

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 19.03.2003 gegen den Bescheid des seinerzeitigen ***Finanzamtes A*** vom 19.02.2003, betreffend Einkommensteuer 2001, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind 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

Die Beschwerdeführerin erwarb Ende 2000 mit Stichtag 01.01.2001 im Rahmen einer gemischten Schenkung von ihrem Onkel ein Mietwohngrundstück und machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 im Sinne des § 16 Abs 1 Z 8 lit b zweiter Satz EStG 1988 (idF vor dem Schenkungsmeldegesetz 2008) als Absetzung für Abnutzung 4 % von (fiktiven) Anschaffungskosten in der Höhe von 455.000 €, somit 18.200 €, geltend.

In ihrer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 19.02.2003, in dem nur eine Absetzung von 497,70 € anerkannt wurde, begehrte sie ausgehend von den schon geltend gemachten fiktiven Anschaffungskosten die Berücksichtigung von (nur mehr) 2 % abzüglich eines Anteils von 10,92 % Eigennutzung für die von ihr selbst in dem Objekt bewohnte Wohnung, somit 8.106,28 €.

Im September 2010 legte die Beschwerdeführerin ein Sachverständigengutachten vor, aus dem sich ein jährlicher Abschreibungsbetrag in der Höhe von 12.814 € ergab:

Lfn	Top	Widm	Vertrag	Kat.	Status	Fläche m²	Nettomiete p.m.	fikt. Miete	Ertrag / m²
1	1	G			verm	122,90 m²	€ 1.004,00		€ 8,17
2	3	W			verm	38,00 m²	€ 36,23		€ 0,95
3	4	W			leer	38,67 m²		€ 170,15	€ 4,40
4	5	W			verm	70,40 m²	€ 139,16		€ 1,98
5	7	W			eigen	81,34 m²		€ 357,90	€ 4,40
6	9	W			verm	39,50 m²	€ 51,96		€ 1,32
7	10	W			verm	42,56 m²	€ 55,98		€ 1,32
8	11	W			verm	64,48 m²	€ 129,28		€ 2,00
9	13	W			verm	47,40 m²	€ 62,35		€ 1,32
10	14	W			verm	42,66 m²	€ 24,71		€ 0,58
11	15	W			verm	42,72 m²	€ 31,05		€ 0,73
12	16	W			verm	32,00 m²	€ 88,55		€ 2,77
13	17	W			verm	82,57 m²	€ 60,01		€ 0,73
14	DG	W			leer	212,28 m²		€ 424,56	€ 2,00
Summe						957,48 m²	€ 1.683,28	€ 952,60	€ 2,75

Fläche ohne DG 745,20 m² Ertrag/m2 inklusive fiktive Mieten

Nettomieten Zinsliste	€ 1.683,28
Nettomieten fiktiv	€ 952,60
Nettomieten erzielbar	€ 2.635,88

erzielbare Nettomiete	m²	pro Monat	pro Jahr
	957,48	€ 2.635,88	€ 31.630,61
Jahresrohertrag			€ 31.630,61
nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten in %		3 %	-€ 948,92
Mietausfallswagnis in %		5 %	-€ 1.581,53
abzgl. Instandhaltung (€ / m² / p.m.)		€ 0,50	-€ 5.744,88
Jahresreinertrag			€ 23.355,28
Restnutzungsdauer/ Jahre	50		
Liegenschaftszinssatz	2,0 %		
Rentenbarwertfaktor V	31,42361		

kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung	€ 733.907,09
--	---------------------

Berechnung Verkehrswert

kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung		€ 733.907,09
zzgl. diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandsflächen		€ 88.932,63
abzügl. Sanierungsbedarf Top 4	€ 400,00 /m ²	-€ 15.468,00
Summe		€ 807.371,72

fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfremd gerundet	rd. € 810.000
---	----------------------

Die jährliche Abschreibungsquote ergibt sich daraus wie folgt:

fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfremd gerundet		€ 810.000,00
Nebenkosten	4,5 %	€ 36.450,00
		€ 846.450,00
abzüglich Grundanteil	-20,0 %	-€ 169.290,00
Gebäudeanteil		€ 640.710,00
Abschreibungsquote pro Jahr	2%	€ 12.814

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 24.11.2011 gab der unabhängige Finanzsenat der Berufung teilweise Folge, indem er auf Grund eigener, an das Gutachten vom September 2010 angelehnter und dessen Ansätze modifizierender Berechnungen zu fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe von 301.000 € gelangte, woraus sich unter Abstandnahme von der Annahme einer Restnutzungsdauer von nur 50 Jahren und Anwendung des in § 16 Abs 1 Z 8 lit e (nunmehr lit d) EStG 1988 genannten Prozentsatzes von 1,5 % (und nicht 2 %) für jährliche Absetzung nach Abzug von 10,92 % Privatnutzung eine „anzuerkennende Afa“ von gerundet 4.022 € ergab:

Grundkostenanteil	957,48 m ²	zu 686 € =	657.511,00 €
Restnutzungsdauer (n) = 67 Jahre, Liegenschaftszinssatz (i) = 3,0 %, Diskontierungs(Abzinsungs)faktor = $1/q^n$ $q = 1 + i$, $q = 1,03$			
Diskontierungsfaktor = $1/1,03^{67} =$			0,138008535
abgezinster (diskontierter) Bodenwert = $657.511 \times 0,138008535 =$			90.742,00 €

adaptierte Zinsliste 01/2001

lfn	Top	Widm	Status	Fläche m²	Nettomiete pro Monat	fiktive Miete	
1	1	G	leer	122,90 m²	0,00 €	502,00 €	
2	3	W	verm	38,00 m²	36,23 €		
3	4	W	leer	38,67 m²		170,15 €	
4	5	W	verm	70,40 m²	139,16 €		
5	7	W	eigen	81,34 m²		357,90 €	
6	9	W	verm	39,50 m²	51,96 €		
7	10	W	verm	42,56 m²	55,98 €		
8	11	W	verm	64,48 m²	129,28 €		
9	13	W	verm	47,40 m²	62,35 €		
10	14	W	verm	42,66 m²	24,71 €		
11	15	W	verm	42,72 m²	31,05 €		
12	16	W	verm	32,00 m²	88,55 €		
13	17	W	verm	82,57 m²	60,01 €		
14	DG	W	leer	212,28 m²		424,56 €	
Summe/Monat				957,48 m²	679,28 €	1.454,60 €	2.133,88 €
Summe/Jahr					2.133,88 x 12 =		25.606,56 €
Jahresrohertrag, gerundet							25.607,00 €
– nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten						3 %	-768,21 €
– Mietausfallwagnis						5 %	-1.280,35 €
– Instandhaltung (€/m² p.m.)						0,50 €	-5.744,88 €
adaptierter Jahresreinertrag							21.376,27 €

gesetzliche Restnutzungsdauer	67 Jahre	
Liegenschaftszinssatz laut Berufungsentscheidung	3,0 %	
Rentenbarwertfaktor	28,73305	
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung		614.205,43 €

Berechnung Verkehrswert (bzw fiktive Anschaffungskosten)	
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung	614.205,43 €
+ diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandsflächen	+90.742,00 €
– Sanierungsbedarf Top 4 (548,12 € x 38,67 m ²)	-21.196,00 €
– Errichtungskosten Dachgeschossausbau Errichtungskosten lt Vorhalt Pkt. 3.1, Werte lt Ing. Imlinger: 2000: 1.792,36 € 2001: 1.832,37 € arithm. Durchschnitt: 1.812,00 €, davon Ansatz mit 80 % wegen Dachgeschossausbau lt Ing. Imlinger, ds 1.450 € x 212,28 m ² =	-307.806,00 €
fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft	375.945,00 €
– 20 % Grundanteil	-75.189,00 €
fiktive Anschaffungskosten Gebäude	300.756,00 €
fiktive Anschaffungskosten Gebäude, gerundet	301.000,00 €

davon 1,5 % AfA, gerundet	4.515,00 €
– Privatnutzung 10,92 %	-493,04 €
AfA vom vermieteten Teil	4.021,96 €
AfA gerundet	4.022,00 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt Erklärung insgesamt	-17.955,00 €
+ nicht anerkannte AfA von fiktiven Anschaffungskosten lt Erklärung	+18.200,00 €
– AfA von fiktiven Anschaffungskosten lt Berufungsentscheidung	-4.022,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt Berufungsentscheidung	-3.777,00 €

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.04.2015, 2012/13/0004, wurde die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 24.11.2011 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Nach Wiedergabe des Verfahrenslaufes erwog der Verwaltungsgerichtshof wie folgt:

„Die Beschwerde übt umfangreiche Kritik an der Berechnung der belangten Behörde und zeigt mit einem Teil dieser Ausführungen wesentliche Begründungsmängel auf. Dies gilt zunächst für den von der belangten Behörde aufgegriffenen Umstand, dass das Gutachten vom September 2010 zwar fiktive Erträge des ausbaufähigen Dachbodens, aber keine Herstellungskosten für den Ausbau berücksichtigte. Dieser Umstand kam im Bedenkenvorhalt der belangten Behörde zur Sprache (vgl. Seite 42 des angefochtenen Bescheides). Wenn die belangte Behörde in ihrer Berechnung Herstellungskosten aufnahm (als deren Grundlage sie entgegen den Behauptungen in der Beschwerde Werte „ohne Mehrwertsteuer“ nannte, vgl. Seite 43 des Bescheides), so hätte sie sich zur Begründung des von ihr angenommenen Widerspruchs im vorgelegten Gutachten aber im Sinne der in der Beschwerde geübten Kritik mit der auffallend niedrigen Höhe der im Gutachten für den Dachboden angesetzten fiktiven Miete auseinandersetzen müssen. Die Beschwerdeführerin hatte in ihren Schriftsätzen vom 13. Dezember 2004 und vom 21. Mai 2005 eine Miete von € 15,-- pro m² veranschlagt (und Herstellungskosten berücksichtigt), während die im Gutachten angesetzte fiktive Miete nur € 2,-- pro m² betrug, woraus die Beschwerde ableitet, es sei erkennbar Miete für einen vom Mieter auszubauenden Dachboden gemeint gewesen. Die belangte Behörde bezeichnet dies in der Gegenschrift als „wirklichkeitsfremd“, ohne darauf einzugehen, dass sie selbst – dem Gutachten insoweit folgend – für die (Anfang 2001) leerstehende Wohnung Top 4 und für die von der Beschwerdeführerin bewohnte Wohnung Top 7 eine fiktive Miete von € 4,40 und somit mehr als das Doppelte der im Gutachten – und auch von der belangten Behörde – für den Dachboden veranschlagten Miete angenommen hat. Ohne Auseinandersetzung mit dieser Divergenz ist die am Gutachten in diesem Punkt geübte Kritik nicht schlüssig begründet.

Ein weiterer Kritikpunkt der Beschwerde betrifft den von der belangten Behörde angesetzten Zuschlag von 20 % „für erhoffte Mietzinssteigerungen (z.B. durch Neuvermietungen)“, der nicht Gegenstand ihres Vorhalts gewesen war. Die belangte Behörde führt dazu in der Gegenschrift aus, wenn sich die Beschwerdeführerin „gegen den Ansatz“ dieses Zuschlags wende, so sei sie bezüglich der „Notwendigkeit des Ansatzes eines solchen

Zuschlages „auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. August 2005, 2002/13/0132, VwSlg 8051/F, zu verweisen. Die Beschwerdeführerin wendet sich aber nicht gegen den Ansatz eines solchen Zuschlages. Sie macht geltend, er sei „bei weitem zu gering und hätte mit mindestens 50 %-Punkten angesetzt werden müssen“, und verweist dazu auf die bei Erlassung des angefochtenen Bescheides aktenkundige Entwicklung der tatsächlichen Mieteinnahmen, die eine viel stärkere Steigerung erkennen ließen. Warum diese aus der Perspektive des Erwerbszeitpunkts unberücksichtigt zu bleiben und der Zuschlag nicht mehr als 20 % zu betragen hatte, geht aus dem angefochtenen Bescheid nicht hervor, weshalb er sich auch insoweit als nicht ausreichend begründet erweist. Im Zusammenhang mit diesem Kritikpunkt – und nicht, wie die belangte Behörde in der Gegenschrift meint, mit der Frage einer Nutzungsdauer von 50 oder 67 Jahren – steht auch der in der Gegenschrift als „bedeutungslos“ bezeichnete Hinweis der Beschwerde auf das hohe Alter einer der Mieterinnen.

In der Beschwerde wird schließlich noch dargelegt, der Abzug von 10,92 % Privatnutzung habe sich auf den Flächenanteil ohne Dachboden bezogen, was nach den im angefochtenen Bescheid wiedergegebenen Zahlen zutrifft. Gründe dafür, den Abzug in dieser Höhe in eine Berechnung aufzunehmen, die von fiktiver Vermietung auch des Dachbodens ausgeht, sind dem angefochtenen Bescheid – und auch der Gegenschrift, die auf diesen Punkt nicht eingeht – nicht entnehmbar.“

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 13.09.2022 wurde den Parteien der gegenständlichen Beschwerdesache Gelegenheit geboten, bis spätestens 20.10.2022 dazu Stellung zu nehmen, dass das Bundesfinanzgericht beabsichtige – unter Berücksichtigung der vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Zl. 2012/13/0004 zur Berufungsentscheidung GZ. RV/0857-W/05 aufgezeigten Begründungsmängel und der erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Jahre 2002 bis 2019 – für das Jahr 2001 eine Absetzung für Abnutzung von fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 3.967 € in Abzug zu bringen:

Grundkostenanteil	957,48 m ²	zu 686 € =	657.511,00 €
Restnutzungsdauer (n) = 67 Jahre, Liegenschaftszinssatz (i) = 3,0 %, Diskontierungs(Abzinsungs)faktor = $1/q^n$ $q = 1 + i$, $q = 1,03$			
Diskontierungsfaktor = $1/1,03^{67} =$			0,138008535
abgezinster (diskontierter) Bodenwert = $657.511 \times 0,138008535 =$			90.742,00 €

adaptierte Zinsliste 01/2001

lfn	Top	Widm	Status	Fläche m ²	Nettomiete pro Monat	fiktive Miete	
1	1	G	leer	122,90 m ²	0,00 €	502,00 €	
2	3	W	verm	38,00 m ²	36,23 €		
3	4	W	leer	38,67 m ²		170,15 €	
4	5	W	verm	70,40 m ²	139,16 €		
5	7	W	eigen	81,34 m ²		357,90 €	

6	9	W	verm	39,50 m²	51,96 €		
7	10	W	verm	42,56 m²	55,98 €		
8	11	W	verm	64,48 m²	129,28 €		
9	13	W	verm	47,40 m²	62,35 €		
10	14	W	verm	42,66 m²	24,71 €		
11	15	W	verm	42,72 m²	31,05 €		
12	16	W	verm	32,00 m²	88,55 €		
13	17	W	verm	82,57 m²	60,01 €		
14	DG	W	leer	212,28 m²		424,56 €	
Summe/Monat				957,48 m²	679,28 €	1.454,60 €	2.133,88 €
Summe/Jahr					2.133,88 x 12 =		25.606,56 €
Jahresrohertrag, gerundet							25.607,00 €
– nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten						3 %	-768,21 €
– Mietausfallwagnis						5 %	-1.280,35 €
– Instandhaltung (€/m² p.m.)						0,50 €	-5.744,88 €
Jahresreinertrag							17.813,56 €
+ 20 % Zuschlag für erhoffte Mietzinssteigerungen							3.562,71 €
– fiktive Miete für die eigene Wohnung: 357,90 € x 12 Monate =							-4.294,80 €
Jahresreinertrag 2001							13.518,76 €
+ Jahresreinertrag der Jahre 2002 – 2019 (siehe Tabelle Seite 3 unten)							150.524,18 €
91,5 % (= 100 – 8,5 % Privatnutzung)							164.042,94 €
100 %							179.281,90 €
durchschnittlicher Jahresreinertrag der Jahre 2001-2019 (179.281,90 € : 19)							9.435,89 €

gesetzliche Restnutzungsdauer	67 Jahre	
Liegenschaftszinssatz	3,0 %	
Rentenbarwertfaktor	28,73305	
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung		271.121,89 €

Berechnung Verkehrswert (bzw fiktive Anschaffungskosten)		
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung		271.121,89 €
+ diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandsflächen		+90.742,00 €
– Sanierungsbedarf Top 4 (548,12 € x 38,67 m ²)		-21.196,00 €
– Errichtungskosten Dachgeschossausbau		-307.806,00 €
fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft		361.863,89 €
– 20 % Grundanteil		-72.372,78 €
fiktive Anschaffungskosten Gebäude		289.491,11 €
fiktive Anschaffungskosten Gebäude, gerundet		289.000,00 €
davon 1,5 % AfA, gerundet		4.335,00 €
– Privatnutzung 8,5 % (= 81,34 m²/957,48 m²)		-368,48 €
AfA vom vermieteten Teil		3.966,52 €
AfA gerundet		3.967,00 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt Erklärung insgesamt	-17.955,00 €
+ nicht anerkannte AfA von fiktiven Anschaffungskosten lt Erklärung	+18.200,00 €
– AfA von fiktiven Anschaffungskosten lt Bundesfinanzgericht	-3.967,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt Bundesfinanzgericht	-3.722,00 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung			
Jahr	lt Erklärung	+ AfA	Jahresreinertrag
2002	-9.760,00 €	+17.563,00 €	+7.803,00 €
2003	-6.739,23 €	+17.563,00 €	+10.823,77 €
2004	-4.986,85 €	+17.563,00 €	+12.576,15 €
2005	-16.866,10 €	+17.563,00 €	+696,90 €
2006	-23.195,33 €	+17.563,00 €	-5.632,33 €
2007	-20.414,83 €	+17.563,00 €	-2.851,83 €
2008	-21.437,39 €	+17.563,00 €	-3.874,39 €
2009	-16.780,59 €	+17.563,00 €	+782,41 €
2010	-11.594,40 €	+17.200,00 €	+5.605,60 €
2011	1.425,36 €	+17.200,00 €	+18.625,36 €
2012	-702,04 €	+17.200,00 €	+16.497,96 €
2013	-9.872,31 €	+17.200,00 €	+7.327,69 €
2014	-4.411,48 €	+17.200,00 €	+12.788,52 €
2015	-10.797,96 €	+17.200,00 €	+6.402,04 €
2016	20,93 €	+20.065,00 €	+20.085,93 €
2017	-9.989,76 €	+20.065,00 €	+10.075,24 €
2018	-4.559,80 €	+20.065,00 €	+15.505,20 €
2019	-2.778,04 €	+20.065,00 €	+17.286,96 €
Jahresreinertrag der Jahre 2002 - 2019			150.524,18 €

In der Begründung wurde ausgeführt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Zl. 2012/13/0004 zur Berufungsentscheidung GZ. RV/0857-W/05 bemängelte, dass die belangte Behörde, wenn sie in ihrer Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten – im Gegensatz zum Gutachten vom September 2010 – Herstellungskosten für den Dachboden aufgenommen habe, sie sich mit der auffallend niedrigen Höhe der im Gutachten für den Dachboden angesetzten fiktiven Miete hätte auseinandersetzen müssen. Da die im Gutachten angesetzte fiktive Miete von 2 € pro m² wohl nur für einen unausgebauten Dachboden erzielbar gewesen sein werde, und im Gutachten auch keine Herstellungskosten für den Ausbau des Dachbodens berücksichtigt worden seien, seien in der oben wiedergegebenen Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten – entsprechend dem Gutachten – keine Errichtungskosten für einen Dachbodenausbau in Abzug gebracht worden. In diesem Zusammenhang werde die beschwerdeführende Partei ersucht, mitzuteilen, ob zwischenzeitlich ein Dachbodenausbau erfolgt sei und gegebenenfalls die entsprechenden Rechnungen und Zahlungsbelege sowie Mietverträge nachzureichen.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof in seinem erwähnten Erkenntnis einen weiteren Kritikpunkt der Beschwerde aufgreife, wonach der von der belangten Behörde angesetzte Zuschlag von 20 % für erhoffte Mietzinssteigerungen bei weitem zu gering sei und mit mindestens 50 % Punkten angesetzt hätte werden müssen, und die bei Erlassung des angefochtenen Bescheides aktenkundige Entwicklung der tatsächlichen Mieteinnahmen, eine viel stärkere Steigerung erkennen ließen, werde bei der Ermittlung der kapitalisierten Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung – entsprechend der aktenkundigen Entwicklung der Jahresreinerträge der Jahre 2001 bis 2019 – nunmehr ein durchschnittlicher Jahresreinertrag der Jahre 2001 bis 2019 berücksichtigt und – wie im Gutachten der ***B*** GmbH – vom Ansatz eines Zuschlages für erhoffte Mietzinssteigerungen abgesehen.

Wenn der Verwaltungsgerichtshof in seinem erwähnten Erkenntnis schließlich noch ausführe, dass in der Beschwerde darlegt worden sei, dass der Abzug von 10,92 % Privatnutzung sich auf den Flächenanteil ohne Dachboden bezogen habe während bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten von einer fiktiven Vermietung auch des Dachbodens ausgegangen worden sei, werde auf die oben wiedergegebene Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten verwiesen, in der nunmehr ein Abzug von 8,5 % Privatnutzung ($= 81,34 \text{ m}^2 / 957,48 \text{ m}^2$) berücksichtigt worden sei.

Mit Schriftsatz vom 18.10.2022 teilte das Finanzamt Österreich mit, dass grundsätzlich gegen die Berechnung entsprechend des VwGH-Erkenntnisses auf Grundlage des ursprünglichen BFG-Erkenntnisses (gemeint: der ursprünglichen UFS-Berufungsentscheidung) nichts einzuwenden sei. Der dargelegten Berechnung könne jedoch schon deshalb nicht zugestimmt werden, da die Berechnung anhand der tatsächlichen Jahresreinerträge aufgrund der Veranlagung bis ins Jahr 2019 nicht dazu geeignet sei, die fiktiven Anschaffungskosten für einen Zeitpunkt in der Vergangenheit zu berechnen.

Mit Schriftsatz vom 29.11.2022 teilte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin mit, dass der Dachbodenausbau derzeit noch nicht erfolgt sei. Zur im Beschluss angeführten Berechnung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Abschreibung vom Verkehrswert des Gebäudes erfolge, und zwar auf Basis des Ertragswertes unter Einbeziehung des Sachwertes als Plausibilisierungsfaktor. Allerdings sei der objektive Ertragswert in Ansatz zu bringen, nämlich jener Wert, der sich aus der bestmöglichen Nutzung der Liegenschaft ergebe, ohne jegliche Individualisierung, denn auch auf dem Immobilienmarkt würden die Preise dergestalt ermittelt, dass ein Investor die bestmögliche Nutzung der Liegenschaft für seine Kaufentscheidung einfließen lasse. Dies gehe auch so weit, dass Investoren durchaus eine gemischte Nutzung dergestalt vorsähen, dass Teile des Gebäudes in Wohnungseigentum veräußert würden und restliche Teile nur vermietet würden, weil es wirtschaftlich vernünftig sei, den Mieter im Objekt zu belassen, im Hinblick auf sein Lebensalter, denn dann, wenn eine Wohnung bestandfrei verkauft werden könne, sei naturgemäß ein wesentlich höherer Ertrag zu erzielen. Dies spiele auch im gegenständlichen Fall eine Rolle, weil beispielsweise die Wohnung Top 17 mit rund $82,5 \text{ m}^2$ von einer nunmehr 96 Jahre alten Mieterin alleine bewohnt werde, und

daher nach deren Ableben die Wohnung frei werde und daher jedenfalls statt der bisherigen Nettomiete von 60,01 € eine solche von rund mind. 300 € pro Monat erzielt werden könne. Desweiteren sei noch zu berücksichtigen, dass im Hof der Liegenschaft mindestens 50 Abstellplätze für einspurige Fahrzeuge eingerichtet werden könnten, sodass unter der Annahme einer monatlichen Miete von 50 € pro Platz alleine aus diesem Titel eine monatliche Zusatzeinnahme von 2.500 € generiert werden könne.

Zur Berechnung sei Folgendes auszuführen: Die selbst genutzte Wohnung Top 7 habe einen zu geringen fiktiven Mietzins, weil sie eine Kategorie A Wohnung sei. Die Position „nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten“ von jährlich 768,21 € seien nicht in Ansatz zu bringen, denn es handle sich entweder um Betriebskosten, die eins zu eins an die Mieter weiterverrechnet werden könnten, oder um Instandhaltungsaufwendungen, für welche ohnedies ein jährlicher Betrag von 5.700 € in Ansatz gebracht worden sei.

Dabei sei noch zu bemängeln, dass der Quadratmetersatz für die Instandhaltung auch auf den Dachboden umgelegt worden sei, was aus nachstehenden Gründen unrichtig sei.

Dann, wenn der Dachboden vermietet werde und dieser ausgebaut sei, sei für mindestens 20 Jahre mit einer Instandhaltung nicht zu rechnen.

Desweiteren sei bei der gesamten Ertragswertschätzung unberücksichtigt, dass dann, wenn der rohe Dachboden vermietet werde und dieser ausgebaut werden soll, zwingend ein Lift ins Haus eingebaut werden müsse, was eine mindestens 20 %ige Mietzinssteigerung bewirke, denn der Komfort eines Personenlifts bewirke einen eklatanten Zuschlag für die Mietzinshöhe.

Diesbezüglich sei noch anzumerken, dass dann, wenn der „nackte Dachboden“ vermietet werde, der Mieter des Dachbodens selbstverständlich für die Lifterrichtungskosten aus Eigenem aufzukommen habe.

Als weiteres Potenzial sei noch der hofseitige Ausbau von Balkonen anzuführen, was einen weiteren mindestens zusätzlichen Mietertrag von 1.000 € pro Monat, sohin 12.000 € pro Jahr, ergebe.

Der Zuschlag für die erhofften Mietzinssteigerungen von mindesten 20 % sei vollkommen plausibel und vorzunehmen, weil sich auch zeige, dass die jährlichen Mietzinseinnahmen derzeit etwa 33.000 € netto exkl. USt und Betriebskosten (und ohne die fiktive Miete der Eigentümerwohnung) betrügen und noch zu bedenken sei, dass in der derzeitigen Lage durch die starke Inflation noch weitere Steigerungen möglich seien.

Desweiteren sei es unrichtig, die fiktive Miete für die eigene Wohnung in Abzug zu bringen, denn es solle der objektive Verkehrswert der Liegenschaft ermittelt werden, und nicht der subjektive, und wenn das Haus am Immobilienmarkt verwertet werde, dieses ohne Mietrecht des Hauseigentümers verkauft werde.

Die Werte laut Erklärung seien deswegen nicht maßgeblich, weil der Verkehrswert nach objektiven Kriterien zu berechnen sei, das heißt, es müsse der maximal erzielbare Ertrag ermittelt werden.

Da die Eigentümerin das Haus selbst verwalte, habe sie nicht die organisatorischen Möglichkeiten eines Investors, der für alle Bereiche Spezialisten besitze. Andererseits würde es

ihr zu hohe Kosten verursachen, für alle Bereiche der Verwaltung hochqualifizierte Spezialisten beizuziehen.

Dieser wesentliche Grundsatz werde auch bei der Unternehmensbewertung angewandt und diese sei hilfsweise auch bei der Immobilienbewertung heranzuziehen.

Auch ein Zinshaus stelle die Basis einer unternehmerischen Tätigkeit dar.

Daher sei auch die Umrechnung des Jahresreinertrags lt. Steuererklärung unrichtig, sondern das Potential des Objektes auszuloten. Es sei daher nachstehende Rechnung vorzunehmen. Bei dieser Rechnung sei äußerst vorsichtig nur 500 € p.m. für die Geschäftsräume und 400 € für den Keller in Ansatz gebracht worden. Die zu den Geschäftsräumen gehörigen Kellerräume seien gleich groß wie die Geschäftsräume und zeichneten sich durch ihre gute Zugänglichkeit aus. Im Hof sei Platz für die Vermietung einspuriger Fahrzeuge (für 50 Stück à 50 € p.m.):

Jahresmiete laut BFG	25.600,00
+ Miete einspuriger Fahrzeuge	30.000,00
+ Miete Balkone	12.000,00
+ Mietdifferenz Geschäftsräume	6.000,00
+ Miete Kellerräume	5.000,00
Zwischensumme	78.600,00
+ 20 % Steigerung	+ 15.720,00
Summe	94.320,00

Aber selbst bei Ansatz der Abschläge für nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten und Mietzinsausfall ergebe sich nachstehende Rechnung:

Jährlicher fiktiver Mietertrag (s.o.)	78.600,00
- 3 % nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten	-2.358,00
- 5 % Mietausfallwagnis	-3.939,00
	72.312,00
+ 20 % Steigerung (mindestens)	+ 14.462,00
Summe	86.774,00
86.774,00 x 28,73 = 2.493.017,02	
entspricht rund	2.493.017,00
- 20 % Grundanteil	- 498.603,00
	1.994.414,00
x 1,5 % =	29.916,00

Warum der Liegenschaftszinssatz im Beschluss mit 3 % in Ansatz gebracht worden sei, sei der Berechnung nicht zu entnehmen, denn 2 % sei angemessen.

Schließlich sei noch darauf zu verweisen, dass in der Berechnung laut Beschluss eine Position „Instandhaltung“ in Abzug gebracht worden sei, wobei bei der Berechnung auf Seite 3 des Beschlusses, mit welcher der Jahresreinertrag der Jahre 2002 – 2019 ermittelt werde, de facto eine doppelte Erfassung gegeben sei, da in den Einnahmen-/Ausgabenrechnungen

Instandhaltungen und Instandsetzungen und Ähnliches enthalten seien. Gleiches gelte für die nicht umlagefähigen Bewirtschaftungskosten.

Das Mietausfallswagnis sei im gegenständlichen Fall mit Null zu bewerten, da ohnedies alle Objekte laufend vermietet seien und die Mieter regelmäßig ihre Mietzahlungen leisteten.

Was das Mietausfallswagnis betreffe, so sei Nachstehendes anzuführen:

Dieses sei de facto nicht gegeben, weil bei dieser Wohnungsstruktur die Mieter regelmäßig ihre Mieten zahlten bzw eine laufende Vermietung möglich sei.

Warum der Zuschlag für erhoffte Mietzinssteigerung, der ohnedies nur mit 20 % angesetzt worden sei, nunmehr in der Berechnung wieder eliminiert worden sei, sei unklar, weil die Berechnungsgrundlage deswegen denkunlogisch sei, weil sie, selbst wenn man nur den jährlichen Mieteingang von € 25.600,00 (lt BFG) in Ansatz brächte, der 20 %ige Zuschlag von diesem Wert, also rund € 5.200,00 vorzunehmen wäre, und überhaupt kein sachgerechter Grund sei, keinen Zuschlag in Ansatz zu bringen, wobei aufgrund der langen Verfahrensdauer und der damit vorhandenen Werte klar sei, dass der Mietzinseingang um fast 100 % auf rund € 40.000 jährlich habe gesteigert werden können. Dies ergebe sich aus den abgegebenen E/A-Rechnungen (unter Berücksichtigung des fiktiven Mietzinses der Eigentümerwohnung).

Eine Plausibilisierung anhand des Sachwertes sei jedoch in der Berechnung des BFG nicht enthalten, weshalb diesbezüglich auf Nachstehendes hinzuweisen sei:

Würde man unterstellen, dass das gesamte Haus parifiziert werde und die Einheiten verkauft würden, so sei laut Immobilienpreisspiegel 2001 (siehe Beilage) von einem m²-Preis von € 1.617,00 (guter Wohnwert) auszugehen, weshalb nachstehende Berechnung vorzunehmen sei:

745 m ² x 1.617,00	=	1.204.665,00
+ Dachboden 212 m ² x 800,00	= rd.	170.000,00
+ Balkone 120 m ² x 800,00	=	96.000,00
+ Abstellplätze einspurige Fahrzeuge 50 Plätze à 5.000,00	=	250.000,00
+ Kellerflächen, Hof, Garten	=	280.000,00
ergebe rd.	€	2.000.000,00

In der Praxis werde sehr häufig ein Abverkauf nach Parifizierung durchgeführt.

Somit sei der Gesamtgebäudewert nach dem Sachwertverfahren rund € 2 Mio, wovon der Grundstückswert von 20 %, sprich € 400.000,00, abzuziehen sei, somit eine Bemessungsgrundlage von € 1,6 Mio ergebe, wovon 1,5 % AfA, € 24.000,00 jährlich ausmachen.

Weiters wurde darauf hingewiesen, dass auch noch die Frage im Raum stehe, ob im gegenständlichen Fall nicht eine AfA-Quote von 2 % in Ansatz zu bringen sei, zumal das Haus 1897 erbaut worden sei und somit im Zeitpunkt des Erwerbs mehr als 100 Jahre alt gewesen sei. Fraglich sei auch, welchen Grund es dafür gebe, dass die aktivierungsfähigen Transaktionskosten (4,5 %), die beim Erwerb anfielen, nicht berücksichtigt worden seien.

Daraus folge schließlich, dass der in Ansatz gebrachte Afa-Wert von € 17.200,00 sogar geringer sei und daher, da dieser im Zuge der Abgabe der Steuererklärung 2010 mit diesem Betrag

fixiert worden sei, von diesem Wert auszugehen sei, nämlich € 17.200,00 pro Jahr, wobei diesbezüglich bereits die Eigennutzung der Wohnung abgezogen sei.

Somit werde im Rahmen der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 beantragt, eine jährliche AfA-Quote unverändert mit € 18.200,00 in Ansatz zu bringen.

Dies vor allem deswegen, weil der Sachwert eine wesentliche Rolle spiele, zumal auch schon im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs der Großteil der Bestandsflächen befristet vermietet gewesen seien, bzw überhaupt leer gestanden seien, daher ein Investor den vollen Verkehrswert pro m² bezahlt hätte. Allenfalls mit einem geringen Abschlag, der aber immer noch in der Basis für die Berechnung der AfA Deckung finde.

Als Beilage wurde das Deckblatt und die Seite 179 des Immobilienpreisspiegels 2001 übermittelt, aus dem unter anderem hervorgeht, dass der „gute Wohnwert“ von gebrauchten Eigentumswohnungen in ***X***, im Jahr 2000, 1.617 € betrage.

Mit Schriftsatz vom 20.01.2023 übermittelte die Abgabenbehörde eine Stellungnahme zum Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 29.11.2022 und führte darin aus, dass das Stichtagsprinzip ein wesentlicher Grundsatz des klassischen Ertragswertverfahrens sei. Bei der Bestimmung nachhaltig erzielbarer Erträge könnten daher immer nur Ereignisse Berücksichtigung finden, die am Bewertungsstichtag bereits bekannt gewesen seien. Soweit der Ansatz einer hohen nachhaltig erzielbaren Miete damit begründet werde, dass beispielsweise die an der Landstraße gelegene Raststätte vom geplanten Autobahnbau profitieren werde, dann sei das nur insofern schlüssig und nachvollziehbar, als der Grundstein für das Projekt zum Stichtag bereits gelegt sei, die Baupläne bereits erarbeitet seien oder der Straßenbau zumindest politisch abgesegnet worden sei. Ein Gutachten, das sich im Hinblick auf den Bewertungsstichtag vergriffen habe, könne nicht als Beweismittel dienen (UFSaktuell 2004, 380).

Wenngleich bei der Verkehrswertermittlung einer typischerweise für die private Eigennutzung bestimmten Immobilie der Sachwert im Vordergrund stehe, so sei iSd § 16 Abs 1 Z 8 EStG auf das „Konzept der Einkünfteerzielung“ abzustellen, sodass die fiktiven Anschaffungskosten vorrangig mithilfe des Ertragswertes zu ermitteln seien. Das aus der VwGH-Judikatur abzuleitende Primat des Ertragswertverfahrens bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 8 EStG komme auch in den EStR zum Ausdruck. Soweit die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten angesichts der Verwendungsabsicht („Konzept der Einkünfteerzielung“) auf Basis des Ertragswertverfahrens erfolge, führe dies bei klassischen Sachwertobjekten wie etwa Einfamilienhäusern zu einem Ergebnis, das mit dem – am highest and best use aus der Perspektive eines typischen Marktteilnehmers ausgerichteten – Verkehrswert höchstwahrscheinlich nicht übereinstimme (siehe „Die falsche Äquivalenz“ Pröll in SWK 14/2020, 799).

Wie in der Stellungnahme dargelegte hypothetische weitere Einnahmequellen (z.B. die Miete der eigene Wohnung) / Änderungen sowie zukünftige außergewöhnliche Ereignisse (derzeitige Inflation) seien daher nicht zu berücksichtigen. Auch andere Ausführungen, wie etwa, dass bei

einem fiktiven Dachbodenausbau 20 Jahre keinerlei Instandhaltungsaufwendungen nötig wären, seien nicht nachvollziehbar. Weiters sei laut Stellungnahme der Beschwerdeführerin ein solcher Ausbau auch nie erfolgt. Letztlich könne auch den Ausführungen zu „nicht umlagefähigen Bewirtschaftungskosten“ nicht gefolgt werden, da es sich dabei eben nicht um weiter verrechenbare Betriebskosten oder Instandhaltungsaufwendungen handle.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 10.02.2023 wurden der Beschwerdeführerin die Stellungnahmen der Abgabenbehörde vom 18.10.2022 und 20.01.2023 übermittelt und wurde den Parteien der gegenständlichen Beschwerdesache Gelegenheit geboten, bis spätestens 16.03.2023 dazu Stellung zu nehmen, dass das Bundesfinanzgericht nunmehr beabsichtige – ausgehend vom Jahresreinertrag laut Gutachten ***B*** GmbH und unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren, eines Liegenschaftszinssatzes von 3,0 %, eines Grundkostenanteils von 686,71 €/m², von Anschaffungsnebenkosten im Ausmaß von 4,6 % und einer Privatnutzung von 8,5 % – für das Jahr 2001 eine Absetzung für Abnutzung von fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 8.570 € in Abzug zu bringen:

Jahresreinertrag laut Gutachten ***B*** GmbH (Seite 59 unten)		23.355,28 €
gesetzliche Restnutzungsdauer	67 Jahre	
Liegenschaftszinssatz	3,0 %	
Rentenbarwertfaktor	28,73305	
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung		671.068,43 €
Übertrag		671.068,43 €

Grundkostenanteil	957,48 m ²	zu 686,71 € =	657.511,09 €
Restnutzungsdauer (n) = 67 Jahre, Liegenschaftszinssatz (i) = 3,0 %, Diskontierungs(Abzinsungs)faktor = $1/q^n$ $q = 1 + i$, $q = 1,03$ Diskontierungsfaktor = $1/1,0367 = 0,138008535$			
abgezinster (diskontierter) Bodenwert = $657.511,09 \text{ €} \times 0,138008535 = 90.742,14 \text{ €}$			

zzgl. diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandsflächen				90.742,14 €
abzügl. Sanierungsbedarf Top 4				-15.468,00 €
Summe				746.342,57 €
fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfrei gerundet				746.000,00 €
Nebenkosten:	Grunderwerbsteuer	3,5 % von 746.000 €	26.110,00 €	
	Eintragungsgebühr	1,1 % von 746.000 €	8.206,00 €	34.316,00 €
				780.316,00 €
abzüglich 20 % Grundanteil				-156.063,20 €
Gebäudeanteil				624.252,80 €
Abschreibungsquote pro Jahr: 1,5 %				9.363,79 €
abzüglich Privatnutzung 8,5 %				-795,92 €
AfA vom vermieteten Teil				8.567,87 €
AfA gerundet				8.570,00 €

Hingewiesen wurde, dass Bedenken gegen diese Vorgangsweise anhand von geeigneten Unterlagen, insbesondere der Vorlage eines weiteren Gutachtens, zu begründen seien. In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass im Hinblick darauf, dass Abweichungen vom Gutachten der ***B*** GmbH, die im Rahmen des Erkenntnisses des unabhängigen Finanzsenates vom 24.11.2011, GZ. RV/0857-W/05 vorgenommen worden seien, vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis Zl. 2012/13/0004 vom 29.04.2015 bemängelt worden seien, das Bundesfinanzgericht bei seiner nunmehrigen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft ***Adresse*** von dem von den Sachverständigen ermittelten Jahresreinertrag ausgehe und sich auf Adaptierungen beschränke, die vom Verwaltungsgerichtshof nicht aufgegriffen worden seien bzw folge seinem Kritikpunkt. Wenn die beschwerdeführende Partei in ihrer Stellungnahme vom 29.11.2022 vorbringe, dass „auch die Frage im Raum stehe, ob im gegenständlichen Fall nicht eine AfA-Quote von 2 % in Ansatz zu bringen sei“, werde darauf verwiesen, dass ihr Vorbringen in ihrer Beschwerde vom 05.01.2012 an den Verwaltungsgerichtshof, wonach der Bauzustand des Gebäudes nicht entsprechend berücksichtigt worden sei, wodurch sie in ihrem Recht auf Einhaltung der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 BAO verletzt worden sei, im dazu ergangenen Erkenntnis vom Verwaltungsgerichtshof nicht aufgegriffen worden sei, weshalb in der oben dargelegten Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unverändert von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren ausgegangen werde.

Soweit die beschwerdeführende Partei in ihrer Stellungnahme vom 29.11.2022 ausführe, dass „der Berechnung nicht zu entnehmen sei, warum der Liegenschaftszinssatz im Beschluss mit 3 % in Ansatz gebracht worden sei, obwohl 2 % angemessen sei“, werde auf die Ausführungen auf Seite 48 unten im angefochtenen Erkenntnis des unabhängigen Finanzsenates vom 24.11.2011 verwiesen und darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem dazu ergangenen Erkenntnis diese Abweichung vom Gutachten nicht bemängelt habe, weshalb in der oben dargelegten Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unverändert ein Liegenschaftszinssatz von 3 % in Ansatz gebracht werde.

Bezüglich des Ansatzes eines Grundkostenanteils für Wohnhäuser in Höhe von 686,71 €/m² in Abkehr von jenem laut Gutachten in Höhe von 250 €/m² werde auf die Ausführungen auf Seite 41 unten im angefochtenen Erkenntnis des unabhängigen Finanzsenates vom 24.11.2011 verwiesen und darauf, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem dazu ergangenen Erkenntnis diese Abweichung vom Gutachten nicht bemängelt habe, weshalb in der oben dargelegten Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unverändert ein Grundkostenanteil für Wohnhäuser in Höhe von 686,71 €/m² in Ansatz gebracht werde.

Hinsichtlich des Vorbringens in der Stellungnahme vom 29.11.2022 der beschwerdeführenden Partei, wonach „fraglich sei, welchen Grund es dafür gebe, dass die aktivierungsfähigen Transaktionskosten (4,5 %), die beim Erwerb anfielen, nicht berücksichtigt worden seien“, werde auf den Ansatz von Nebenkosten (4,6 %), nämlich von Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % (§ 7 Z 3 GrEStG 1987) und von Grundbuchseintragungsgebühren in Höhe von 1,1 % (§ 32

TP 9 lit b Z 1 GGG 1984) der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft verwiesen. Wenn der Verwaltungsgerichtshof in seinem erwähnten Erkenntnis noch ausführe, dass in der Beschwerde darlegt worden sei, dass der Abzug von 10,92 % Privatnutzung sich auf den Flächenanteil ohne Dachboden bezogen habe während bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten von einer fiktiven Vermietung auch des Dachbodens ausgegangen worden sei, werde auf die oben wiedergegebene Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten verwiesen, in der nunmehr ein Abzug von 8,5 % Privatnutzung ($= 81,34 \text{ m}^2 / 957,48 \text{ m}^2$) berücksichtigt werde.

Mit E-Mail vom 08.03.2023 14:49 ersuchte der steuerliche Vertreter um Fristverlängerung bis 30.04.2023, da er Herrn Sachverständigen ***C*** beauftragt habe, den Verkehrswert im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs zu ermitteln, zumal im seinerzeitigen Gutachten ***B*** die Entwicklung der Mietzinse nur hätten abgeschätzt werden können, jedoch hingegen in der nunmehrigen Verfahrenssituation die Werte der letzten 20 Jahre zur Verfügung stünden und bekanntlich für die Schätzung des zukünftigen Ertrags bzw für die Verkehrswertermittlung diese Werte äußerst hilfreich und aussagekräftig seien.

Mit E-Mail vom 08.03.2023 16:48 führte der steuerliche Vertreter aus, dass wenn man den Immobilienpreisspiegel 2001, welcher von der Wirtschaftskammer Österreich herausgegeben werde, heranziehe, ergebe sich für eine Wohnung in mittlerer Wohnlage ein m^2 -Preis von € 1.280,00 (Anmerkung: für gebrauchte Eigentumswohnungen in ***X***). Multipliziere man diesen Betrag mit der Bestandsfläche von 745 m^2 (siehe Seite 21 des Gutachtens ***B***), so ergebe sich ein Wert von € 935.600,--, welcher noch um den unausgebauten Dachboden zu erhöhen sei.

Wenn man weiter berücksichtige, dass im Dachboden rund 200 m^2 Wohnfläche geschaffen werden könnten, so werde ein Preis von € 150.000,-- dafür durchaus angemessen sein, sodass sich ein Gebäudegesamtwert (inkl. Grundstücksanteil) von € 1.103.600,--, somit rund € 1,1 Mio zuzüglich 4,6 % Nebenspesen, somit insgesamt rund € 1.150.000,-- ergebe.

Wenn man davon den Grundstückswert mit 20 % im Betrag von rund € 230.000,-- in Abzug bringe, ergebe dies eine Bemessungsgrundlage von rund € 920.000,-- und bei einem AfA-Satz von 1,5 % ergebe dies einen AfA-Betrag von gerundet € 13.800,-- ganzjährig.

Der steuerliche Vertreter führte weiter aus, dass er mit der Beschwerdeführerin klären könnte, ob sie unter dieser Maßgabe bereit wäre, ein Erkenntnis des BFG mit einem solchen Ergebnis zu akzeptieren.

In ihrer Stellungnahme vom 29.03.2023 führte die Abgabenbehörde aus, dass der dargelegten vereinfachten Berechnung in der E-Mail anhand des Immobilienpreisspiegels schon deshalb nicht zugestimmt werden könne, da es sich dabei lediglich um durchschnittliche Marktpreise handle und bereits ein Gutachten vorliege. Ergänzend sei nicht nachvollziehbar, wie sich der für den Dachboden angesetzte Wert ergebe, zudem sei auch die eigengenützte Wohnung nicht berücksichtigt worden.

Die Abgabenbehörde verwies darauf, dass anhand dieser Berechnung die Bemessungsgrundlage über dem vorgebrachten Gutachten und dem ursprünglichen BFG-Erkenntnis (gemeint: der ursprünglichen UFS-Berufungsentscheidung) sowie der Berechnung durch das BFG vom 10.02.2023 liege:

Gutachten:	EUR 640.710,00
BFG-Erkenntnis:	EUR 301.000,00 (+ 307.806,00 Errichtungskosten = EUR 608.806,00)
BFG vom 10.02.2023:	EUR 624.252,80
E-Mail:	EUR 920.000,00

Hinsichtlich des Schreibens vom 08.03.2023 werde auf die bereits erfolgten Stellungnahmen vom 18.10.2022 und 20.01.2023 hingewiesen, insbesondere betreffend die Verwendung der faktischen Werte der letzten 20 Jahre.

Betreffend die Berechnung vom 10.02.2023 werde auf das bisherige Vorbringen verwiesen, insbesondere auf die zu hohen Werte für die Vermietung des Gastlokals.

Bezüglich des Zuschlages im Hinblick auf eine erhoffte Mietzinssteigerung werde auf das Stichtagsprinzip verwiesen. Ein solcher wäre daher laut Ansicht des Finanzamtes nur sehr begrenzt möglich und auch nur wo ein entsprechendes Delta (Bewertung des Potentials) berechnet und nachgewiesen werde und nicht pauschal für sämtliche Wohnungen – ein solcher (pauschaler) sei aus Sicht des Finanzamtes unzulässig im Sinne des Stichtagsprinzips. Es werde daher im Wesentlichen wie bereits vorgebracht beantragt, grundsätzlich die bereits im BFG-Erkenntnis (gemeint: in der UFS-Berufungsentscheidung) ausgeführte Berechnung zu übernehmen und diese entsprechend des Erkenntnisses des VwGH zu adaptieren. Ein Quadratmeterpreis für den unausgebauten Dachboden wie im Gutachten angenommen mit 2 EUR pro m² scheine schlüssig.

Mit Schriftsatz vom 11.04.2023 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass der m²-Preis für Wohnungseigentum deswegen maßgeblich sei, da ja eine Verkehrswertermittlung zu erfolgen habe und zwar das Gutachten ***B*** vorliege, dieses jedoch den Gesamtwert des Hauses auf Basis der Anschaffungskosten berechne.

Dies deswegen, da die Verwertung des Hauses durch Begründung von Wohnungseigentum und Abverkauf der einzelnen Wohnungen alternativ möglich sei und dann der erwähnte m²-Preis als Verkehrswert heranzuziehen sei.

Es sei wohl klar, dass jeder Hauseigentümer den für ihn ökonomisch günstigsten Weg der Verwertung beschreiten werde. Bei Abverkauf der Wohnungen spiele daher auch das Alter der Mieter eine Rolle, weil dies bei unbefristeten Mietverträgen den Wert der Wohnung beeinflusse.

Weiters übersehe das Finanzamt, dass im Gutachten ***B*** (siehe Seite 60 desselben) die fiktiven Anschaffungskosten angeführt seien, nicht jedoch der fiktive Verkehrswert, der jedoch im gegenständlichen Fall maßgeblich sei.

Weiters werde übersehen, dass das Gebäude vor mehr als 10 Jahren oder das sonstige

Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft bzw hergestellt worden sei und der höhere gemeine Wert heranzuziehen sei (siehe Tz 142 zu § 16 EStG in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum Einkommensteuergesetz). Dazu sei auch auf die im gegenständlichen Fall anzuwendende Fassung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d) verwiesen, sowie beispielhaft Tz 73.3 zu § 16 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch.

Was den Wert des Dachbodens betreffe, so sei dieser mit einem m²-Preis von € 750,00 in Ansatz gebracht worden, weil unausgebaute Dachböden auch schon im Jahr des Erwerbs einen solchen Wert aufgewiesen hätten.

Wenn schließlich im letzten Absatz ein m²-Preis für den unausgebauten Dachboden von € 2,00 in Ansatz gebracht werde, so sei hier offenbar ein grobes Missverständnis vorliegend, denn es müsste auch dem Finanzamt Österreich bekannt sein, dass man einen unausgebauten Dachboden im Eigentum nicht um € 400,00 (€ 2,00 x 200) erwerben könne. Offenbar habe hier eine Verwechslung mit dem fiktiven Mietertrag stattgefunden.

Schließlich sei noch darauf hingewiesen, dass, wie sich aus der Seite 59 des Gutachtens ***B*** ergebe, eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren in Ansatz gebracht worden sei, nunmehr aber eine solche von 67 Jahren sowohl vom Finanzamt Österreich als auch vom BFG unterstellt werde.

Allein wenn man den Rentenbarwertfaktor mit einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren heranziehe, so ergebe sich, wie aus der beiliegenden Kopie ablesbar, ein solcher von 36,73, was alleine bereits einen Betrag von € 857.829,15 (statt € 733.907,09) ergebe und die Berechnung des Bodenwertanteils von € 88.932,00 einen Wert von rd. € 950.000,00, wobei hier nur von einer Vermietung des Dachbodens ausgegangen werde, nicht jedoch von einem Verkauf.

Wie bereits im Schreiben vom 08.03.2023 dargelegt, scheine der AfA-Satz von € 13.800,00 durchaus plausibel, wenn man eine 67jährige Restnutzungsdauer in Ansatz bringe. Sollte diese, so wie auch im Gutachten ***B***, nur 50 Jahre ausmachen, so müsste der jährliche AfA-Betrag mit 18.400,00 in Ansatz gebracht werden.

Was schließlich die Mietzinssteigerungen betreffe, so wäre hier durchaus auch ein Potential argumentierbar und könne daher in Ergänzung des Schreibens vom 08.03.2023 ein pauschaler AfA-Satz von € 16.000,00 jährlich in Vorschlag gebracht werden, zumal die Mietzinssteigerungen evident seien.

Schließlich werde noch darauf hingewiesen, dass im Gutachten ***B*** die Restnutzungsdauer mit 50 Jahren als 2 %ige AfA p.a. angegeben werde, was einer AfA-Quote von rd. € 21.300,00 entspräche.

Im Zeitpunkt des Erwerbes (2001) sei das Haus bereits ca 120 Jahre alt gewesen (Anmerkung: Errichtung laut ***B***-Gutachten, Seite 17: 1897, unentgeltlicher Erwerb laut Kaufvertrag vom 13.12.2000, somit 103 Jahre), was durchaus für eine Restnutzungsdauer von (nur) 50 Jahren spreche.

Wenn schließlich das Finanzamt Österreich moniere, die eigengenützte Wohnung wäre anders zu behandeln, so werde hier darauf vergessen, dass der AfA-Satz ohnedies um den Privatanteil

für die selbst genutzte Wohnung zu vermindern sein werde, andererseits aber im Falle des Verkaufs natürlich eine bestandsfreie Wohnung eine Werterhöhung der gesamten Liegenschaft und der diesbezüglichen Wohnung bedeuten werde.

Der steuerliche Vertreter übermittelte die Tabelle mit dem Kapitalisierungsfaktor von 36,73 für 67 Jahre und 2 % und ersuchte um Mitteilung, ob der AfA-Betrag von € 16.000,00 p.a. (abzüglich Privatanteil für die selbst benutzte Wohnung) auch dem BFG plausibel erscheine oder noch ein Gutachten vorzulegen sei.

Mit Beschluss vom 19.04.2023 wurde der beschwerdeführenden Partei Gelegenheit geboten bis spätestens 22.05.2023 ein Gutachten vorzulegen, mit dem gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten des unentgeltlich erworbenen Gebäudes, ***Adresse***, im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes ermittelt würden.

Gleichzeitig werde an die fehlende Übermittlung einer Stellungnahme zum Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 10.02.2023 erinnert.

Zu den bis dahin erfolgten Ausführungen der beschwerdeführenden Partei werde Folgendes festgehalten:

Da für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung eines unentgeltlich erworbenen Gebäudes die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen seien, im gegenständlichen Beschwerdefall weder im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes Wohnungseigentum bestanden habe, noch bis dato Wohnungseigentum begründet worden sei, sei nicht nachvollziehbar, weshalb eine Verkehrswertermittlung zu erfolgen habe.

Ebenso wenig nachvollziehbar sei der Umstand, weshalb die beschwerdeführende Partei im Gutachten ***B*** laut Seite 49 die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten beauftragt habe, wenn laut Schreiben vom 11.04.2023 der fiktive Verkehrswert zu ermitteln sei.

Weiters sei nicht nachvollziehbar, weshalb die beschwerdeführende Partei davon ausgehe, dass im gegenständlichen Fall die Fassung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d anzuwenden sei, obwohl § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 ausdrücklich die Bemessung der Absetzung für Abnutzung eines unentgeltlich erworbenen Gebäudes regle, wovon im gegenständlichen Beschwerdefall auszugehen sei.

Wenn die beschwerdeführende Partei im Schreiben vom 11.04.2023 ausführe, dass der Wert des Dachbodens mit einem m²-Preis von € 750,00 in Ansatz zu bringen sei, weil unausgebaute Dachböden auch schon im Jahr des Erwerbs einen solchen Wert aufgewiesen hätten, so bleibe die beschwerdeführende Partei für diese Behauptung jeglichen Nachweis schuldig.

Wenn die beschwerdeführende Partei im Schreiben vom 11.04.2023 ausführe, dass dem Finanzamt Österreich bekannt sein müsste, dass man einen unausgebauten Dachboden im Eigentum nicht um € 400,00 (€ 2,00 x 200) erwerben könne, und hier eine Verwechslung mit dem fiktiven Mietertrag stattgefunden habe, sei diesem Vorbringen entgegen zu halten, dass die Abgabenbehörde in ihrer Stellungnahme vom 29.03.2023 ausführe, dass „ein

Quadratmeterpreis für den unausgebauten Dachboden wie im Gutachten angenommen mit 2 EUR pro m² schlüssig scheine“. Im Gutachten wird auf Seite 59 ein fiktiver Mietertrag für den

Dachboden in Höhe von 2 € pro m² in Ansatz gebracht und darauf habe sich die Abgabenbehörde ausdrücklich („wie im Gutachten“) bezogen. Von einem Kaufpreis des Dachbodens von 2 € pro m² sei im Gutachten ***B*** nicht die Rede. Wenn, wie von der beschwerdeführenden Partei ausgeführt, hier offenbar ein grobes Missverständnis vorliegend sei, so wohl von Seiten der beschwerdeführenden Partei.

Hinsichtlich des Vorbringens der beschwerdeführenden Partei im Schreiben vom 11.04.2023 bezüglich der Restnutzungsdauer von 50 Jahren und des auf einen Liegenschaftszinssatz von 2 % basierenden Rentenbarwertfaktors von 36,73, werde auf die Ausführungen im zweiten und dritten Absatz der Begründung des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes vom 10.02.2023 (Seite 3 von 4 oben) verwiesen.

Wenn die beschwerdeführende Partei im Schreiben vom 11.04.2023 ausführe, dass „der AfA-Satz von € 13.800,00 durchaus plausibel scheine“ (vorletzter Absatz Seite 2 unten) und bezüglich Mietzinssteigerungen „ein pauschaler AfA-Satz von € 16.000,00 jährlich in Vorschlag gebracht werde, zumal die Mietzinssteigerungen evident seien“ (erste Zeile Seite 3 oben), ergebe sich aus der Differenz von 13.800 € und 16.000 € für Mietzinssteigerungen ein Betrag von 2.200 € bzw ein Zuschlag von 16 %. Demgegenüber führe die beschwerdeführende Partei in ihrer VwGH-Beschwerde vom 05.01.2012 gegen die Berufungsentscheidung vom 24.11.2011 auf Seite 25 zweiter Absatz aus: *„Der von der belangten Behörde vorgenommene Zuschlag von 20 % ist bei weitem zu gering und hätte mit mindestens mit 50 %-Punkten angesetzt werden müssen“*. Weshalb die beschwerdeführende Partei nunmehr Mietzinssteigerungen im Ausmaß von 16 % in Vorschlag bringe, während sie in ihrer VwGH-Beschwerde einen in Ansatz gebrachten Zuschlag von 20 % moniert und einen Zuschlag von mindestens 50 % gefordert habe, sei nicht nachvollziehbar.

Da der Vorschlag der beschwerdeführenden Partei, AfA in Höhe von 16.000 € (abzüglich der Privatnutzung von 8,5 %) in Abzug zu bringen, auf einer nicht nachvollziehbaren bzw der gesetzlichen Regelung widersprechenden Argumentation beruhe, werde der beschwerdeführenden Partei die Gelegenheit gegeben, die Höhe der AfA mittels nachvollziehbarer und durch geeignete Unterlagen belegbarer Argumente wie auch durch ein Gutachten glaubhaft zu machen sowie eine Stellungnahme zum Beschluss vom 10.02.2023 abzugeben.

Mit Schreiben vom 09.05.2023 übermittelte der steuerliche Vertreter ein Sachverständigen-gutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ***C***, vom 09.05.2023 und führte dazu aus, dass sich aus dem Gutachten ergebe, dass die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA € 905.365,00 betrage und der Sachverständige auch nachvollziehbar dargelegt habe, dass die Restnutzungs-dauer mit 50 Jahren in Ansatz zu bringen sei, was eine Jahres-AfA von € 18.107,00 bedeute, von welcher noch der Privatanteil für die selbst benutzte Wohnung in Abzug zu bringen sei.

Was die Verzinsung des Bodenwertes betreffe, so sei hier ein wesentlicher Unterschied gegeben, denn im Beschluss vom 10.02.2023 werde von 3 % ausgegangen, währenddessen der Sachverständige ***C*** 2 % ansetze und dies auch begründe. Dabei sei auch noch auf das

Erkenntnis des BFG vom 07.06.2022, RV/7100254/2022 verwiesen, in welchem sogar 1,25 % in Ansatz gebracht worden sei.

Somit ergebe sich unter Berücksichtigung des Privatanteils von 8,5 % ein jährlicher AfA-Betrag von rd. € 16.600,00 und der angeführte Betrag erscheine an Hand des nunmehr vorgelegten Gutachtens plausibel.

Im Gutachten vom 09.05.2023 von SV ***C*** werden die fiktiven Anschaffungskosten für die Liegenschaft EZ ***123***, KG ***X***, BG ***X***, GSt-Nr. ***456*** mit der Adresse ***Adresse***, zum Stichtag 01.01.2001, mit € 1.107.000,00 ermittelt (siehe Beilage).

Mit Schriftsatz vom 16.06.2023 nahm die Abgabenbehörde zum vorgelegten Gutachten Stellung und verwies darauf, dass die Befundaufnahme 22 Jahre nach dem Bewertungsstichtag erfolgt sei und über den damaligen Gebäudezustand lediglich Vermutungen angestellt worden seien. Die Abgabenbehörde zitierte in diesem Zusammenhang ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.12.2006, 2002/13/0112, wonach der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen habe, aufgrund welcher Anhaltspunkte (zB Vorliegen zeitnaher Dokumentation, vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse habe geschlossen werden könne, wenn die Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag erfolge. Die Abgabenbehörde führte weiter aus, dass im Gutachten auf das Privatgutachten von Herrn SV ***B*** verwiesen werden, wobei anzumerken sei, dass auch dieses erst 8 Jahre nach dem Bewertungsstichtag erstellt worden sei und Privatgutachten Privaturkunden seien, die lediglich beweisen könnten, dass ihr Inhalt der Ansicht ihres Verfassers entspreche (*Dr. Gertraude Langheinrich / Mag. Wolfgang Ryda; FJ 2015, 229: Beweismittel im Verfahren vor den (Abgaben-)Behörden und den Verwaltungsgerichten (Teil I)*). Ob eine Überprüfung der im Privatgutachten von Herrn SV ***B*** verwendeten Parameter erfolgt sei, sei aus dem Privatgutachten nicht ersichtlich. Die Bewertung sei nur aufgrund der Angaben des Auftraggebers erfolgt, es seien keine Überprüfungen der Mieten bzw Mietzinslisten oder Erhebungen bei der Baubehörde durchgeführt worden. In der Befundaufnahme fehlten daher wesentliche Parameter, welche einen Schluss auf die tatsächlichen Verhältnisse zum Bewertungsstichtag zuließen. Ein Gutachten habe die auf einem Befund basierenden, erhobenen Tatsachen und die daraus abgeleiteten „tatsächlichen Schlussfolgerungen“ zu umfassen (VwGH 15.01.1980, 2623/79; *Stoll, BAO-Kommentar II 1862*). Bloße fachliche Stellungnahmen ohne Befund seien hinsichtlich ihrer Schlüssigkeit nicht überprüfbar und könnten den Sachverhaltsannahmen nicht zugrunde gelegt werden (VwGH 14.10.1991, 90/15/0178). Das Gutachten müsse daher Befund und Gutachten im engeren Sinn enthalten (VwGH 24.10.2012, 2008/17/0122).

Wenn der Privatgutachter angebe, dass in guter Lage in Wien ***X*** im Jahr 2001 ein Liegenschaftszinssatz von 2 % angemessen sei, werde er ersucht, diese Behauptung entsprechend zu belegen (zB nachvollziehbare Ableitung aus Kaufpreisen ähnlicher Liegenschaften in dieser Lage und in diesem Zeitraum). Der Privatgutachter setze einen

Liegenschaftszinssatz von 2 % an und verweise auf die Erhebungen des Sachverständigenverbandes, wobei ihm offensichtlich die zum Bewertungsstichtag gültigen Empfehlungen des Sachverständigenverbandes nicht vorliegen. Zusätzlich gebe er an, dass eigenes Datenmaterial vorläge, welches allerdings weder vorgelegt noch sonst erwähnt werde. Angemerkt werde, dass sich die Empfehlungen des Sachverständigenverbandes Österreich für Liegenschaftszinssätze bis zum Jahr 2013 nicht geändert hätten. Laut den Empfehlungen des Sachverständigenverbandes Österreich würden für gute Lagen von Wohnimmobilien Zinssätze zwischen 3 % und 5 % angeführt. Dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um eine hochwertige oder sehr gute Lage handle, werde selbst vom Sachverständigen nicht behauptet. Wie die Höhe des Liegenschaftszinssatzes ermittelt worden sei, sei nicht ersichtlich. Er liege jedenfalls um 25 % unter der Unterkante der vom Sachverständigenverband empfohlenen Bandbreite. Der Privatgutachter setze den Liegenschaftszinssatz niedriger als in den Empfehlungen des Sachverständigenverbandes an und begründe es damit, dass entsprechendes Mietsteigerungspotential mitberücksichtigt worden sei. Da gleichzeitig Mietsteigerungen im Rohertrag berücksichtigt worden seien, führe das zu einer unzulässigen Doppelberücksichtigung desselben Parameters.

Zusätzlich zu dieser Doppelberücksichtigung werde noch das DG-Potential iHv EUR 106.000,00 eingepreist. Dieser Betrag entspreche offensichtlich dem Gewinn im Fall einer fiktiven Veräußerung nach fiktiver Errichtung. Es werde daher das Entwicklungspotential der gegenständlichen Liegenschaft nicht doppelt, sondern 3-fach berücksichtigt.

Die Abgabenbehörde verweist zum Ertragswertverfahrens auf Kleiber (*Kleiber Digital, Wolfgang Kleiber: Verkehrswertermittlung von Grundstücken, Teil II bis IX – Erläuterungen > Teil IV – ImmoWertV > 2 Die Rechtsgrundlagen der Immobilienwertermittlungsverordnung im Einzelnen > Abschnitt 1 ImmoWertV: Anwendungsbereich, Begriffsbestimmungen und allgemeine Verfahrensgrundsätze > § 8 ImmoWertV Ermittlung des Verkehrswerts > 6 Berücksichtigung besonderer objektspezifischer Grundstücksmerkmale (§ 8 Abs 3 ImmoWertV) > 6.9 Besondere gebäudebezogene Grundstücksmerkmale > 6.9.4 Dachgeschoss, Stand 21.10.2016*) und führt an: Eine Nutzbarkeit des Dachgeschosses als Wohnraum setzt grundsätzlich voraus, dass der Dachboden bauordnungsrechtlich auch als Wohnraum genutzt werden darf. Dementsprechend habe der BGH1 erkannt, dass bei Anwendung des Ertragswertverfahrens für eine „nicht als Wohnraum genehmigte Räumlichkeit“ grundsätzlich auch kein Mietwert anzusetzen sei (*BGH, Urt. Vom 17.11.2010 – XII ZR 170/09 -, GuG 2011, 187 = NJW 2011, 601 = MDR 2011, 228 = NZM 2011, 131 = FamRZ 2011, 183 = FamRZ 2011, 360*). Wenn im Privatgutachten auf die Einkommensteuer-Richtlinien (fiktive Anschaffungsnebenkosten Rz 6441) hingewiesen werde und das Privatgutachten mit Wertermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im Sinne der EStR titulierte werde, sei es umso unverständlicher, dass der Privatgutachter trotzdem fiktive Maklergebühren ansetze, obwohl diese in dieser Randziffer dezidiert ausgeschlossen worden seien.

Es werde weiter darauf hingewiesen, dass das Gutachten auch allgemein hinsichtlich des Dachbodens unschlüssig sei, einerseits führe es aus: „Bei den fiktiven Anschaffungskosten

orientiere sich der Gesetzgeber am Preis, den der Abgabepflichtige für das gegenständliche Wirtschaftsgut hätte zahlen müssen.“ nur um dann im weiteren Verlauf einen fiktiven Dachbodenausbau zu berücksichtigen.

Die Nutzungsdauer werde lediglich durch einen Verweis auf das Privatgutachten SV ***B*** begründet. Eine Nachvollziehbarkeit sei nicht gegeben. Hierzu werde auch auf die Ausführungen im BFG-Erkenntnis (Anmerkung: in der UFS-Berufungsentscheidung) verwiesen. Wie die „durchschnittliche 15 Jahre Restlaufzeit der Wohnungen bzw Geschäftslokal 10 Jahre“ ermittelt worden sei, bleibe der Behörde verschlossen.

Die Ermittlung des Grundwertes sei nicht nachvollziehbar. Ein Einfamilienhausgrundstück weise in der Regel Bauklasse I auf und sei daher nicht mit dem gegenständlichen Grundstück vergleichbar, welches eine viel höhere Bauklasse (Bauklasse IIIg) aufweise.

Das Gutachten sei daher nicht nachvollziehbar.

Mit Beschluss vom 27.06.2023 wurde der beschwerdeführenden Partei die Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 16.06.2023 zum Schriftsatz vom 09.05.2023 des steuerlichen Vertreters der beschwerdeführenden Partei und zum Gutachten vom 09.05.2023 zur Kenntnismahme übermittelt und wurde beiden Parteien der gegenständlichen Beschwerdesache Gelegenheit geboten, bis spätestens 20.07.2023 dazu Stellung zu nehmen, dass das Bundesfinanzgericht die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im Beschluss vom 10.02.2023 adaptiere und eine fiktive Miete für das Gastlokal in Höhe von 502 € pro Monat, in Ansatz bringe, und beabsichtige, für das Jahr 2001 eine Absetzung für Abnutzung von fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von 6.742 € in Abzug zu bringen:

lfn	Top	Widm	Status	Fläche m ²	Nettomiete pro Monat	fiktive Miete	
1	1	G	leer	122,90 m ²	0,00 €	502,00 €	
2	3	W	verm	38,00 m ²	36,23 €		
3	4	W	leer	38,67 m ²		170,15 €	
4	5	W	verm	70,40 m ²	139,16 €		
5	7	W	eigen	81,34 m ²		357,90 €	
6	9	W	verm	39,50 m ²	51,96 €		
7	10	W	verm	42,56 m ²	55,98 €		
8	11	W	verm	64,48 m ²	129,28 €		
9	13	W	verm	47,40 m ²	62,35 €		
10	14	W	verm	42,66 m ²	24,71 €		
11	15	W	verm	42,72 m ²	31,05 €		
12	16	W	verm	32,00 m ²	88,55 €		
13	17	W	verm	82,57 m ²	60,01 €		
14	DG	W	leer	212,28 m ²		424,56 €	
Summe/Monat				957,48 m ²	679,28 €	1.454,60 €	2.133,88 €
Summe/Jahr					2.133,88 x 12 =		25.606,56 €
– nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten						3 %	-768,20 €

– Mietausfallwagnis	5 %	-1.280,33 €
– Instandhaltung (€/m ² p.m.)	0,50 €	-5.744,88 €
Jahresreinertrag lt Beschluss des BFG vom 13.09.2022		17.813,15 €
gesetzliche Restnutzungsdauer	67 Jahre	
Liegenschaftszinssatz	3,0 %	
Rentenbarwertfaktor	28,73305	
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung und Verpachtung		511.826,13 €

Grundkostenanteil	957,48 m ²	zu 686,71 € =	657.511,09 €
Restnutzungsdauer (n) = 67 Jahre, Liegenschaftszinssatz (i) = 3,0 %, Diskontierungs(Abzinsungs)faktor = $1/q^n$ $q = 1 + i$, $q = 1,03$ Diskontierungsfaktor = $1/1,03^{67} = 0,138008535$			
abgezinster (diskontierter) Bodenwert = $657.511,09 € \times 0,138008535 = 90.742,14 €$			

zzgl. diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandsflächen				90.742,14 €
abzügl. Sanierungsbedarf Top 4				-15.468,00 €
Summe				587.100,27 €
fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfrei gerundet				587.000,00 €
Nebenkosten:	Grunderwerbsteuer	3,5 % von 587.000 €	20.545,00 €	
	Eintragungsgebühr	1,1 % von 587.000 €	6.457,00 €	27.002,00 €
				614.002,00 €
abzüglich 20 % Grundanteil				-122.800,40 €
Gebäudeanteil				491.201,60 €
Abschreibungsquote pro Jahr: 1,5 %				7.368,02 €
abzüglich Privatnutzung 8,5 %				-626,28 €
AfA vom vermieteten Teil				6.741,74 €
AfA gerundet				6.742,00 €

In der Begründung führte das Bundesfinanzgericht aus, dass in der Berufungsentscheidung des UFS vom 24.11.2011 – im Hinblick auf den laut Gutachten ***B*** (Seite 20) „mäßigen“ Zustand des „Gastrolokals“ („keine Innentoiletanlagen, diese seien über den Hausgang zu erreichen, Elektrik veraltet, ein Lagerraum unsaniert“) – für das Gastlokal eine fiktive Miete in Höhe von 502 € pro Monat in Ansatz gebracht worden sei. Da der Verwaltungsgerichtshof in seinem dazu ergangenen Erkenntnis diese Abweichung vom Gutachten ***B*** nicht bemängelt habe, werde die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im Beschluss vom 10.02.2023 adaptiert und – wie bereits im Beschluss vom 13.09.2022 – eine fiktive Miete für das Gastlokal in Höhe von 502 € pro Monat, in Ansatz gebracht.

Bezüglich der im Gutachten von SV ***C*** ausgewiesenen „jährlichen Abschreibung“ in Höhe von 18.107 € werde auf Folgendes hingewiesen: Nach Abzug einer Privatnutzung von 8,5 % (ds 1.539,10 €) verbleibe eine AfA für den vermieteten Teil des Gebäudes in Höhe von 16.567,90 €,

gerundet 16.600 €. Bei Berücksichtigung einer AfA von 16.600 € in den Jahren 2002 bis 2020 ergebe sich für diese 19 Jahre ein Gesamtverlust von -148.404,81 €:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung			
Jahr	lt Erklärung	+ AfA	Jahresreinertrag
2002	-9.760,00 €	+17.563,00 €	+7.803,00 €
2003	-6.739,23 €	+17.563,00 €	+10.823,77 €
2004	-4.986,85 €	+17.563,00 €	+12.576,15 €
2005	-16.866,10 €	+17.563,00 €	+696,90 €
2006	-23.195,33 €	+17.563,00 €	-5.632,33 €
2007	-20.414,83 €	+17.563,00 €	-2.851,83 €
2008	-21.437,39 €	+17.563,00 €	-3.874,39 €
2009	-16.780,59 €	+17.563,00 €	+782,41 €
2010	-11.594,40 €	+17.200,00 €	+5.605,60 €
2011	1.425,36 €	+17.200,00 €	+18.625,36 €
2012	-702,04 €	+17.200,00 €	+16.497,96 €
2013	-9.872,31 €	+17.200,00 €	+7.327,69 €
2014	-4.411,48 €	+17.200,00 €	+12.788,52 €
2015	-10.797,96 €	+17.200,00 €	+6.402,04 €
2016	20,93 €	+20.065,00 €	+20.085,93 €
2017	-9.989,76 €	+20.065,00 €	+10.075,24 €
2018	-4.559,80 €	+20.065,00 €	+15.505,20 €
2019	-2.778,04 €	+20.065,00 €	+17.286,96 €
Jahresreinertrag der Jahre 2002 – 2019 lt Beschluss vom 13.09.2022			150.524,18 €
2020	-3.593,99 €	+20.065,00 €	+16.471,01 €
Jahresreinertrag der Jahre 2002 – 2020			166.995,19 €
– 16.600 € AfA x 19 Jahre			-315.400,00 €
Gesamtverlust der Jahre 2002 – 2020			-148.404,81 €

Gemäß § 2 Abs 3 LVO II idF BGBl 358/1997 sei bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung die Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, nach dem Verhältnis des Zeitraumes zu beurteilen, innerhalb dessen ein Gesamtüberschuss geplant sei, zu einem absehbaren Zeitraum.

Im Hinblick darauf, dass der absehbare Zeitraum bei entgeltlicher Gebäudeüberlassung mit 25 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung und höchstens 28 Jahren ab dem ersten Anfallen von Aufwendungen festgelegt sei, werde eine jährliche Abschreibung laut Gutachten SV ***C*** in Höhe von 18.107 €, abzüglich einer Privatnutzung von 8,5 % (ds 1.539,10 €), somit in Höhe von 16.600 €, keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zulassen.

Mit Schriftsatz vom 08.08.2023 teilte die Abgabenbehörde mit, dass im Wesentlichen auf das bisherige Vorbringen verwiesen werde. Ergänzend werde betreffend die Renovierungskosten hinsichtlich Top 4 auf die tatsächlichen Renovierungskosten laut BFG-Erkenntnis (gemeint: UFS-Berufungsentscheidung) hingewiesen (siehe Seite 44 (gemeint: 42) des Erkenntnisses).

Mit Schriftsatz vom 08.08.2023 führte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin aus, dass die mehrfachen Berechnungen des BFG an dem Umstand krankten, dass nicht berücksichtigt worden sei, dass es sich bei der Liegenschaft um einen Altbau im Vollanwendungsbereich des MRG handle, dessen Mietzins aufgrund dieser mietzinsbeschränkenden Bestimmungen reduziert sei und daher die Marktmieten aufgrund der sogenannten under-rent-Situation heranzuziehen seien, wobei auf die Seiten 31 und 32 des Gutachten des Sachverständigen ***C*** verwiesen werde.

Zur Bewertung auf den Seiten 1 und 2 des Beschlusses vom 27.06.2023 werde angemerkt, dass nicht die marktkonformen Mieten in Ansatz gebracht worden seien, weshalb der kapitalisierte Reinertrag per se unrichtig sei.

Es müsste auch dem BFG klar sein, dass die unbefristeten Mietverträge, die von der Beschwerdeführerin „mitgeerbt“ worden seien, den nachhaltigen Ertrag negativ beeinflussten, wobei durch entsprechende Maßnahmen und Neuvermietungen ohnehin wesentliche Mietsteigerungen hätten erzielt werden können, sodass die Betrachtung von etwa 20 Jahren in den älteren Gutachten und den älteren Entscheidungen des BFG sich deswegen relativierten, weil eben tatsächlich durch das Freiwerden einiger Wohnungen, die Einnahmensituation wesentlich günstiger hätten gestaltet werden können. Hilfsweise werde auf den Steuerakt der Beschwerdeführerin verwiesen und die darin enthaltenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen. Dies führe zwingend auch dazu, dass die Überlegungen im 2. Teil des erwähnten Beschlusses im Hinblick auf Liebhaberei obsolet seien, weil kein entgeltlicher Eigentumserwerb stattgefunden habe, denn wenn ein solcher stattgefunden hätte, wäre ja die Frage des Verkehrswertes überhaupt nicht gegeben, denn dann würde ja der Kaufpreis in Ansatz zu bringen sein.

Es sei daher die diesbezügliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes heranzuziehen, nämlich dahingehend, dass eben wegen der gesetzlichen Beschränkung der vereinbarten Mietzinse ein freies Agieren auf dem Immobilienmarkt für die Beschwerdeführerin (noch) nicht möglich sei und daher aufgrund dieser vom Gesetzgeber bewusst gewollten Barriere eine vollkommen andere Betrachtung in Hinblick auf Liebhaberei vorzunehmen sei (VwGH 23.03.2000, 97/15/0009; 29.01.2003, 97/13/0015; 09.12.1992, 92/13/0077; 25.11.1999, 97/15/0144; 16.02.2006, 2004/14/0082; 30.03.2011, 2005/13/0148).

Ausdrücklich werde eingewandt, dass bei einem Objekt, wie dem verfahrensgegenständlichen, von Liebhaberei überhaupt nicht gesprochen werden könne und dürfe. Vorsorglich werde auch noch darauf hingewiesen, dass noch eine mündliche Beschwerdeverhandlung abzuhalten sein werde.

Der steuerliche Vertreter brachte seine Hoffnung zum Ausdruck, dass der Verwaltungs-

gerichtshof nicht neuerlich mit dem gegenständlichen Beschwerdefall beschäftigt werden müsse, sondern ein Kompromiss gefunden werden könne.

Es wurde daher beantragt, einen AfA-Betrag von rund € 16.600,00 pro Jahr in Ansatz zu bringen, dies in Entsprechung der gutachterlichen Feststellungen des Sachverständigen ***C***, auf Basis eines Gebäudewertes von rund € 905.000,00 laut Seite 42 des Gutachtens ***GZ***, welches am 15.05.2023 im Original dem BFG übermittelt worden sei, wobei dieses am 19.05.2023 beim BFG eingelangt sei.

Dem Schriftsatz angeschlossen wurde eine Stellungnahme von Herrn ***C*** zur Stellungnahme der Abgabenbehörde vom 16.06.2023 und wie folgt ausgeführt:

Der Gebäudezustand sei durch eine durchgeführte Befundaufnahme 28. April 2023 durch den Sachverständigen persönlich erhoben worden. Es sei festgestellt worden, dass sich das Gebäude zum Besichtigungstag in einem weitgehend durchschnittlichen Erhaltungszustand befinde. Da der Bewertungsstichtag in der Vergangenheit liege, sei eine rückwirkende Befundaufnahme zur Beurteilung der tatsächlichen Gegebenheiten nicht möglich. Allerdings sei der Erhaltungszustand aus „kaufmännischer Vorsicht“ auch zum historischen Stichtage mit gut-durchschnittlich angenommen worden, was aufgrund der Gegebenheiten (es seien aus Sicht des Sachverständigen keine massiven bauwerksverjüngenden Maßnahmen innerhalb der letzten 25 Jahre am Gebäude durchgeführt worden) nachvollziehbar und plausibel erscheine. Daher sei der Ansatz des Gebäudezustandes bzw der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer mit 50 Jahren (ab Stichtag 2001) plausibel und richtig.

Bezüglich der Ausführungen der Abgabenbehörde, wonach das Gutachten nicht über einen ausreichenden Befundteil verfüge und daher keine Aussagen über den Verkehrswert zum historischen Stichtag ermögliche, führte Herr ***C*** aus, dass das von ihm erstattete Privatgutachten nach bestem Wissen und Gewissen und nach der gängigen Bewertungslehre erstattet worden sei. Es sei sehr wohl ein Befund (rd 10 Seiten – S 13-23 des Gutachtens) erstellt und auf dessen Basis eine Schlussfolgerung zum Verkehrswert des Objektes (bzw den fiktiven Anschaffungskosten zum historischen Stichtag) gezogen worden.

Hinsichtlich der Höhe des Liegenschaftszinses verwies Herr ***C*** darauf, dass es sich bei der mietvertraglichen Situation um eine klassische „Underrent-Situation“ zum Bewertungsstichtag handle. Das Gebäude sei für durchschnittlich rd € 3,00 / m² pM vermietet worden (dabei ziehe das Geschäftslokal den Ertrag sogar deutlich nach oben). Es sei methodisch daher schlichtweg falsch dieses bestehende Mietsteigerungspotential nicht einzupreisen (in einem reduzierten Liegenschaftszinssatz üblicherweise, wie im Gutachten geschehen).

Weiters sei es methodisch richtig mit diesem reduzierten Liegenschaftszinssatz zu kalkulieren – vor allem werde auf die Dauer von 15 Jahren für die Wohnungen bzw 10 Jahren für das Geschäft (Annahme nach üblichen Investorenverhalten am Wiener Zinshausmarkt) mit dieser Underrent-Situation gerechnet (siehe Seite 40, wo der Barwert dieser Underrent-Situation wieder mit -€ 276.234 vom ermittelten Ertragswert in Abzug gebracht worden sei). Die Behauptung „Doppelberücksichtigung desselben Parameters“ gelte daher nicht und werde

zurückgewiesen.

Auch das DG-Potential sei nicht „doppelt berücksichtigt“ worden. Die Aussage, dass der Betrag von € 106.000,00 offensichtlich dem Gewinn im Fall einer fiktiven Veräußerung nach fiktiver Errichtung entspreche, sei ebenfalls nicht richtig. Der Betrag von rd € 106.000 entspreche dem Wert des Rohdachbodens zum Bewertungsstichtag (im unausgebauten und nicht baubewilligten Zustand). Anbei würden in diesem Zusammenhang zwei Transaktionen ähnlicher Rohdachböden in der nahen Umgebung des Bewertungsgegenstandes unter Beilage 1 anhängen – daraus sei ersichtlich, dass der in Ansatz gebrachte Wert durchaus realistisch sei.

Zudem könne der Wert des Rohdachbodens auch im normierten Residualverfahren gem ÖNORM B 1802-3 abgeleitet werden. Dabei sei vom fiktiven Veräußerungserlös von Erstbezugs-Wohnungen im Dachgeschoß auszugehen und deduktiv der tragfähige Liegenschaftswert des Rohdachbodens abzuleiten. Unter Beilage 2 seien Erstbezugs-Verkaufspreise für Eigentums-Wohnungen zu finden. Diese bewegten sich für die Qualitätsstufe Q 1 bei rd € 2.300 / m² NFL. Die historischen Ausbaurkosten des DG betrügen im Jahr 2001 lediglich rd € 1.200 - € 1.300 netto, sohin rd € 1.500 brutto / m² NFL. Dies ergebe nach Abzug eines Developer-Gewinns von rd 20 % immer noch einen tragfähigen Ankaufswert für den Rohdachboden im Bereiche von rd € 500 / m² NFL. Was sich mit dem Wertansatz im Gutachten decke.

Die Aussage, dass für eine „nicht als Wohnraum genehmigte Räumlichkeit“ kein Mietwert anzusetzen sei, entbehre jeglicher Logik, zumal auch ein Rohdachboden (im unausgebauten und nicht bewilligten Zustand) einen gewissen Wert habe (wie beiliegende Transaktionen unter Beilage 1 belegten).

Der Sachverständige habe in seiner Eigenschaft als Immobilienexperte den Markt bzw die Gepflogenheiten bestmöglich abzubilden. Nun gehörten in der Realität Zinshäuser zu einer Liegenschaftsgattung, welche tendenziell nicht unter Privaten transaktioniert würden, sondern hauptsächlich von Maklern angeboten würden. Wenn Maklergebühren aus rechtlicher Sicht ausgeschlossen würden, dann sollten sie das werden, dennoch werde als Gutachter darauf hingewiesen, dass in der Realität fast immer eine entsprechende Maklerprovision zu bezahlen sein werde, zumal das Gros der Transaktionen über Makler laufe. Daher sei diese Nebengebühr auch in Ansatz gebracht worden.

Bezüglich Nutzungsdauer / Rohertrag führte Herr ***C*** aus, dass der Sachverständige in seiner Expertise immer den Markt widerzuspiegeln habe und somit auch die Fähigkeit zu besitzen habe, das übliche Investorenverhalten am jeweiligen Teilmarkt zu berücksichtigen. Im konkreten sei der Wiener Zinshausmarkt, wie ein Bauträger bzw Investor agiere, einzuschätzen gewesen. In diesem Zusammenhang werde darauf hingewiesen, dass eine Term & Reversion Methode in Ansatz gebracht worden sei. Die durchschnittliche Restlaufzeit für unbefristete Mietverhältnisse (bei derartigen Wohnungsgrößen – eher Kleinwohnungen) werden mit 15 Jahren angesetzt. Für das Geschäftslokal werde von 10 Jahren ausgegangen, zumal der HMZ weitgehend marktkonform gewesen sei und der Betreiberwechsel in der Gastronomie eher

häufiger und in kürzeren Abständen passiere.

Hinsichtlich des Bodenwertes teilte der steuerliche Vertreter mit, dass das Grundstück eine Bauklasse 3 aufweise. Allerdings sei bei der Wertermittlung auch berücksichtigt worden, dass nur rd 50 % des Grundstücks Bauklasse 3 aufwies und der Rest Bauklasse 1 gewidmet sei. Der Vergleich sei daher absolut zulässig, zumal im Jahr 2001 die bauliche Ausnutzbarkeit noch von untergeordneter Rolle gewesen sei, als aktuell in Zeiten immer knapper werdender Grundstücksressourcen.

Dass der ermittelte Verkehrswert (bzw in weiterer Folge die fiktiven AK) marktüblich gewesen seien bzw in einer üblichen Bandbreite gelegen hätten, zeige auch der näherungsweise Wert von gebrauchten Eigentumswohnungen (von € 1.097 - € 1.744 / m² NFL). Der ermittelte Verkehrswert betrage € 922.000 (ohne DG) – dies seien rd € 1.230 / m² NFL gewesen was sich richtigerweise im unteren Bereich der Bandbreite bewege, zumal die mietvertragliche Situation Underrented und der Zustand als gut bis durchschnittlich zu verstehen gewesen sei.

Als Beilage 1 wurden die Eckdaten zweiter Kaufverträge über Dachböden in der nahen Umgebung des Bewertungsgegenstandes übermittelt, aus denen Folgendes hervorgeht: mit Kaufvertrag vom 06.06.2013 sei ein Dachboden mit einer Nutzfläche von 348,66 m² zum Kaufpreis von 210.000 € (ds 602,31 €/m²) ver-/gekauft worden, an dem im Jahr 2001 Wohnungseigentum begründet worden sei und mit Kaufvertrag vom 06.02.2012 sei ein noch unausgebauter Rohdachboden, ohne Angabe der Nutzfläche, zum Kaufpreis von 177.531 € ver-/gekauft worden.

Als Beilage 2 wurde eine Tabelle bezüglich der Erstbezugs-Verkaufspreise für Eigentums-Wohnungen übermittelt, derzufolge diese im Jahr 2000, in ***X***, bei sehr gutem Wohnwert 2.326 €, bei gutem Wohnwert 1.635 € und bei mittlerem Wohnwert 1.671 € betragen hätten.

Mit Beschluss vom 17.08.2023 wurde die beschwerdeführende Partei – bezüglich ihrer Ausführungen in ihrem Schriftsatz vom 08.08.2023, wonach vorsorglich auch noch darauf hingewiesen werde, dass noch eine mündliche Beschwerdeverhandlung abzuhalten sein werde – ersucht, bis spätestens 05.09.2023 mitzuteilen, aufgrund welcher Umstände die beschwerdeführende Partei davon ausgehe, dass eine mündliche Verhandlung beantragt und den Schriftsatz nachzureiche, in dem der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt worden sei.

Der Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 17.08.2023 wurde nachweislich am 22.08.2023 übernommen und bis dato nicht beantwortet.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sacherhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin erwarb Ende 2000 mit Stichtag 01.01.2001 im Rahmen einer gemischten Schenkung ein Mietwohngrundstück und machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 im Sinne des § 16 Abs 1 Z 8 lit b zweiter Satz EStG 1988 als

Absetzung für Abnutzung 4 % von (fiktiven) Anschaffungskosten in der Höhe von 455.000 €, somit 18.200 € geltend.

Die Summe der Nutzfläche der zwölf im Gebäude sich befindlichen Wohnungen einschließlich des bereits seit mehr als zwanzig Jahre leerstehenden Geschäftslokals (122,90 m²) beträgt 745,20 m², die Nutzfläche der von der Beschwerdeführerin bewohnten Wohnung (Top 7) beträgt 81,34 m², jene der zum 01.01.2001 leerstehenden Wohnung (Top 4) 38,67 m² und jene des Dachbodens 212,28 m².

Die fiktiven Anschaffungskosten für den Gebäudeanteil der Liegenschaft ***Adresse***, KG ***X***, EZ ***123***, GST-Nr. ***456*** betragen 665.764 € unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren, eines Liegenschaftszinssatzes von 3 %, von Nebenkosten in Höhe von 4,6 %, und des Umstandes, dass bis dato weder das Dachgeschoss ausgebaut noch ein Lift errichtet wurde. Ebenso wenig wurden Motorradeinstellplätze im Hof und Lagerflächen bzw Parkplätze im Keller vermietet sowie hofseitig Balkone ausgebaut.

Die jährliche Abschreibung für Abnutzung beträgt – unter Berücksichtigung einer Privatnutzung von 8,5 % – 9.137,61 €.

Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde nicht gestellt.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den von der Abgabenbehörde dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Unterlagen, dem Gutachten der ***B*** GmbH vom 01.09.2010, dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.04.2015, Zl. 2012/13/0004, den Schriftsätzen der beschwerdeführenden Partei vom 29.11.2022, 08.03.2023, 11.04.2023, 09.05.2023 und vom 08.08.2023, den Stellungnahmen der Abgabenbehörde vom 18.10.2022, 20.01.2023, 29.03.2023, 16.06.2023 und 08.08.2023, dem Gutachten von SV ***C*** vom 09.05.2023, der Stellungnahme von SV ***C*** vom 04.07.2023 sowie der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Im Gutachten der ***B*** GmbH vom 01.09.2010 wurde bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft von einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von 50 Jahren ausgegangen, während der unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 24.11.2011 von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren ausging. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2012/13/0004, das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei in ihrer Beschwerde vom 05.01.2012 gegen die erwähnte Berufungsentscheidung, wonach der Bauzustand des Gebäudes nicht entsprechend berücksichtigt worden sei, wodurch sie in ihrem Recht auf Einhaltung der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 BAO verletzt worden sei, nicht aufgegriffen.

Im nunmehr, mehr als zwölf Jahre nach dem ersten Gutachten und mehr als 22 Jahre nach dem Bewertungsstichtag vorgelegten Gutachten von SV ***C*** vom 09.05.2023, wird auf Seite 20

und 21 auszugsweise ausgeführt: *„Eine Besichtigung konnte durchgeführt werden – es konnten allerdings aufgrund der gänzlich vermieteten Situation lediglich die Allgemeinteile besichtigt werden. Für ergänzende Informationen zum Erhaltungszustand wird auf das vorliegende Gutachten des Kollegen SV ***B*** referenziert. Es wurde auftragsgemäß nicht in den Bauakt der Liegenschaft bei der zuständigen Behörde Einsicht genommen. [...] Der Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes wurde durch äußeren Augenschein anlässlich der Befundaufnahme bzw auf Basis von Aussagen der Auftraggeberin bestmöglich zum Bewertungsstichtag festgestellt.“*

Soweit im Gutachten der Umstand, dass lediglich die Allgemeinteile hätten besichtigt werden können mit *„der gänzlich vermieteten Situation“* begründet wird, ist bei der Besichtigung am 28.04.2023 offensichtlich das Gastrolokal im Erdgeschoss – sofern dieses nicht zu den Allgemeinteilen zählt – übersehen worden. Dieses war zum Bewertungsstichtag 01.01.2001 und ist nun seit mehr als 20 Jahren unvermietet.

Wenn – abgesehen vom äußeren Augenschein – für ergänzende Informationen zum Erhaltungszustand auf das vorliegende Gutachten des Kollegen SV ***B*** verwiesen wird, der Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes auf Basis von Aussagen der Auftraggeberin festgestellt wurde und auftragsgemäß nicht in den Bauakt der Liegenschaft bei der zuständigen Behörde Einsicht genommen wurde, weist dies darauf hin, dass bei der Ermittlung des Bau- und Erhaltungszustandes ein detailliertes Eingehen auf den konkreten Bauzustand unterlassen und beispielsweise keine Baustoff- oder Bauteilprüfung vorgenommen wurde. Vielmehr wurde nur das berücksichtigt, was bei der Besichtigung erkennbar war. Diesbezüglich wurde dann auf Seite 21 des Gutachtens auch ausgeführt, dass das gegenständliche Gebäude sich *„soweit ersichtlich weitgehend“* in einem guten Bau- und Erhaltungszustand befinde, *„offenkundig“* die laufenden Instandhaltungsarbeiten durchgeführt worden seien und rückgestauter Reparaturbedarf *„offenkundig“* nicht vorhanden sei. Aber gerade diese erwähnten Feststellungen, wie der weitgehend gute Bau- und Erhaltungszustand, die offenkundig laufenden durchgeführten Instandhaltungsarbeiten und der offenkundig nicht vorhandene rückgestaute Reparaturbedarf, zusammen mit dem Umstand, dass Baumängel und Bauschäden nicht bekannt seien, sind ein Hinweis darauf, dass nicht von einer kürzeren als der gesetzlichen Restnutzungsdauer auszugehen sein wird. Nur dann, wenn sich die Nutzungs-verhältnisse grundlegend ändern (außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung; Wechsel im Nutzungseinsatz, der auch zu einer Änderung des gesetzlichen AfA-Satzes führt) kann auf Grund eines angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf eine nachgewiesenen AfA umgestiegen werden (vgl VwGH vom 20.12.2006, 2002/13/0112).

Auf Seite 39 des Gutachtens heißt es weiter : *„Offenkundig wurden die laufenden Instandhaltungsarbeiten aber auch Instandsetzungs- oder Herstellungsarbeiten vor einiger Zeit veranlasst. Rückgestauter Reparaturaufwand ist per heute zwar ersichtlich, allerdings ist anzunehmen, dass dieser vor rd 23 Jahren nicht bestand (dies zeigt auch die Beschreibung des GA SV ***B***, welches ja vor rd 13 Jahren angefertigt wurde). Auf Basis dieser Bewertungsannahmen wird die wirtschaftliche Restnutzungsdauer der Baulichkeit – auch im*

Hinblick auf die offenkundig getätigten Instandsetzungen, welche notwendig waren, um eine marktkonforme Vermietung zu ermöglichen und sich entsprechend bauwerksverjüngend auswirken – mit 50 Jahren angenommen“.

Wenn im Gutachten nun davon ausgegangen wird, dass „offenkundig die laufenden Instandhaltungsarbeiten aber auch Instandsetzungs- oder Herstellungsarbeiten vor einiger Zeit veranlasst worden seien“, so wird nicht nachvollziehbar dargelegt, welche konkreten laufenden Instandhaltungsarbeiten, Instandsetzungs- oder Herstellungsarbeiten und in welchen Zeiträumen erfolgt sein sollen. Im Zusammenhang mit etwaigen Herstellungskosten sei nur darauf hingewiesen, dass bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten durch die Beschwerdeführerin im Schriftsatz vom 29.11.2022, Miete für Balkone und Miete für einspurige Fahrzeuge in Ansatz gebracht wurde, ohne Balkone und Abstellplätze für einspurige Fahrzeuge jemals errichtet bzw vermietet zu haben. Soweit auf Seite 39 ausgeführt wird, dass „rückgestauter Reparaturaufwand per heute zwar ersichtlich sei“, so steht diese Feststellung im Widerspruch zu jener auf Seite 21 des Gutachtens, wo explizit festgehalten wird, dass „rückgestauter Reparaturaufwand offenkundig nicht vorhanden sei“. Wenn laut Gutachten anzunehmen sei, dass der rückgestaute Reparaturaufwand mit Verweis auf das GA SV ***B*** vor rd 23 Jahren nicht bestanden hätte, lässt das Gutachten Ausführungen darüber vermissen, auf welche konkreten Umstände sich diese Annahme stützt. Soweit auf Seite 39 ausgeführt wird, dass „die offenkundig getätigten Instandsetzungen [...] sich entsprechend bauwerksverjüngend auswirken“, so steht diese Feststellung im Widerspruch zu jener auf Seite 1 der Stellungnahme des SV ***C*** vom 04.07.2023, wo festgestellt wird, dass aus Sicht des Sachverständigen „keine massiven bauwerksverjüngenden Maßnahmen innerhalb der letzten 25 Jahre am Gebäude durchgeführt“ worden seien.

Im Hinblick darauf, dass im Gutachten vom 09.05.2023 kein detailliertes Eingehen auf den Bauzustand – weder zum Besichtigungstichtag, noch zum Bewertungstichtag – erfolgt ist, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung getroffen wurden, kein nachvollziehbarer Bezug zwischen dem solchermaßen erhobenen Zustand und der angesetzten Restnutzungsdauer von 50 Jahren hergestellt wurde, widersprüchliche Aussagen zu rückgestautem Reparaturaufwand und bauwerksverjüngenden Maßnahmen getroffen wurden, ist das vorgelegte Gutachten nicht geeignet, eine kürzere als die gesetzlich vermutete Nutzungsdauer nachzuweisen und somit einen höheren AfA-Satz zu stützen.

Im Gutachten der ***B*** GmbH vom 01.09.2010 wurde bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft von einem Liegenschaftszinssatz in der Höhe von 2 % ausgegangen, während der unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 24.11.2011 von einem Liegenschaftszinssatz von 3 % ausging. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2012/13/0004, das Abweichen vom Gutachten durch den unabhängigen Finanzsenat nicht bemängelt.

Im nunmehr vorgelegten Gutachten von SV ***C*** vom 09.05.2023, wird auf Seite 35 (Abbildung 24) eine Tabelle „Empfehlung Liegenschaftszinssätze“ aus dem Heft „der

Sachverständige“ (Heft 3/1995) wiedergegeben, derzufolge ein Liegenschaftszinssatz für Wohnliegenschaften mit hochwertiger Lage zwischen 2,0 – 4,0 %, mit sehr guter Lage zwischen 2,5 – 4,5 %, mit guter Lage zwischen 3,0 – 5,0 % und mit mäßiger Lage zwischen 3,5 – 5,5 % ausgewiesen wird:

LIEGENSCHAFTSART	LAGE			
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	2,0 – 4,0 %	2,5 – 4,5 %	3,0 – 5,0 %	3,5 – 5,5 %

Weiter wurde ausgeführt: „Die Bruttorenditen des Bewertungsobjektes werden auf Basis dieser Erhebungen und eigenen Datenmaterials sowie unter Berücksichtigung der zum Stichtag bestehenden massiven Underrent-Situation (welche ein entsprechendes Mietsteigerungspotential erwarten lässt) folgend mit rd. 2,91 % (Bruttoanfangsrendite) sowie rd. 4,62 % (nachhaltige Bruttorendite auf Basis nachhaltiger Mieten) angenommen. Diese Bruttorenditen entsprechen einem retrograd abgeleiteten Liegenschaftszinssatz von 2,00 % und erscheinen im Hinblick auf die mietvertragliche Situation, die Konfiguration der Liegenschaft, der Mikrolage und Restnutzungsdauer (50 Jahre) somit plausibel.“

Soweit in diesem Zusammenhang auf „eigenes Datenmaterial“ zurückgegriffen wird, ist dem entgegenzuhalten, dass damit keine Vorstellung darüber vermittelt wird, um welche Art von Daten es sich dabei konkret handelt, wie umfangreich, wie aktuell dieses „eigene Datenmaterial“ ist und inwieweit es geeignet ist, auf das gegenständliche Bewertungsobjektes angewendet zu werden. Ebenso wenig nachvollziehbar ist, wie von einer Bruttoanfangsrendite von rd. 2,91 % und einer nachhaltigen Bruttorendite auf Basis nachhaltiger Mieten von rd. 4,62 % ein Liegenschaftszinssatz von 2,00 % retrograd abgeleitet wurde.

In diesem Zusammenhang sei noch auf die Abbildung 13 auf Seite 20 des Gutachtens vom 09.05.2023 verwiesen, aus der hervorgeht, dass die „Einschätzung der Lagekriterien, Verkehrsverhältnisse und der Infrastruktur“ bezüglich der Kriterien „Wohnlage“, „Individualverkehr“, „Öffentlicher Verkehr“, „Gewerbliche Infrastruktur“, „Soziale Infrastruktur“, „Immissionsbelastung“ und „Standortimage“ nicht von ausgezeichnet und auch nicht von sehr gut, sondern von gut ausgeht und das Kriterium „Parkplatzmöglichkeit auf

öffentlichem Grund“ mit mittelmäßig bewertet wird:

Lagekriterien, Verkehrsverhältnisse & Infrastruktur						
	ausgezeichnet	sehr gut	gut	mittelmäßig	schlecht	sehr schlecht
Wohnlage						
Individualverkehr						
Öffentlicher Verkehr						
Parkmöglichkeit auf öffentlichem Grund						
Öffentliche Parkgarage						
Gewerbliche Infrastruktur						
Soziale Infrastruktur						
Immissionsbelastung						
Standortimage						

Abbildung 13:

Verkehrsverhältnisse und Infrastruktur

Im Hinblick auf den undefinierten Begriff des „eigenen Datenmaterials“, der nicht nachvollziehbaren retrograden Ableitung des Liegenschaftszinssatzes und den Umstand, dass das Gutachten nicht erkennen lässt, weshalb bei der gegenständlichen Wohnliegenschaft von einer „hochwertigen“ Lage ausgegangen wird, wenn wie aus Abbildung 13 ersichtlich, kein einziges Kriterium bezüglich „Lage, Verkehrsverhältnisse & Infrastruktur“ eine ausgezeichnete oder wenigstens sehr gute Bewertung aufweist, ist bei der Ermittlung des Ertragswertes ein Liegenschaftszinssatz von 3 % anzunehmen, zumal der steuerliche Vertreter in seiner E-Mail vom 08.03.2023 bei der Berechnung der Abschreibung einen Quadratmeterpreis für eine Wohnung in „mittlerer Wohnlage“ in Ansatz bringt. Der Verweis der steuerlichen Vertretung im Schriftsatz vom 09.05.2023 auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 07.06.2022, GZ. RV/7100254/2022, in welchem – was die Verzinsung des Bodenwertes betrifft – sogar 1,25 % in Ansatz gebracht worden sei, ist nicht hilfreich, weil die näheren Umstände bezüglich des Ansatzes eines Kapitalisierungszinses von 1,25 % aus dem Erkenntnis nicht hervorgehen und über die diesbezüglich anhängige Revision vom Verwaltungsgerichtshof noch nicht entschieden wurde.

Im Gutachten der ***B*** GmbH vom 01.09.2010 wurden bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft Nebenkosten in Höhe von 4,5 % in Ansatz gebracht, während der unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 24.11.2011 vom Ansatz von Anschaffungsnebenkosten Abstand genommen hat. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2012/13/0004, das Abweichen vom Gutachten durch den unabhängigen Finanzsenat nicht bemängelt.

Im nunmehr vorgelegten Gutachten von SV ***C*** vom 09.05.2023 wird auf Seite 41

ausgeführt, dass als fiktive Nebenkosten nur jene Kosten berücksichtigt werden könnten, die bei einem gedachten Erwerb jedenfalls angefallen wären, wie insbesondere die Grunderwerbsteuer, Maklergebühren (bei Zinshäusern üblich). Grundbucheintragungsgebühren, Unterschriftsbeglaubigungsgebühren oder Firmenbucheintragungsgebühren seien bei tatsächlichem Anfall in der angefallenen Höhe anzusetzen. Die Erwerbsnebenkosten würden marktkonform mit 7,50 % festgesetzt.

Bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft durch das Bundesfinanzgericht wurden im Beschluss vom 10.02.2023 und vom 27.06.2023 mit Hinweis auf § 7 Z 3 GrEStG 1987, Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % und mit Hinweis auf § 32 TP 9 lit b Z 1 GGG 1984, Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1 % berücksichtigt.

In seiner Stellungnahme vom 04.07.2023 führt der SV ***C*** aus, dass Zinshäuser zu einer Liegenschaftsgattung gehörten, welche tendenziell nicht unter Privaten transaktioniert würden, sondern hauptsächlich von Maklern angeboten würden und in der Realität fast immer eine entsprechende Maklerprovision zu bezahlen sein werde, zumal das Gros der Transaktionen über Makler laufe. Diesbezüglich wird auf Punkt 1.10.1 des Gutachtens vom 09.05.2023 (Seite 7) verwiesen, wonach die fiktiven Anschaffungskosten iS der EStR 2000 idGF zu ermitteln seien und in diesen (Rz 6441) jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass „als fiktive Nebenkosten aber nur jene Kosten berücksichtigt werden könnten, die bei einem gedachten Erwerb jedenfalls angefallen wären, wie insbesondere Grunderwerbsteuer, nicht aber Maklergebühren“.

Im Hinblick darauf, dass der steuerliche Vertreter in seiner E-Mail vom 08.03.2023 bei der Berechnung der Abschreibung – entsprechend den Beschlüssen des Bundesfinanzgerichts vom 10.02.2023 und vom 27.06.2023 – Nebenspesen in Höhe von 4,6 % in Ansatz bringt und auch im Gutachten der ***B*** GmbH vom 01.09.2010 bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft Nebenkosten lediglich in Höhe von 4,5 % in Ansatz gebracht werden, wird vom Ansatz von Maklergebühren Abstand genommen.

Bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft werden daher wie bereits in den beiden erwähnten Beschlüssen die fiktiven Nebenkosten in Höhe von 4,6 % (3,5 % Grunderwerbsteuer und 1,1 % Eintragungsgebühr) berücksichtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof führt in seinem Erkenntnis vom 29.04.2015, 2012/13/0004 aus, dass in der Beschwerde dargelegt worden sei, dass der Abzug von 10,92 % Privatnutzung sich auf den Flächenanteil ohne Dachboden bezogen habe während bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten von einer fiktiven Vermietung auch des Dachbodens ausgegangen worden sei. Im Hinblick darauf, dass die von der Beschwerdeführerin bewohnte Top 7 über eine Nutzfläche von 81,34 m² verfügt, die gesamte Liegenschaft einschließlich des Dachgeschosses (212,28 m²) eine Nutzfläche von 957,48 m² aufweist, ist von der ermittelten Absetzung für Abnutzung (AfA) ein Abzug in Höhe von 8,5 % ($= 81,34 \text{ m}^2 \times 100 / 957,48 \text{ m}^2$) für die private Nutzung der Wohnung Top 7 durch die Beschwerdeführerin zu berücksichtigen.

Der Verwaltungsgerichtshof bemängelt in seinem Erkenntnis Zl. 2012/13/0004 zur Berufungsentscheidung GZ. RV/0857-W/05, dass die belangte Behörde, wenn sie in ihrer Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten – im Gegensatz zum Gutachten vom September 2010 – Herstellungskosten für den Dachboden aufgenommen habe, so hätte sie sich mit der auffallend niedrigen Höhe der im Gutachten für den Dachboden angesetzten fiktiven Miete auseinandersetzen müssen. Da die im Gutachten angesetzte fiktive Miete von 2 € pro m² wohl nur für einen unausgebauten Dachboden erzielbar gewesen sein wird, und im Gutachten auch keine Herstellungskosten für den Ausbau des Dachbodens berücksichtigt wurden, werden in der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten – entsprechend dem Gutachten von der ***B*** GmbH vom 01.09.2010 – keine Errichtungskosten für einen Dachbodenausbau in Abzug gebracht.

Im Gutachten von SV ***C*** vom 09.05.2023 (Abbildung 32, Seite 40) wird ein „Wert Rohdachboden“ in Höhe von 106.000 € (= 212 m² x 500 €/m²) in Ansatz gebracht und dazu ausgeführt, dass sich der Wert des Rohdachbodens rechnerisch als Residualwert, als Differenz zwischen potentiell im Abverkauf zu erzielende Verkaufspreise abzüglich sämtliche Kosten des DG-Ausbaus, ergebe und dieses Residuum auf Basis reichhaltiger Erfahrungswerte näherungsweise mit rd € 500 / m² erzielbare Nettonutzfläche in Ansatz gebracht werde und laut Erfahrung des Sachverständigen wäre dies der Highest & Best Use für die DG-Verwertung. In seiner Stellungnahme vom 04.07.2023 übermittelte der Sachverständige dazu das folgende Datenmaterial zweier Transaktionen seiner Meinung nach ähnlicher Rohdachböden in der nahen Umgebung des Bewertungsgegenstandes:

Der mit Kaufvertrag vom 06.06.2013 zum Quadratmeterpreis von 602,31 € (Kaufpreis: 210.000 €; Nutzfläche: 348,66 m²) erworbene Dachboden ist für einen Nachweis, dass der in Ansatz gebrachte Wert durchaus realistisch sei, nicht geeignet, da mit dem Kaufvertrag im Jahr 2001 begründetes Wohnungseigentum übertragen wurde, der Kauf des Dachbodens mehr als zwölf Jahre nach dem im gegenständlichen Verfahren relevanten Bewertungsstichtag stattgefunden hat und mit der erwähnten Ausrichtung am „highest & best use“ zugunsten des „intended use“ außer Acht gelassen wurde, dass bei der Schätzung fiktiver Anschaffungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 8 EStG auf die Zweckbestimmung beim gedachten Erwerber abzustellen ist, der das einzelne Wirtschaftsgut nutzen will, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen.

Aus den Unterlagen, die einen Kaufvertrag vom 06.02.2012 bezüglich eines unausgebauten Rohdachbodens betreffen, ist neben dem Umstand, dass bereits im Jahr 2009 Wohnungseigentum begründet wurde und dem Kaufpreis (177.531 €), weder die Nutzfläche des Dachbodens noch der Quadratmeterpreis ersichtlich, weshalb nicht nachvollzogen werden kann, inwieweit damit ein Nachweis erbracht werde, dass der im gegenständlichen Beschwerdefall bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten in Ansatz gebrachte Wert für den Dachboden, durchaus realistisch sei.

In der Stellungnahme vom 04.07.2023 führt der Sachverständige bezüglich des Ansatz von 500 €/m² in seinem Gutachten (Seite 40) für den Rohdachboden aus, dass der Wert des

Rohdachbodens auch im normierten Residualverfahren gem ÖNORM B 1802-3 abgeleitet werden könne. Dabei sei vom fiktiven Veräußerungserlös von Erstbezugs-Wohnungen im Dachgeschoß auszugehen und deduktiv der tragfähige Liegenschaftswert des Rohdachbodens abzuleiten. Unter Beilage 2 fänden sich Erstbezugs-Verkaufspreise für Eigentums-Wohnungen. Diese bewegten sich für die Qualitätsstufe Q1 bei rd € 2.300/m² NFL. Die historischen Ausbaukosten des DG hätten im Jahr lediglich rd € 1.200 - € 1.300 netto, sohin rd € 1.500 brutto / m² NFL betragen. Dies ergebe nach Abzug eines Developer-Gewinns von rd 20 % immer noch einen tragfähigen Ankaufswert für den Rohdachboden im Bereich von rd € 500 / m² NFL, was sich mit dem Wertansatz im Gutachten decke. In der dazu übermittelten Tabelle „Eigentumswohnungen – Erstbezug“ wird, für das Jahr 2000, für ***X***, bei einem mittleren Wohnwert ein Betrag von 1.671 €, bei einem guten Wohnwert ein Betrag von 1.635 € und bei einem sehr guten Wohnwert ein Betrag von 2.326 € ausgewiesen, wobei nicht näher auf den Umstand eingegangen wurde, dass bei einem mittleren Wohnwert ein höherer Betrag, nämlich 1.671 €, als bei einem guten Wohnwert (1.635 €), ausgewiesen wird.

Soweit der Gutachter ausführt, dass beim normierten Residualverfahren vom fiktiven Veräußerungserlös von Erstbezugs-Wohnungen „im Dachgeschoß“ auszugehen sei und dass sich diese für die Qualitätsstufe Q1 bei rd € 2.300/m² NFL bewegten, wird nicht näher dargelegt, inwieweit die übermittelte Tabelle „Eigentumswohnungen – Erstbezug“ auch auf nicht im Wohnungseigentum befindliche Dachgeschoß-Wohnungen anwendbar ist, warum von einer Qualitätsstufe Q1, „sehr guter Wohnwert“, ausgegangen wird und woraus sich die Höhe des „Developer-Gewinns“ von 20 % ableitet. Im Hinblick darauf, dass auf den Ansatz der „Qualitätsstufe Q1 bei rd € 2.300/m² NF“ („sehr guter Wohnwert“) nicht näher eingegangen wurde, aber bereits bei Ansatz der nächsten Wohnwert-Stufe „guter Wohnwert“ (1.635 €/m² NFL) ein tragfähiger Ankaufswert für den Rohdachboden von rund 500 €/m² nicht ableitbar ist, es sich beim gegenständlichen Bewertungsobjekt um keine Eigentumswohnungen handelt und bereits durch eine geringe Veränderung eines Eingangsparameters wie etwa des Wohnwertes eine erhebliche Schwankung des Ergebnisses bewirkt wird, ist die Ableitung des Wertes des Rohdachbodens (500 €/m²) nicht nachvollziehbar.

Bezüglich der Ausführungen des Sachverständigen in der Stellungnahme vom 04.07.2023, wonach die Aussage (Anmerkung: der Abgabenbehörde im Schriftsatz vom 16.06.2023), dass „für eine ‘nicht als Wohnraum genehmigte Räumlichkeit‘ kein Mietwert anzusetzen sei, jeglicher Logik entbehre, zumal auch ein Rohdachboden (im unausgebauten und nicht bewilligten Zustand) einen gewissen Wert habe (wie beiliegende Transaktionen unter Beilage 1 belegten)“, wird darauf hingewiesen, dass es sich bei den beiden Transaktionen jeweils um den (Ver)Kauf eines im Wohnungseigentum befindlichen Dachbodens gehandelt hat, während die Aussage, dass „für eine ‘nicht als Wohnraum genehmigte Räumlichkeit‘ kein Mietwert anzusetzen sei“, im Zusammenhang mit der Anwendung des Ertragswertverfahrens steht. Ein Wert für den bis dato weder ausgebauten noch vermieteten Dachboden bleibt bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der gegenständlichen Liegenschaft daher außer Ansatz.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, rund 66,7 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist.

Nur dann, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern (Wechsel im Nutzungseinsatz, der auch zu einer Änderung des gesetzlichen AfA-Satzes führt; außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung; Verlängerung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen) kann auf Grund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf eine nachgewiesene AfA umgestiegen werden (vgl VwGH vom 20.12.2006, 2002/13/0112).

Als Bemessungsgrundlage der AfA bestimmt § 16 Abs 1 Z 8 lit b Satz 1 1988 für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs eines Gebäudes, dass der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen ist, während nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b Satz 2 EStG 1988 auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs (§ 6 Z 9) anzusetzen sind.

Die verwiesene Vorschrift des § 6 Z 9 EStG 1988 bestimmt in ihrer lit b, dass im Fall der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen aus betrieblichem Anlass für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag gilt, der für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten).

Die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft ist durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen. Für Häuser mit Objekten, deren Mietzinsbildung gesetzlichen Beschränkungen unterliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof für die Wertermittlung nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b zweiter Satz EStG 1988 eine Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten als sachgerecht

beurteilt, welcher der mit einem bestimmten Multiplikator vervielfachte Zinsertrag zu Grunde liegt (vgl. VwGH vom 10.08.2005, 2002/13/0132; vom 26.06.2007, 2004/13/0122).

Bei der Schätzung fiktiver Anschaffungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 ist nach ständiger VwGH-Rechtsprechung auf die Zweckbestimmung beim gedachten Erwerber abzustellen, der das einzelne Wirtschaftsgut nutzen will, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Bei Auswahl einer wissenschaftlich anerkannten Bewertungsmethode, die für ein Höchstmaß an Sachrichtigkeit steht und dem Ziel der größtmöglichen Annäherung an die wirtschaftlichen Gegebenheiten zu dienen hat, ist zu bedenken, dass fiktive Anschaffungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 8 EStG unter Bedachtnahme auf die Verwendungsabsicht zu ermitteln sind. Aus der intendierten Einkünfteerzielung folgert der VwGH, dass das Ertragswertverfahren Priorität hat (vgl. *Pröll*, Fiktive Anschaffungskosten – Spezifika eines steuerlichen Wertbegriffs, BFGjournal 2019, 212).

Im Gutachten der ***B*** GmbH vom 01.09.2010 wurde bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft kein Zuschlag „für erhoffte Mietzinssteigerungen (z.B. durch Neuvermietungen)“ in Ansatz gebracht, während der unabhängige Finanzsenat in seiner Berufungsentscheidung vom 24.11.2011 einen „Zuschlag für erhoffte Mietzinssteigerungen (z.B. durch Neuvermietungen etc)“ im Ausmaß von 20 % des Jahresreinertrages berücksichtigte. Soweit die Bf in ihrer gegen die Berufungsentscheidung eingebrachten Beschwerde vorbrachte, dass der Zuschlag mit mindestens 50 %-Punkten hätte angesetzt werden müssen und dazu auf die bei Erlassung des angefochtenen Bescheides aktenkundige Entwicklung der tatsächlichen Mieteinnahmen verwies und der steuerliche Vertreter in seiner E-Mail vom 08.03.2023 ausführte, dass die Werte der letzten 20 Jahre zur Verfügung stünden und bekanntlich für die Schätzung des zukünftigen Ertrages bzw für die Verkehrswertermittlung diese Werte äußerst hilfreich und aussagekräftig seien, wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.08.2005, 2002/13/0132 hingewiesen, wonach der Wertermittlung zufolge der Vorschrift des § 16 Abs 1 Z 8 lit b Satz 2 EStG 1988 die Verhältnisse des Jahres des unentgeltlichen Erwerbes und nicht jene der Folgejahre zu Grunde zu legen sind. Der Verwaltungsgerichtshof räumt aber ein, dass nicht zu bezweifeln sei, dass Kategorieanhebungen auch bei zinsgeregelten Mietobjekten zu höheren Erträgen auf Grund künftiger Neuvermietungen führen.

Dem Umstand, dass bei der streitgegenständlichen Liegenschaft die Marktmieten zum Bewertungsstichtag die Vertragsmieten übersteigen („*underrent*“), wird bei der Ermittlung des nachhaltigen Jahresrohertrages im Gutachten von SV ***C*** vom 09.05.2023 durch Anwendung der *term and reversion method* Rechnung getragen, wobei davon ausgegangen wird, dass die Wohnungen nach zehn und das Geschäftslokal nach 15 Jahren („*reversion*“) marktübliche Mietzinse erzielen. Im Gutachten wird der „*underrent*“ pro Jahr (Abbildung 20, Seite 31f) in Höhe von 21.867 € in der Weise ermittelt, indem von der nachhaltigen Marktmiete (Geschäftslokal: 9 € p.m./m², Wohnung: 4,75 € p.m./m²) pro Jahr (Abbildung 19,

Seite 31) in Höhe von 48.744 € der aktuelle Hauptmietzins pro Jahr (= Ist-Mieten; Abbildung 18, Seite 30) in Höhe von 26.877,54 € in Abzug gebracht wird. Im Gutachten werden dann vom „Rohertrag nachhaltig berichtet p.a.“ in Höhe von 48.744 € – der Summe aus aktuellem Hauptmietzins in Höhe von 26.878 € und „*underrent*“ in Höhe von 21.867 € – die Bewirtschaftungskosten in Höhe von 8.580 € und die Verzinsung des Bodenwertes in Höhe von 3.756 € in Abzug gebracht, um den Liegenschaftsreinertrag in Höhe von 36.408 € (Abbildung 28, Seite 37) zu erhalten:

aktueller Hauptmietzins	26.878,00 €	
+ „ <i>underrent</i> “	21.867,00 €	
Rohertrag nachhaltig berichtet p.a.	48.744,00 €	Abbildung 23, Seite 33
– Bewirtschaftungskosten	-8.580,00 €	Abbildung 28, Seite 37
– Verzinsung des Bodenwertes	-3.756,00 €	Abbildung 28, Seite 37
Liegenschaftsreinertrag	36.408,00 €	Abbildung 31, Seite 39

Mit Bezug auf die oben dargelegte Beweiswürdigung adaptiert das Bundesfinanzgericht die weitere Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft laut Gutachten vom 09.05.2023 dahingehend, als von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren, einem Liegenschaftszinssatz von 3 %, (einem sich daraus ergebenden Vervielfältiger von 28,73305), und von Nebenkosten in Höhe von 4,6 % ausgegangen wird sowie ein Wert für den unausgebauten Dachboden nicht in Ansatz zu bringen ist. Von der auf den Gebäudeteil entfallenden Abschreibung wird für die Privatnutzung der Wohnung Top 7 durch die Beschwerdeführerin ein Abzug im Ausmaß von 8,5 % berücksichtigt:

Liegenschaftsreinertrag	36.408,00 €	Abbildung 31, Seite 39
Vervielfältiger 28,73305	1.046.113,00 €	
– Instandsetzung für Folgevermietung	-133.393,00 €	Abbildung 19, Seite 31
Ertragswert der Liegenschaft	912.720,00 €	
+ Bodenwert (Grundanteil)	+187.800,00 €	Abbildung 27, Seite 37
– Barwert „ <i>underrent</i> “	-276.234,00 €	Abbildung 20, Seite 31f
Ertragswert der Liegenschaft	824.286,00 €	
Wert Rohdachboden	0,00 €	
+ 4,6 % Nebenkosten	+37.917,00 €	
fiktive Anschaffungskosten	862.203,00 €	
– Grundanteil inkl. Nebenkosten v 4,6 %	-196.439,00 €	= Bodenwert 187.800 + 4,6 % 8.639
Gebäudeanteil für AfA-Bemessung	665.764,00 €	
davon 1,5 % AfA	9.986,46 €	
– 8,5 % Privatnutzung	-848,85 €	
AfA vom vermieteten Teil	9.137,61 €	
AfA für das Jahr 2001 gerundet	9.138,00 €	

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr 2001 werden daher in Höhe von -8.893 € festgesetzt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung	-17.955,00 €
+ AfA laut Erklärung	+18.200,00 €
Zwischensumme	+245,00 €
– AfA für das Jahr 2001 gerundet	-9.138,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Bundesfinanzgericht	-8.893,00 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2 Beilagen: Berechnungsblatt
Gutachten vom 09.05.2023

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.

Bei der Ermittlung von fiktiven Anschaffungskosten eines unentgeltlich erworbenen Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, handelt es sich um keine Rechtsfrage, sondern um eine Sachverhaltsfrage.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 28. November 2023