsbeschreibung und wird in der Folge – ohne eine nachvollziehbare Ableitung/Herleitung/Berechnung – auf Seite 4 des Gutachtens ausgeführt, dass die Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung von Bauschäden und Modernisierungen (welche?) ermittelt worden wäre.

Soweit sich der Bf. im Schreiben vom 19.3.2023 auf die „Berechnungen des Finanzamtes“ zur Untermauerung einer Nutzungsdauer des Gebäudes ***Adresse xx*** von 22,5 Jahren stützt, ist festzuhalten, dass die belangte Behörde den **Sachwert** des Gebäudes ***Adresse xx*** ermittelt hat und **nicht** die Nutzungsdauer dieses Gebäudes.

Der Bf. hat daher keinen Nachweis einer kürzeren als der in § 8 Abs. 1 EStG 1988 festgelegten Nutzungsdauer für das im Jahr 2014 erworbene Gebäude ***Adresse xx*** erbracht.

Dem angefochtenen Bescheid liegt eine aus der abgegebenen Körperschaftsteuererklärung für 2014 zugrunde gelegte Nutzungsdauer von 22 Jahren zugrunde, die wie folgt ermittelt wurde:

Anschaffungskosten Gebäude: € 218.578,99

Nutzungsdauer 22 Jahre AfA pro Jahr sohin: € 9.935,41

Halbjahres-AfA: € 4.967,70 (in der Kennziffer 9130 der Körperschaftsteuererklärung 2014 angesetzt).

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO hat das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Es besteht daher eine umfassende Abänderungsbefugnis des Bundesfinanzgerichts bezüglich des angefochtenen Bescheides und zwar sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Abgabepflichtigen (vgl. Ritz/Koran, BAO⁷, Tz 13 zu § 279 BAO mwN).

Daher war der angefochtene Bescheid insoweit abzuändern als die Nutzungsdauer des Gebäudes ***Adresse xx*** mit 50 Jahren anzusetzen war. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung des § 8 Abs. 1 EStG 1988 ab der Veranlagung 2016 mit dem SteuerreformG 2015/16, BGBl I Nr. 118/2015, dahingehend abgeändert wurde, dass für Gebäude, die für Wohnzwecke genutzt werden, der AfA-Satz auf 1,5% reduziert wurde (§ 124b Z 283 EStG 1988).

3.1.2 Zur Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden

Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung ist sowohl bei entgeltlichen als auch bei unentgeltlichen Erwerben einer bebauten Immobilie zur Feststellung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung der Anteil des Kaufpreises, der auf Grund und Boden entfällt, da Grund und Boden nicht abnutzbar ist, aus dem einheitlichen Kaufpreis auszuscheiden (VwGH 5.11.1986, 85/13/0068).

Die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits ist stets dann zu schätzen, wenn sie nicht unter Anlegung streng objektiver Maßstäbe vorgenommen worden ist (vgl. zB VwGH 23.2.2010, 2008/15/0027; Mayr in

Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 182 zu § 6 mwN; Mühlehner in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer (EStG 1988) - Kommentar (58. Lfg 2015) zu Tz 7 § 7 EStG).

Die Bf. hat hinsichtlich der von ihr vorgenommenen Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden in der Beschwerde zwar auf ein Gutachten verwiesen. Da dieses Gutachten vom 18.4.2015 aber ein anderes Gebäude, nämlich die *****8*****, betroffen hat, ist dieses von vornherein ungeeignet einen Nachweis für eine nach objektiven Maßstäben vorgenommene Kaufpreisaufteilung zu erbringen. Überdies widerspricht dieses Gutachten auch der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung geforderten Methodik der Ermittlung der Verkehrswerte auf Basis der Sachwerte. Im Gutachten betreffend die *****8***** vom 18.4.2015, das sich überdies auf einen Stichtag 2011 bezieht, wird nämlich eine Aufteilung des Kaufpreises der Liegenschaft *****8***** im Verhältnis des Bodenwertes zum Ertragswert des Gebäudes vorgenommen. Für eine Aufteilung nach der Verhältnismethode fehlen demgegenüber Ausführungen zum Sachwert des Gebäudes.

Daher sind die im Kaufpreis enthaltenen Anteile für den erworbenen Grund und Boden und des Gebäudes im Wege einer Verhältnisrechnung zu ermitteln, und zwar in der Weise, dass zunächst die Verkehrswerte des erworbenen Grund und Bodens und des Gebäudes festzustellen sind (vgl. zB VwGH 30.6.1987, 86/14/0195; VwGH 7.9.1990, 86/14/0084). Es hat die Aufteilung eines einheitlichen Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen (vgl. Mayr in Doralt/Mayr, EStG¹³, Tz 182 zu § 6 EStG mwN). Im Verhältnis dieser festgestellten Verkehrswerte sind die auf die Gesamtliegenschaft entfallenden tatsächlichen Anschaffungskosten auf Boden und auf Gebäude zu verteilen (Methode des Sachwertverhältnisses; vgl. zB VwGH 23.4.1998, 96/15/0063; VwGH 25.2.2003, 2000/14/0017; VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104; VwGH 16.9.2015, Ro 2014/13/0008).

Eine solche Ermittlung hat die belangte Behörde nunmehr im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht vorgenommen, wobei die Einwände der Bf. im Schriftsatz vom 19.3.2023 betreffend Wohnnutzfläche und Ausstattung des Obergeschoßes berücksichtigt wurden und den Sachwert des Gebäudes *****Adresse xx***** im Einklang mit der in der Literatur zur Liegenschaftsbewertung angewandten Methode mit **€ 226.803,12** ermittelt und schließt sich das Bundesfinanzgericht dieser Ermittlung an. Soweit im Schreiben der Bf. vom 19.3.2023 vorgebracht wird, dass die von der Amtspartei vorgelegte Berechnung auch nicht der Verhältniswertmethode auf Basis von Verkehrswerten entsprechen würde, ist dieses Vorbringen mit der von der belangten Behörde vorgenommenen Ermittlung nicht in Einklang zu bringen, weil die belangte Behörde sowohl den Sachwert des Gebäudes *****Adresse xx***** als auch den Grundwert ermittelt und sodann diese beiden Werte in ein Verhältnis gesetzt hat.

Die im Folgenden erläuterte Ermittlung ist diesem Erkenntnis als integrierender Bestandteil angeschlossen.

Dabei wurde zunächst die Brutto-Grundfläche und die Ausstattung anhand der im Einheitswertakt ***62*** ersichtlichen Berechnungen sowie Bauplänen sowie unter Berücksichtigung der vom Bf. mit Schriftsatz vom 19.3.2023 vorgelegten Grundrissplänen wie folgt ermittelt:

Altbau (errichtet 1923)	in m ²	Ausstattung
Flächen Kellergeschoß	47,87	einfach
Flächen Erdgeschoß	75,89	einfach
Flächen Erdgeschoß Windfang, Stiegen	20,32	einfach
Zubau (1970)		
Flächen erstes Obergeschoß	129,01	Mittel
Dachgeschoß	89,21	einfach
Dachgeschoß unausgebaut	38,90	einfach
Garage (1966)	26	sehr einfach
KFZ-Abstellplatz (1979)	30	sehr einfach
	457,20	

Soweit in der Stellungnahme des Finanzamtes Österreich vom 27.4.2023 ausgeführt wird, dass aus den im Einheitswertakt erliegenden Plänen ein ausgebautes Dachgeschoß nicht ersichtlich wäre und auch bei den Plänen, die dem Gutachten der ***57*** beigelegt sind, der Teil für das Dachgeschoß fehlen würde, ist festzuhalten, dass es für die Ermittlung des Sachwertes eines Gebäudes auf die tatsächliche Bauausführung ankommt und nicht darauf, ob die konkrete Bauausführung ordnungsgemäß bei den zuständigen Behörden angezeigt bzw. von diesen bewilligt wurde und besteht für das Bundesfinanzgericht kein Anhaltspunkt, dass das Gebäude – und daher auch das Dachgeschoß – im Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf. nicht so ausgeführt worden ist wie es sich aus den durch die Bf. mit Schreiben vom 19.3.2023 vorgelegten Grundrissplänen ergibt. Auch ist im Gutachten der ***57*** vom 7.11.2014

ausgeführt, dass das Gebäude aus Keller, Erdgeschoß, 1. Obergeschoß sowie einem **ausgebauten Dachboden** besteht (vgl. Seite 2 dieses Gutachtens).

Sodann wurden die Neuherstellungskosten für das Jahr 2014 ermittelt, weil beim Sachwert eines Gebäudes nicht jene Herstellungskosten anzusetzen sind, die für die Errichtung des Gebäudes bzw. des Zubaus seinerzeit (1923 bzw. 1970) aufgewendet wurden, sondern ein fiktiver Kostenbetrag, der für die Neuerrichtung des Gebäudes zum Bewertungsstichtag aufgewendet werden müsste (Normalherstellungskosten; vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 66).

Da im gegenständlichen Fall die tatsächlichen Baukosten nicht bekannt sind, sind der Ermittlung der Herstellungskosten des Gebäudes ***Adresse xx*** die Richtpreistabellen zugrunde zu legen. Diese 2010 veröffentlichten Richtpreise für Wohngebäude nach Nutzfläche weisen für ***59*** bei einfacher Ausstattung einen Richtpreis von € 1.290,00 bis € 1.476,00 pro m² Nutzfläche aus. Von der belangten Behörde wurde der Mittelwert daraus (€ 1.383,00) angesetzt und hegt das Bundesfinanzgericht keine Bedenken einen solchen Wert anzusetzen. Für die mittlere Ausstattung (von der Bf. als „normale“ Ausstattung im Schriftsatz vom 19.3.2023 auf Seite 2 bezeichnet) wird in den 2010 veröffentlichten Richtpreisen für Wohngebäude nach Nutzfläche für ***59*** ein Richtpreis von € 1.476,00 bis € 1.802,00 pro m² Nutzfläche ausgewiesen und wurde von der belangten Behörde der Mittelwert von € 1.639,00 angesetzt, wogegen das Bundesfinanzgericht ebenfalls keine Bedenken hegt.

Für Kellerräumlichkeiten ist laut dieser Richtwerttabelle rund 45 – 60% des Richtpreises anzusetzen. Die belangte Behörde hat ihrer Ermittlung 50% zugrunde gelegt und bestehen aufgrund der Bauweise des Gebäudes dagegen aus Sicht des Bundesfinanzgerichts keine Bedenken.

Dies gilt auch für den für die Garage angesetzten Abschlag (Richtwert für sehr einfache Ausstattung: 829 – 1.015 für ***59*** --> Mittelwert 922 50% Abschlag: € 461,00).

Für den Kfz-Abstellplatz, der nach vorne offen ist, erscheint auch dem Bundesfinanzgericht ein Abschlag von 75% als angemessen und sachgerecht. Soweit in der mündlichen Verhandlung vom 14.6.2023 von der Beschwerdeführerin vorgebracht wurde, dass es beim Kfz-Abstellplatz eigentlich nur tragende Bauteile geben würde (vgl. Seite 3 Mitte der Niederschrift vom 14.6.2023), handelt es sich dabei um eine nicht näher untermauerte Behauptung. Aus der Ausführung, dass es sich bei dem Kfz-Abstellplatz um einen verputzten Beton- bzw. Ziegelrahmen handeln würde, ergibt sich, dass jedenfalls ein Verputz vorhanden ist und daher in den Herstellungskosten auch nicht tragende Anteile enthalten sind. Auch ist ein Bodenbelag vorhanden, wie sich aus den im Erörterungstermin vom 10.10.2022 vorgelegten Fotos ergibt. Daher erscheint dem Gericht ein Ansatz von 55,5% der Herstellungskosten für die tragenden Bauteile sehr wohl der Bauweise des gegenständlichen Kfz-Abstellplatzes zu entsprechen.

Auf Basis des Baukostenindex 2010 hat sich für das Jahr 2014 eine Erhöhung um 7,6% ergeben und hat die belangte Behörde die angesetzten Richtpreise entsprechend angepasst.

Sodann wurden die Neuherstellungskosten auf tragende Bauarbeiten (Erdarbeiten/Fundamente 2,5%, Umfassungs- und Innenwände 20% und Decken 16% = in Summe 38,5%) und übrige Arbeiten aufgeteilt. Betreffend Garage wurde ein Anteil von 55,5% ermittelt.

Hinsichtlich der tragenden Teile wurde von Gesamtnutzungsdauer von 180 Jahren ausgegangen. Eine solche Nutzungsdauer entspricht jener Dauer die in der Immobilienbewertung vertreten wird (vgl. zB Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich³, S 774 ff).

Die Bf. vermeint, dass der Ansatz von 180 Jahren für tragende Bauteile in massivem Widerspruch zur einschlägigen Literatur stehen würde (Seite 3 Mitte des Schriftsatzes vom 19.3.2023), wobei diesbezüglich lediglich auf das Werk von Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, verwiesen wird. Diesbezüglich wird aber offenbar verkannt, dass in diesem Werk lediglich eine nach oben offene Bandbreite angeführt wird. So wird beispielsweise für die Außenmauern aus Ziegel eine technische Lebensdauer von mindestens 100 Jahren angegeben (100-). Überdies ist festzuhalten, dass Bienert/Funk die Nutzungsdauern der Teilausführungen für Miethäuser anführen und daher diese Angaben dem Bundesfinanzgericht für das gegenständliche Gebäude, das vermietet wird, zutreffender erscheinen. Betreffend die übrigen Ausführungen auf Seite 2 des Schriftsatzes vom 19.3.2023 ist darauf hinzuweisen, dass diese lediglich Wiedergaben aus dem Werk von Kranewitter darstellen ohne einen Bezug zum Gebäude ***Adresse xx*** herzustellen.

Soweit auf Seite 3 des Schriftsatzes der Bf. vom 19.3.2023 auf die Angaben von Kranewitter betreffend die übliche Gesamtnutzungsdauer von Ein- und Zweifamilienhäusern verwiesen wird, ist festzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Nutzungsdauer aus dem Bauzustand abzuleiten ist, der sich aus dem Mauerwerk und den konstruktiven haltbaren Bauteilen ergibt (VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091).

Der Bf. vermeint auch, dass die durch die belangte Behörde vorgenommene Ermittlung des Sachwertes deswegen unzutreffend wäre, weil sich beispielsweise für den Neubau aus 1970 eine Restnutzungsdauer von 136 Jahren ergeben würde (vgl. Seite 3 Mitte des Schriftsatzes vom 19.3.2023). Diesbezüglich ist auf die ständige Rechtsprechung des VwGH hinzuweisen, dass beim Kauf von gebrauchten Wirtschaftsgütern der AfA-Berechnung die noch zu erwartende tatsächliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen ist und zwar unabhängig von der Nutzungsdauer des Vorgängers oder dem Alter des Wirtschaftsgutes. Entscheidend ist allein der Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung (VwGH 27.6.1978, 2116/77; VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Soweit die Bf. im Schriftsatz vom 19.3.2023 vermeint, dass ein Substanzwert von unter € 300,00 je m² Nutzfläche fern jeder Realität liegen würde, ist festzuhalten, dass sich ein solcher bei der Neuermittlung durch die belangte Behörde – wenn man die vom Bf. im Schriftsatz vom 19.3.2023 vorgenommene rechnerische Ermittlung übernimmt – von € 711,20 ergibt:

Sachwert	€ 226.803,12	
Keller	€ 13.712,88	€ 21.904,99
	50,56%	95%
	-€ 6.933,23	-€ 20.809,74
minus	€ 6.779,65	€ 1.095,25
Garage	€ 7.157,80	€ 5.739,14
	-€ 1.908,75	-€ 4.591,31
minus	€ 5.249,05	€ 1.147,83
Kfz-Abstellpl.	€ 4.129,50	€ 3.311,04
	-€ 802,96	-€ 1.931,44
minus	€ 3.326,54	€ 1.379,60
Summe	€ 211.447,88	
durch 297,31	€ 711,20	

Hinsichtlich der übrigen Teile wurde eine Gesamtnutzungsdauer von 60 Jahren angesetzt, die dem Bundesfinanzgericht als plausibel, dh. jedenfalls nicht als zu gering, erscheint.

Sodann wurde eine Wertminderung wegen Alters ermittelt. Dass bei einer Sachwertermittlung eine solche vorzunehmen ist und nicht wie offenbar von der Bf. vertreten die Neuherstellungskosten ungekürzt anzusetzen sind (vgl. die Ausführung in der Erörterung vom 10.10.2022: „Diesbezüglich wäre auf Herstellungskosten (Substanzwert) von € 1.200,- bis € 1.400,- pro m² Nutzfläche zuzüglich Wert von Garage und Carport abzustellen.“) entspricht der völlig übereinstimmenden Ansicht der Literatur zur Liegenschaftsbewertung (vgl. zB Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, 73 ff).

In der mündlichen Verhandlung vom 14.6.2023 wird von der Beschwerdeführerin – im Widerspruch zu ihrem bisherigen Vorbringen – nunmehr vertreten, dass man für den Sachwert

des Gebäudes eine Gesamtnutzungsdauer von 180 Jahren und zwar sowohl für die tragenden als auch die nicht tragenden Teile ansetzen möge (vgl. Seite 7 der Niederschrift vom 14.6.2023).

Ein Ansatz von 180 Jahren für die nicht tragenden Teile steht im massiven Widerspruch zur Literatur und zwar sowohl zu Bienert/Funk (Immobilienbewertung Österreich³, 2014), wonach beispielsweise für den Außenputz eine Nutzungsdauer von 60 Jahren, für die Fenster eine solche von 40 Jahren und für die Elektroinstallationen eine solche von 40 Jahren angeführt wird. Soweit sich der Beschwerdeführer auf das Werk von Kranewitter (Liegenschaftsbewertung⁷) beruft, ist festzuhalten, dass Kranewitter bei der technischen Lebensdauer der Bauteile eines Gebäudes genauso wie Bienert/Funk eine Differenzierung vornimmt und zum Beispiel folgende Lebensdauern anführt (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S 74 f):

Grob- und Feinputz: 30 – 50 Jahre
 Malerarbeiten: 5 – 10 Jahre
 Holzfenster: 20 – 40 Jahre
 Wasserleitungen: 25 – 40 Jahre
 Heizungsleitungen: 20 – 40 Jahre
 Elektroleitungen unter Putz: 30 – 60 Jahre

Soweit von Kranewitter für das Sachwertverfahren eine übliche Gesamtnutzungsdauer für das gesamte Gebäude angesetzt wird, ist festzuhalten, dass diese für Ein- und Zweifamilienhäuser mit normaler Bauausführung mit 60 bis 70 Jahren (7. Auflage aus 2017, S. 76) bzw. 60-80 Jahren (6. Auflage aus 2010, S. 74) angegeben wird.

Berechnet man den Substanzwert entsprechend den Ausführungen von Kranewitter (Liegenschaftsbewertung⁷, S. 85 ff) – wie es von Frau Kraml in der mündlichen Verhandlung am 14.6.2023 skizziert wurde (vgl. S. 6 der Niederschrift vom 14.6.2023) – ergibt sich folgender Bauzeitwert bei Ansatz einer üblichen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren – wobei der Reparaturrückstau noch nicht berücksichtigt wurde:

Gesamt-nutzungs-dauer	80 Jahre	Rest-nutzungs-dauer	Neuher-stellungs-kosten	Alterswert-minderung	Bauzeitwert
Altbau	91	-11	€ 178.788,74	€ 178.788,74	€ 0,00
Neubau	44	36	€ 370.498,53	€ 203.774,19	€ 166.724,34
Garage	48	32	€ 12.896,94	€ 7.738,16	€ 5.158,77
Abstellplatz	35	45	€ 7.440,54	€ 3.255,24	€ 4.185,30

				Summe	€ 176.068,42
--	--	--	--	-------	---------------------

Daraus ergibt sich, dass die Bf. durch den nunmehr angesetzten Bauzeitwert von € 291.613,71 (ohne Reparaturrückstau) keineswegs beschwert sein kann.

Schließlich wurde von dem so ermittelten Bauzeitwert von € 291.613,71 ein Abschlag wegen Reparaturrückstau, der sich aus der Zustandsbeschreibung des Gebäudes ***Adresse xx*** im Gutachten der ***57*** vom 7.11.2014 ergibt, vorgenommen. Auch diese Vorgangsweise entspricht der Ansicht in der Literatur betreffend Liegenschaftsbewertung. So führt beispielsweise Kranewitter (aaO, 70) aus, dass dann, wenn Instandhaltungsmaßnahmen durch den Liegenschaftseigentümer nicht oder nur teilweise durchgeführt werden, der Bewerter diesen rückgestauten Reparaturbedarf wertmindernd in Ansatz bringen muss.

Im Schreiben vom 13.6.2023 wurde von der Bf. eingewendet, dass der generelle Abschlag von 10,5% aller Neuherstellungskosten nicht nachvollziehbar begründet worden wäre (vgl. Seite 4 dieses Schreibens). In der mündlichen Verhandlung vom 14.6.2023 wurde dieser Abschlag durch die belangte Behörde nachvollziehbar und im Folgenden von der Bf. unwidersprochen wie folgt erläutert und geht auch das erkennende Gericht von einem Reparaturrückstau in dieser Höhe für das schadhafte Dach aus:

„Es gibt eine Aufstellung im Werk von Bienert/Funk über die tragenden Teile und die nicht tragenden Teile unter Angabe wie viel Prozent davon die Baukosten ausmachen. Da im Gutachten gestanden ist, dass das Dach komplett zu erneuern wäre, habe ich Dachstuhl (7,5%), Dachdeckung (2,5%) und Dachentwässerung (0,5%) und sohin 10,5% der Herstellungskosten angesetzt.“ (vgl. Seite 6 der Niederschrift vom 14.6.2023). Die angeführten Prozentsätze der Neuherstellungskosten entsprechen exakt den Angaben im Werk von Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich³, S 774). Gegen den Ansatz von weiteren € 5.000,00 für sonstige Fugarbeiten und Verputzarbeiten bestehen angesichts der Beschreibung des Gebäudes im Gutachten der ***57*** vom 7.11.2014, Proj-Nr. ***19***, durch das erkennende Gericht keine Bedenken.

Soweit vom Bf. im Schriftsatz vom 19.3.2023 die Nichtbesichtigung der Liegenschaft ***Adresse xx*** durch Organe der Finanzverwaltung bemängelt wird, ist festzuhalten, dass bei Mängeln eines vom Abgabepflichtigen in Auftrag gegebenen Gutachtens die Behörde nicht gehalten ist, das Gebäude zu besichtigen (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Überdies wurde die Ermittlung des Sachwertes durch die belangte Behörde unter Zuhilfenahme der Baupläne und sonstiger Unterlagen, die sich im Einheitswertakt AZ. ***25*** befunden haben, des Gutachtens der ***57*** vom 1.7.2014, zu Projektnummer ***19*** und zwar insbesondere der in das Gutachten aufgenommenen Fotos des Gebäudes ***Adresse xx*** sowie dem mit Schriftsatz vom 19.3.2023 durch die Bf. vorgelegten Grundrisspläne durch eine Prüferin vorgenommen, die über große Erfahrung auf dem Gebiet der Immobilienbewertung verfügt,

und ist diese Ermittlung in einer in allen Belangen – unter Zuhilfenahme von Literatur aus dem Gebiet der Liegenschaftsbewertung – nachvollziehbar erfolgt. Außerdem vermeint das Bundesfinanzgericht, dass eine Besichtigung des Gebäudes mehr als acht Jahre nach dem Erwerb der Liegenschaft keinen Aufschluss mehr über den Bauzustand des Gebäudes zum für die Ermittlung des Sachwertes relevanten Zeitpunkt geben kann.

Insgesamt kann daher dem in der mündlichen Verhandlung erstatteten Vorbringen der Bf., wonach die Neuberechnung des Sachwertes des Gebäudes durch das Finanzamt nach wie vor in massiven Widerspruch zur einschlägigen Rechtsprechung stehen würde, nicht gefolgt werden.

Bezüglich des festgestellten Grundwertes von € 261,00 pro m² ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH die in einer Kaufpreissammlung enthaltenen Preise für Erwerbe in der Umgebung des erworbenen Grundstückes als repräsentativ angesehen werden können (vgl. zB VwGH 19.3.2002, 97/14/0034). Vom Gutachter wurde im Gutachten vom 18.4.2015 betreffend die ***8*** auch bezüglich der Vergleichspreise vom Ansatz auch so vorgegangen wobei – wie bereits dargestellt - der Erwerb vom ***45***-Anteilen des Grundstückes Nr. ***36*** der KG ***35*** auszuscheiden und der Erwerb des Grundstückes Nr. ***36*** aus dem Jahr 2010 mitzuberechnen war. Unter Berücksichtigung einer Anpassung der vor dem Jahr 2014 erfolgten Erwerbe ergibt sich ein Durchschnittswert von € 283,87 pro m². Dieser Wert erscheint auch deswegen plausibel weil laut Immobilienpreisspiegel die Grundpreise für Einfamilienhäuser in guter Wohnlage bei € ***xxx*** im Durchschnitt gelegen sind.

Von der belangten Behörde wurde in der dem Bundesfinanzgericht am 23. Jänner 2023 übergebenen Ermittlung des Grundwertes ein Betrag von € 261,00 angesetzt und kann dieser aufgrund der vorstehenden Ausführungen keineswegs als überhöht angesehen werden.

Zum auch in der mündlichen Verhandlung erstatteten Vorbringen, dass der Verkehrswert des erworbenen Grund und Bodens mit € 170/m² anzusetzen wäre, weil nur der am 13.3.2013 erfolgte Verkauf von 200m² an den Eigentümer des Grundstückes Nr. ***56*** maßgeblich wäre, ist neben den getroffenen Feststellungen wieso diese Veräußerung aus tatsächlichen Gründen nicht als repräsentativ angesehen werden kann, festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH niemals nur eine Grundstückstransaktion zur Bestimmung des Verkehrswertes des Grund-und-Boden-Anteils bei einem einheitlichen Kaufpreis heranzuziehen ist, sondern sind zumindest zwischen drei und fünf Vergleichsgrundstücke heranzuziehen (vgl. zB VwGH 18.2.1991, 90/15/0036). Dabei sind nur solche Vergleichsgrundstücke heranzuziehen, die hinsichtlich der ihren Wert beeinflussenden Merkmale mit der zu begutachtenden Liegenschaft weitgehend übereinstimmen. Die Vergleichbarkeit muss bei unbebauten Grundstücken insbesondere bezüglich ihrer Lage, ihrer Widmung, ihrer Größe, in ihrer Bebaubarkeit sowie in der vorgesehenen Nutzung gegeben sein (vgl. zB VwGH 20.12.2012, 2009/15/0033). Schon aufgrund der Größe der erworbenen Fläche von lediglich 200 m² liegt

keine Vergleichbarkeit mit dem von der Bf. erworbenen Grundstück (919 m²) vor. Überdies wurden die 200 m² nicht erworben um darauf bauen zu können, sondern lediglich dafür um einen größeren Garten zu haben. Für so einen Zweck ist aber niemand bereit einen Baulandpreis zu bezahlen, wenn auf dem bisherigen Grund bereits das Gebäude errichtet wurde und keine Absicht besteht ein neues Gebäude zu errichten. Dies wurde von der Bf. im Übrigen in der mündlichen Verhandlung selbst eingestanden, weil vorgebracht wurde, dass der Erwerb nur deshalb erfolgt ist um einen größeren Garten – eine Freifläche - zu erhalten und mangelt es daher auch diesbezüglich an der Vergleichbarkeit. Ferner ist bezüglich der Bebaubarkeit keine Vergleichbarkeit gegeben, weil auf einem Grund von 200 m² maximal ein Gebäude mit 60 m² Grundfläche errichtet werden könnte und zudem nur zweigeschossig. Eine „Gesamtbetrachtung“, dh. eine Miteinbeziehung des bisherigen Grundstückes Nr. ***56*** wie sie offenbar der Bf. vorschwebt (vgl. folgendes Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 14.6.2023: „Wenn ich ein Grundstück mit 300 m² ohne Garten habe und ich kann mein Gesamtgrundstück auf 500 m² erweitern dann wäre das Gesamtgrundstück zu betrachten und ist das Gesamtgrundstück plötzlich viel mehr wert.“) ist durch die Rechtsprechung des VwGH nicht gedeckt, weil die Vergleichbarkeit für das erworbene Grundstück gegeben sein muss.

Der Kaufpreis samt Anschaffungsnebenkosten für den Erwerb der EZ ***9*** Grundbuch ***10*** mit der Anschrift ***Adresse xx***, ***Stadt***, ist daher wie folgt auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen:

Gesamtanschaffungskosten inklusive Nebenkosten: € 291.438,65

Gebäude (48,60%): € 141.642,51

Grund und Boden (51,40%): € 149.796,14

Abschreibung für Abnutzung Gebäude (2% von € 141.642,51): € 2.832,85

Halbjahres-Afa für 2014: € 1.416,43

Daraus ergeben sich folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2014 der Bf.:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut angefochtenem Bescheid: € - 11.186,82

plus Absetzung für Abnutzung laut angefochtenem Bescheid: + € 1.297,58

minus Absetzung für Abnutzung laut BFG: - € 1.416,43

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut BFG: € - 11.305,67

Abschließend ist zum Vorbringen in der Beschwerde der ***3*** vom 12. Mai 2016 auf die in der gegenständlichen Beschwerde verwiesen wird betreffend die Ableitung des Verkehrswertes des Grund und Bodens aus der Geschoßflächenanzahl (GFZ) darauf hinzuweisen, dass der der Liegenschaft ***Adresse xx*** zugrunde liegende Bebauungsplan aus den Jahren 1985 bis 1988 stammt. Zu diesem Zeitpunkt stand das OÖ.

Raumordnungsgesetz (ROG) 1994, LGBl Nr. 114/1993, noch gar nicht in Geltung mit dem die Geschoßflächenzahl eingeführt wurde (vgl. § 32 Abs. 6 OÖ. ROG 1994: „Das Maß der baulichen Nutzung der Grundstücke ist durch die Gebäudehöhe, die Geschoßflächenzahl oder die Baumassenzahl auszudrücken. Darüber hinaus kann das Maß der baulichen Nutzung insbesondere durch Festlegung der Anzahl der Geschosse näher bestimmt oder durch Angabe der bebaubaren Fläche des Bauplatzes (Grundflächenzahl) oder der Höchstzahl der in den Gebäuden zulässigen Wohneinheiten beschränkt werden. Die Geschoßflächenzahl ist das Verhältnis der Gesamtgeschoßfläche zur Fläche des Bauplatzes. Die Baumassenzahl ist das Verhältnis der Baumasse zur Fläche des Bauplatzes. Als Baumasse gilt der oberirdisch umbaute Raum bis zu den äußeren Begrenzungen des Baukörpers. Bei Verwendung einer Geschoßflächenzahl bzw. Baumassenzahl ist die Art der Berechnung im Bebauungsplan darzustellen.“).

Im zum Zeitpunkt des Bebauungsplanes „***60***“ für die ***Adresse xx*** geltenden Oö-Raumordnungsgesetz, LGBl Nr. 18/1972, ist hingegen nur die Gebäudehöhe im Bebauungsplan anzugeben (§ 20 Abs. 1 Z 4 und § 20 Abs. 5 Oö. Raumordnungsgesetz, LGBl Nr. 18/1972: „Die Höhe der Gebäude ist nach der Anzahl der Geschosse über dem Erdboden bzw. der Hauptgesimshöhe oder der Gesamthöhe über dem tiefsten Punkt des Straßenniveaus oder anderen Vergleichsebenen festzulegen; ...“). Überdies ist eine tatsächliche GFZ kein objektiv wertbestimmender Maßstab. Allenfalls könnte dies die GFZ laut Bebauungsplan als jene Größe, die aussagt, welches Bebauungsvolumen maximal möglich ist, sein. Eine solche GFZ gibt es aber im Bebauungsplan für die ***Adresse xx*** – wie eben dargelegt – nicht. Überdies wird auf die diesbezüglichen Ausführungen in der BFG-Entscheidung vom 21.9.2020, RV/5101067/2016, denen sich der Senat anschließt, wonach bei einem im Wohngebiet errichteten Zweifamilienwohnhaus (dies gilt umso mehr für ein Einfamilienhaus) die Geschoßflächenzahl idR keinen nachweisbaren Einfluss auf den Marktpreis des Grund und Bodens hat, wenn die lagetypische Geschoßflächenzahl $< 0,8$ ist, verwiesen.

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.

Das Bundesfinanzgericht ist in der Entscheidung der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gefolgt. Im Übrigen hing die Entscheidung von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab weswegen eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 14. Juni 2023