

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Monika Ahorn in der Beschwerdesache ***Bf1*** (***1***, geb. ***Geb1***, ***2***, geb. ***Geb2*** und ***3***, geb. ***Geb3***, alle als Erben nach ***4***), ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, und ***1***, ***Adr1***, über die Beschwerde vom 13. April 2016 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 jeweils vom 14. März 2016 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2009 bis 2014 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2016 erklärten die Beschwerdeführer (in Folge: Bf.) für die Kalenderjahre 2009 bis 2014 (erstmals) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Wohnung in Wien Brigittenau. Dabei wurde die AfA aufgrund angenommener fiktiver Anschaffungskosten iHv 200.000,- Euro berechnet. Mit Vorhaltsbeantwortung vom 03.03.2016 gaben die Bf. die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten bekannt.

Die belangte Behörde folgte dieser Berechnung nicht und legte ihrer Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten eine vorgenommene Ertragswertberechnung zugrunde. In der gegen die Bescheide erhobenen Beschwerde wurde die Ertragswertberechnung als verfehlt erachtet, da

vielmehr ein Vergleichswertverfahren durchzuführen gewesen sei. Weiters wurde auch der mit 20 Prozent geschätzte Anteil von Grund und Boden bekämpft, da dieser richtigerweise bei etwa 9,7 Prozent liege. Auch sei der Kapitalisierungszinssatz zu hoch angesetzt worden, weshalb der Vervielfältiger abzuändern sei.

Mit Beschwerde vorentscheidung lehnte die belangte Behörde die Durchführung eines Vergleichswertverfahrens ab und verwies die Bf. diesbezüglich auf einen Sachverständigen. Die belangte Behörde führte neuerlich eine Ertragswertberechnung durch, korrigierte dabei die durchschnittlichen Jahreseinnahmen, berücksichtigte den von den Bf. ins Treffen geführten Kapitalisierungszinssatz und hielt am Anteil des Grund und Bodens in Höhe von 20 Prozent fest. Weiters führte die Behörde eine Wertermittlung anhand des Immobilienpreisspiegels 2009 durch und legte den Mittelwert der beiden Verfahren als fiktive Anschaffungskosten der AfA-Berechnung zu Grunde.

Im Vorlageantrag wendeten die Bf. ein, dass anstelle des Immobilienpreisspiegels 2009 richtigerweise jener des Jahres 2010 heranzuziehen gewesen wäre. Weiters wurde angekündigt, eine Berechnung des Grund- und Gebäudewertes gemäß § 2 Abs. 2 und 3 Grundstückswertverordnung nachzureichen. Die Ablehnung des Vergleichswertverfahrens sei durch die Behörde zu Unrecht erfolgt – vielmehr hätte sie im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht entsprechende Informationen getätigter Wohnungsverkäufe der Liegenschaft einholen und das Vergleichswertverfahren anwenden müssen.

Als Ergänzung zum Vorlageantrag legten die Bf. die bereits angekündigte Grundstückswert-Berechnung auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung vor, aus der sich der Wert des Grundes im Ausmaß von 9,72 Prozent ergebe. Auch wurde beantragt, den Kaufvertrag einer bestimmten Vergleichswohnung zu beschaffen und diesen in die Wertermittlung einzubeziehen.

Daraufhin holte die belangte Behörde eine diesbezügliche Stellungnahme vom bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung ein. Darin wurden aufgrund der erhobenen Vergleichspreise ein anteiliger Bodenwert im Ausmaß von 21,5 Prozent und fiktive Anschaffungskosten des Gebäudes in Höhe von 100.504,- Euro berechnet. Die Behörde beantragte im Vorlagebericht die Abschreibungsbasis mit diesem Betrag festzusetzen und legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf. erwarben 1997 die Wohnung in ***5*** und erzielten – nach vorheriger Privatnutzung – im Jahr 2009 erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Eckdaten gegenständlicher Wohnung:

Nutzfläche inkl. Loggia: 99,51 m²

Nutzwertanteile: 89/7522

monatlicher Nettomietzins: 460,- Euro

Die Wohnung unterliegt nicht dem Vollarwendungsbereich des MRG.

Anteil Grund und Boden am Wert der gesamten Wohnung: 21,5 Prozent

Kapitalisierungsszinssatz: 3 Prozent; Vervielfältiger: 28,73

Die fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung im Jahr 2009 betragen 119.743,39 Euro.

Am 12.06.2021 ist der Miteigentümer ***4*** verstorben. Mit Einantwortungsbeschluss vom 12.11.2021 (16A 176/21g-11) wurde die Verlassenschaft ***1***, geb. ***Geb1***, ***2***, geb. ***Geb2*** und ***3***, geb. ***Geb3*** zu je 1/3 eingantwortet.

2. Beweiswürdigung

Für die Berechnung des Ertragswertes hat die Behörde das in der einschlägigen Fachliteratur anerkannte Berechnungsschema angewendet (vgl. zB. Lenneis, ÖStZ 1998, 572; Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht S. 242).

Dabei hat die Behörde im Erstbescheid die durchschnittlichen Jahreseinnahmen in Höhe der Bruttomieteinnahmen errechnet. Mit Beschwerdeentscheidung wurde dieser Betrag richtigerweise auf den Jahresnettomietzins (somit ohne USt und Betriebskosten) korrigiert (vgl. Lenneis, ÖStZ 1998, 572), wobei die Behörde nunmehr einen Mittelwert aus dem Ertragswertverfahren und einer Ermittlung anhand des Immobilienpreisspiegels bildete.

Die zu erwartenden Aufwendungen wurden im Erstbescheid mit 20 Prozent der Jahreseinnahmen und in der Beschwerdeentscheidung mit 10 Prozent angesetzt.

Der Höhe des Jahresmietzinses sowie der Höhe der zu erwartenden Aufwendungen haben die Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag widersprochen. Abgesehen von der

Wertermittlungsmethode an sich, haben die Bf. nur den Kapitalisierungszinssatz und damit den Vervielfältiger und auch den Anteil von Grund und Boden am Gesamtwert der Liegenschaft bestritten.

Dem von den Bf. ins Treffen geführten Kapitalisierungszinssatz und somit dem Vervielfältiger ist die Behörde in der Beschwerdeentscheidung gefolgt. Dieser ist somit nicht mehr strittig.

Strittig ist in gegenständlichem Beschwerdeverfahren die Wahl der Wertermittlungsmethode und der Anteil von Grund und Boden.

Die Bf. haben mit Vorhaltsbeantwortung vom 03.03.2016 die Wohnung ohne weitere Begründung mit 2.500,- Euro pro m², gesamt somit 250.000,- Euro geschätzt und davon 80 % als Gebäudeanteil der AfA-Berechnung zugrunde gelegt. In der Beschwerde wurde mit Verweis auf EStR 6442a die Ansicht vertreten, die Ertragswertberechnung sei im konkreten Fall überhaupt verfehlt. Vielmehr hätte die Behörde auf die entsprechenden aufliegenden Werte der Kaufpreissammlung zurückgreifen müssen. Die Bf. seien mangels Zugang zur Kaufpreissammlung einerseits von den historischen Anschaffungskosten und andererseits von Recherchen im Internet ausgegangen. Die Wohnung sei 1992 [laut Grundbuchseintrag 1997] um ca 152.600,- Euro erworben worden. Aufgrund der Wohnungspreise laut „immopreise.at“ und der laut „Immowelt“ angegebenen Preissteigerungen, sei der von den Bf. angesetzte Preis von 2.500,- pro m² ohnedies vorsichtig bewertet worden.

Diese Beschwerdevorbringen hat die Behörde in der Beschwerdeentscheidung insoweit aufgegriffen, als sie die Werte des Immobilienpreisspiegels 2009 des Fachverbandes der Immobilien- und Vermögenstreuhänder der Wirtschaftskammer Österreich in die Bewertung miteinbezog. Die von den Bf. angeführten Werte der Website „immopreise.at“ ließ sie unberücksichtigt, da dies lediglich Angebotsdaten seien und diese von den tatsächlich erzielten Marktpreisen abweichen. Da ein Vergleichswertverfahren für das Finanzamt undurchführbar sei, wäre ein solches von einem Sachverständigen vorzulegen.

Die Behörde bildete als AfA-Grundlage den Mittelwert vom (korrigierten) Ertragswertverfahren und von der Bewertung anhand des Immobilienpreisspiegels und setzte die fiktiven Anschaffungskosten mit 118.543,- Euro fest.

Dieser Bewertung wurde im Vorlageantrag insofern widersprochen, als richtigerweise der Immobilienpreisspiegel 2010 heranzuziehen gewesen wäre und das Finanzamt im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht entsprechende Verkäufe aus der Kaufpreissammlung zum Vergleich heranziehen hätte müssen. Im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag wurde dies insofern noch präzisiert, als beantragt wurde, den Kaufvertrag aus dem Jahr 2009 von ***6*** bezüglich einer Wohnung dieser Liegenschaft auszuheben und in die Wertermittlung der vermieteten Wohnung miteinzubeziehen.

Dem folgte die Behörde in der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches, indem sowohl dieser Kaufpreis als auch noch vier weitere der betreffenden Liegenschaft in die Vergleichsberechnung miteinbezogen wurden. Die Gegenüberstellung der Verkaufspreise der Wohnungen ergibt einen durchschnittlichen (indexierten) Kaufpreis pro Nutzwertanteil iHv 1.375,29 Euro. Hochgerechnet auf die Nutzwertanteile streitgegenständlicher Wohnung ergibt dies vergleichbare fiktive Anschaffungskosten der Wohnung iHv 122.401,25 Euro.

Mit Schreiben vom 08.02.2019 teilten die Bf. in Ergänzung zum Vorlageantrag mit, dass die Wohnung Ende 2018 um 320.000,- Euro verkauft worden sei. Dieser Verkaufspreis untermauere den ursprünglich angesetzten Liegenschaftswert von 250.000,- Euro für 2009. Die belangte Behörde hält in ihrer diesbezüglichen Stellungnahme fest, dass der tatsächliche Verkauf 2018 zeitlich viel weiter vom streitgegenständlichen Jahr entfernt sei, als die für die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten herangezogenen Vergleichsverkäufe, die der bundesweite Fachbereich seiner Schätzung zugrunde gelegt hat.

Bezüglich der weiteren Ausführungen zur Wahl der Wertermittlungsmethode wird auf die rechtliche Würdigung verwiesen.

Anteil von Grund und Boden:

Obwohl die Bf. in genannter Vorhaltsbeantwortung selbst von einem 20 prozentigen Anteil für Grund und Boden ausgehen, beanstanden sie diesen Wert in der Beschwerde als wesentlich überhöht. Die anteilige Grundfläche gegenständlicher Wohnung betrage 21 m². Dies errechnet sich wohl anhand der gesamten Grundfläche im Ausmaß von 1.793 m², gemessen an den Nutzwerten der Wohnung ($1.793 / 7522 \times 89 = 21$). Bei einem angenommenen Bodenwert im Bezirk Brigittenau von 1.000,- Euro pro m² entfalle auf den anteiligen Grund und Boden daher lediglich ein Betrag von 21.000,- Euro, somit 9,7 Prozent. Woraus sich der Wert von 1.000,- Euro pro m² ergibt, ist nicht ersichtlich.

Als Ergänzung zum Vorlageantrag wurde eine Bewertung des Grund- und Gebäudewertes gemäß der Grundstückswertverordnung vorgelegt, die hier gegenständlich nicht anwendbar ist. Es wird diesbezüglich auf die Ausführungen zur rechtlichen Würdigung verwiesen.

Der von den Bf. in der Beschwerde angeführte „angenommene“ Bodenwert von 1.000,- Euro pro m² ist nicht begründet.

Die in der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches durchgeführte Berechnung des Bodenpreises erfolgte anhand von vierzehn Vergleichsobjekten und ergab einen durchschnittlichen Bodenpreis von 1.240,- Euro pro m². Diese Durchschnittswertberechnung ist nachvollziehbar und schlüssig und ergibt bei einer Grundfläche von 1.793 m² einen Bodenwert für das Jahr 2009 in Höhe von 2.223.320,- Euro. Bezogen auf die Nutzwerte gegenständlicher Wohnung ergibt sich ein gerundeter Bodenwert iHv 26.300,- Euro. Dieser Wert wurde weiters zu den aus den Vergleichsgrundstücken ermittelten fiktiven

Anschaffungskosten ins Verhältnis gesetzt, wonach sich ein Grundanteil iHv 21,5 Prozent ergibt.

Aus dem elektronischen Akt des Finanzamtes ist ersichtlich, dass diese Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches, auf die auch im Vorlagebericht hingewiesen wurde, der steuerlichen Vertretung übermittelt wurde.

Der den Bf. gemäß § 265 Abs. 4 zur Kenntnis gebrachte Vorlagebericht hat den Charakter eines Vorhaltes (Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO³ § 265 Rz 9 mVa BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015), weshalb die Bf. die Möglichkeit gehabt hätten, eine Stellungnahme zu dieser Berechnung abzugeben. Dies ist nicht erfolgt.

Das Bundesfinanzgericht kommt zu dem Schluss, dass die Schätzung des Grundanteils mit knapp zehn Prozent durch die Bf. zu gering bemessen und auch nicht nachvollziehbar dargelegt wurde. Der von der belangten Behörde aus den Vergleichsgrundstücken hergeleitete Bodenwert, sowie auch der prozentuelle Anteil des Bodenwertes sind nachvollziehbar dargelegt und ergeben ein schlüssiges Bild, weshalb das Verwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung von einem anteiligen Bodenwert iHv 21,5 Prozent ausgeht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 85/2008 lautet:

Werbungskosten sind auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

[...]

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Da § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 keine Legaldefinition der fiktiven Anschaffungskosten enthält, wird auf jene des **§ 6 Z 9 lit b EStG 1988** zurückgegriffen. Demnach handelt es sich bei den

fiktiven Anschaffungskosten um jenen Betrag, den der Empfänger für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.

Das Gesetz regelt nicht, wie dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll – somit ist letztlich eine Ermittlung im Schätzungsweg nach § 184 BAO geboten (Jakom/Lenneis EStG, 2023, § 16 Rz 37; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0091).

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert (VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157), weshalb der Methode der Ertragswertermittlung der Vorzug zu geben ist. Dennoch hat der Verwaltungsgerichtshof anderen Wertermittlungsmethoden die Aussagekraft für die Beantwortung der Frage nach den fiktiven Anschaffungskosten nicht generell abgesprochen (VwGH 23.05.2007, 2004/13/0091).

Auch in der Fachliteratur für Immobilienbewertung wird für bebaute Liegenschaften, bei denen Erträge aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden, der Markt- bzw der Verkehrswert in erster Linie nach dem Ertragswertverfahren ermittelt (BFG 29.11.2008, RV/3100838/2015, mwV).

In erster Linie sind die fiktiven Anschaffungskosten von Mietobjekten daher vom Ertragswert abzuleiten, andere Wertermittlungsmethoden können allenfalls ergänzend oder zu Kontrollzwecken mitberücksichtigt werden (VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132).

Wenn die Bf. davon ausgehen, die Ertragswertberechnung sei jedenfalls verfehlt, kann ihnen daher nicht gefolgt werden. Es handelt sich um eine Wohnung, die zur Erzielung von Mieteinkünften verwendet wurde, weshalb nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes primär die Ertragswertmethode zur Anwendung kommen soll.

Verkaufspreise vergleichbarer Objekte können für die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten einen wertvollen Beitrag leisten und können einer allein vom Ertragswert ausgehenden Schätzung auch eine wirksame Kontrolle und erforderlichenfalls Korrekturhilfe bieten (VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132).

Der von der Behörde durchgeführte Vergleich verkaufter Wohnungen kann somit als „Regulierungsinstrument“ des errechneten Ertragswertes in die Schätzung miteinbezogen werden. Da primär allerdings die Ertragswertmethode zur Anwendung kommt, ist es nicht richtig, ausschließlich den Wert dieser Vergleichsberechnung, wie die Behörde in der Stellungnahme des Vorlageberichtes beantragt hat, der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten zu Grunde zu legen.

Der mit Beschwerde vorentscheidung durchgeführten (korrigierten) Ertragswertberechnung wurde von den Bf. – bis auf die grundsätzliche Frage der Wahl der Schätzungsmethode – nicht widersprochen. Hinsichtlich der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereichs, haben sich die

Bf. nicht geäußert. Da die belangte Behörde die Stellungnahme auf Nachfrage der steuerlichen Vertretung übermittelt hat, wurde das Parteiengehör diesbezüglich gewahrt.

Sowohl die Ertragswertberechnung als auch die Vergleichsberechnung ist nachvollziehbar, schlüssig und richtig. **Daher legt das Bundesfinanzgericht den Mittelwert dieser beiden Wertermittlungsmethoden als fiktive Anschaffungskosten im Schätzungsweg fest.** Dabei wird auch dem Begehren der Bf. entsprochen, da sie generell den Vergleichswert und im Speziellen einen bestimmten Wohnungsverkauf berücksichtigt wissen wollten.

Da die fiktiven Anschaffungskosten für das Jahr 2009 keinen Liegenschaftswert abbilden, der im Jahr 2018 erzielt wurde, kann der Verkaufspreis iHv 320.000,- Euro aus dem Jahr 2018 auch keine Grundlage für die Bewertung für das Jahr 2009 bilden.

Grund und Boden:

Soweit sich die Bf. in der Berechnung auf die Grundstückswertverordnung beziehen, ist ohne inhaltliche Prüfung anzumerken, dass diese Verordnung für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2009 schon deshalb nicht anwendbar ist, da sie erst mit 01.01.2016 in Kraft getreten ist.

Soweit in der Stellungnahme des bundesweiten Fachbereiches vom 12.04.2018 darauf Bezug genommen wird, dass der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens weiterhin nach § 2 Grundanteilsverordnung 2016 pauschal ermittelt werden könne, ist ebenso anzumerken, dass auch die Grundanteilsverordnung 2016 erst mit 01.01.2016 in Kraft getreten ist und erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden war.

[...]

Die fiktiven Anschaffungskosten betragen 119.743,39 Euro und die Afa iHv 1,5 Prozent somit 1.796,15 Euro.

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

[...]

Davon entfallen:

1. 50 Prozent auf die Erben von ***4***: a) ***1***, b) ***2*** und c) ***3*** (zu je 1/3) und
2. 50 Prozent auf ***1***

[...]

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.

Welche Methode der Immobilienbewertung sachgerecht erscheint, ist primär eine Frage der Beweiswürdigung. Auch ist das Bundesfinanzgericht mit dem vorliegenden Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen, sondern folgt der in den angeführten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie. Die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nach Art. 133 Abs. 4 B-VG liegen daher nicht vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Hinweis: Dieses Erkenntnis wirkt gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieses Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person (***1***) gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 und 4 BAO).

Wien, am 1. August 2023