

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch J2tax Steuerberatung GmbH, Paschinger Straße 59, 4060 Leonding, über die Beschwerde vom 10. Juni 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. April 2021 betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 29.04.2025 zu Recht erkannt:

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

Die im Kalenderjahr 2018 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO mit – 1.927,97 € festgestellt.

Aufteilung der Einkünfte:

BF2	- 963,99 €
BF1	- 963,98 €

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet angewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 30.04.2021 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2018 mit einem Verlust von 582,56 € festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass das Ergänzungsersuchen vom 24.11.2020 unbeantwortet geblieben sei. Daher werde die Veranlagung 2018 im Sinne der dortigen Ausführungen durchgeführt:

Die Absetzung für Abnutzung betrage jährlich 1.995,77 €, das seien 1,5 % der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten:

Anschaffungskosten lt. Kaufvertrag 2012	212.000,00 €
Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr	9.752,00 €
Abzüglich 40 % Grundanteil	- 88.700,80 €
Afa-Bemessungsgrundlage	133.051,20 €

Es sei die halbe Afa berücksichtigt worden, weil die Wohnung noch bis 09.07.2018 selbst bewohnt worden sei. Die Fremdfinanzierungskosten seien für den Zeitraum ab 01.06.2018 berücksichtigt worden. Die Aufwendungen für „Sonnenschutz, Markise, Fliegengitter“ könnten nicht berücksichtigt werden.

Nach gewährter Fristverlängerung wurde mit Schreiben vom 10.06.2021 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht.

Halbjahres-Afa: Das Zentrale Melderegister sei kein Nachweis für die Privatnutzung der Wohnung, nur weil die Ummeldung noch nicht stattgefunden habe. Es würde die Zahlungsbestätigung betreffend Wärme und Strom 04/18 der damals neuen Wohnung in der ***StraßePrivat*** übermittelt. Zu diesem Zeitpunkt sei die Wohnung schon genutzt worden und nicht mehr das Vermietungsobjekt in der ***StraßeVermietung***. Somit liege keine private Nutzung im 2. Halbjahr vor. Deshalb sei die Ganzjahresafa zu berücksichtigen.

Grundanteil: Im Anhang werde die Stellungnahme des Gutachters Dipl. Ing. (FH) ***SV*** übermittelt, in dem das abweichende tatsächliche Aufteilungsverhältnis nachvollziehbar erläutert werde. Weiters werde das korrigierte Gutachten übermittelt. Der Wert für das Gebäude liege nun bei 168.000,00 €, der Grund- und Bodenwert bei 49.000,00 €. Zum Vergleich würden die ursprünglichen Anschaffungskosten inkl. Nebenkosten angeführt, die ersichtlich machen würden, dass die Bewertung des Sachverständigen durchaus den Wert wiedergeben würde. Es sei somit auch naheliegend, dass die Bewertung des Bodenwertes korrekt sei. Wenn ein von der Behörde angeführter Bodenwert von 88.700,00 auf dem m² Preis umgerechnet werden würde, würde dies einem Preis von 1.030,00 € ergeben. Dieser würde offensichtlich nicht der Realität entsprechen. Die Angabe laut Immobilienpreisspiegel in der Zeitschrift Gewinn decke sich mit den Angaben des Sachverständigen. Ein Ansatz von einem m²-Preis von über 1.000,00 € würde bei weitem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen, sodass ein offenkundig erhebliches Abweichen von den pauschalen Aufteilungsgegebenheiten gegeben sei.

Die ursprünglichen Anschaffungskosten würden wie folgt betragen:

Kaufpreis	212.000,00 €
Grunderwerbsteuer	7.420,00 €
Eintragungsgebühr	2.332,00 €

Beglaubigungsgebühr Notar Linz	124,80 €
Notar Graz KV-Erstellung	1.580,10 €
Anschaffungskosten	223.456,90 €

Die Behörde würde mit Anschaffungskosten aus dem Jahr 2006 argumentieren, welche nicht nachvollziehbar seien. Grundsätzlich sei jedoch anzumerken, dass Errichtungskosten von 1.415,00 € pro m² laut Ausführungen der Behörde nicht dem Ist entsprechen könnten, da bereits im sozialen Wohnbau mit höheren Errichtungssätzen kalkuliert werde.

Das Gutachten sei in Auftrag gegeben worden, da die pauschale Wertermittlung kein rational korrektes Ergebnis liefern würde und aus diesem Grund ein realistischer Ansatz angestrebt worden wäre. Verkaufsabsichten seien nicht bekannt.

Restnutzungsdauer: Im Anhang würde sich die Stellungnahme des Gutachters zur Restnutzungsdauer befinden.

Instandsetzungen: Gemäß RZ 6461 EStR werde der Nutzwert des Gebäudes dann erhöht, wenn das Gebäude aufgrund der durchgeführten Investitionen (zB durch Erzielung höherer Einnahmen) besser nutzbar sei. Laut EStR 6462 liege eine Anhebung des Nutzungswertes nicht nur dann vor, wenn tatsächlich höhere Mieteinnahmen verlangt würden, sondern auch dann, wenn bei einer angenommenen Neuvermietung mehr verlangt werden könnte, infolge der Instandsetzung kürzere Leerstellungen vorliegen würden, der Wohnwert für die Mieter verbessert werde (zB bei Einbau von Schallschutzfenstern oder besser isolierten Fenstern) oder bei der Veräußerung mehr erzielt werden könnte. Bezüglich wesentlicher Verbesserung des Nutzungswertes bzw. der 25%-Grenze: Bisher habe es überhaupt keinen Sonnenschutz, Markise oder Fliegengitter gegeben. Somit liege eine wesentliche Erhöhung des Nutzungswertes vor, denn durch den Sonnenschutz könnte mehr verlangt werden, der Wohnwert werde erhöht (vermehrte Hitzeperioden), sowie könne bei einer Veräußerung mehr erzielt werden.

Wenn die Behörde davon ausgehe, dass nachträgliche Instandsetzungen im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung zu Instandhaltung „konvertieren“ würden, die bei entsprechendem Sachverhalt im Zeitpunkt der Investition jedenfalls zu Instandsetzungen geführt hätten, liege ein Widerspruch vor. Unter der Annahme, dass im Zeitpunkt der Investition von Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter jedenfalls Instandsetzungen im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung vorliegen würden, könne sich diese Subsumtion zu einem späteren Zeitpunkt, wenn die Vermietungsaktivität begonnen werde, nicht ändern. Dies würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Es werde der Antrag gestellt, die Ausführungen bei der Berechnung des Einkommens zu berücksichtigen.

Im Ergänzungsersuchen vom 30.09.2021 legte das Finanzamt Folgendes dar und ersuchte um Stellungnahme:

„Ad HalbjahresAfA: Wie bereits im Ergänzungsersuchen vom 24. November 2020 ausgeführt, kommt bei Gebäuden eine AfA ab Bereitstellung zur Vermietung in Betracht. Die übermittelte Zahlung eines „will-haben-Inserats“ am 28.05.2018 bietet keinen Hinweis darauf, dass die Wohnung bereits im ersten Halbjahr „bezugsfertig“ bereitstand.

Selbstverständlich ist das ZMR kein Beweis für die Privatnutzung der Wohnung, allerdings ein Indiz, zumal in Österreich gem. § 3 Abs. 1 MeldeG eine Ummeldung des Wohnsitzes innerhalb von 3 Tagen nach dem Bezug der Unterkunft zu erfolgen hat.

*Mit der Beschwerde haben Sie die Zahlungsbestätigungen für „Wärme“ und „Strom“ für den Zeitraum April 2018 der Wohnung „***StraßePrivat***“ als Nachweis dafür übermittelt, dass in der zweiten Jahreshälfte 2018 keine Privatnutzung gegeben war. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist es nicht ungewöhnlich, dass ein Umzug in eine neue Wohnung über einen längeren Zeitraum stattfindet, zumal damit ein großer Aufwand verbunden ist. Die Anmietung und Bezahlung der Miete und der Betriebskosten für die neue Wohnung beweist noch nicht, dass die „alte“ Wohnung nicht mehr privat genutzt wird. Eine private Nutzung vor Vermietung schließt die Anerkennung von AfA als vorweggenommene Werbungskosten jedenfalls aus (Rz 6423 EStR).*

Übermitteln Sie dazu bitte den Inhalt des Inserats (Kopie, Screenshot...), aus dem hervorgeht, ab welchem Zeitpunkt die Wohnung zur Vermietung bereitstand.

Ad Grundanteil: Aus Ihrer Beschwerde geht nicht eindeutig hervor, welche AfA-Bemessungsgrundlage Sie nunmehr begehren.

Geben Sie dazu bitte bekannt, welche Änderungen beantragt werden und stellen Sie die Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage nachvollziehbar dar.

Ad Restnutzungsdauer: Bzgl. Restnutzungsdauer wird erneut auf die Ausführungen im Ergänzungsersuchen vom 24. November 2020 verwiesen.

Die mit der Beschwerde übermittelte „Stellungnahme zu GA Liegenschaftsbewertung“ vermag auch weiterhin keine kürzere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer zu rechtfertigen. Die Annahme des Gutachters, „dass die Abdichtungen in diesen Bereichen nicht fachgerecht ausgeführt wurden“, reicht als „Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes“ (Rz 6444 EStR) nicht aus.

Zusätzlich stellt sich dazu die Frage, weshalb diese „nicht fachgerechte Ausführung“ zu keiner „Wertminderung wegen Baumängel und Bauschäden“ im Zuge der Gebäudewertermittlung führt.

Ad Instandsetzungen: Die Wohnung wurde 2012 erworben und bis 9. Juli 2018 selbst bewohnt. Im Jahr 2014 wurden Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter angeschafft. Seit 7. September 2018 ist die Wohnung vermietet. Im Dezember 2019 wurde ein Bewertungsgutachten erstellt. Im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung waren Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter bereits installiert. Es ist daher davon auszugehen, dass diese „Investitionen“ im Ergebnis dieses Gutachtens bereits berücksichtigt sind und somit über die AfA abgesetzt werden.“

Mit Schriftsatz vom 18.10.2021 führte die beschwerdeführende Partei zu den einzelnen Punkten aus:

HalbjahresAfa: Das Inserat liege leider nicht vor und könne aufgrund der fehlenden Buchungsnummer nicht mehr vorgelegt werden. Es sei nicht ungewöhnlich, dass versucht werde, Doppelkosten zu vermeiden, indem der Umzug in eine neue Wohnung über keinen längeren Zeitraum stattfindet. Die Zahlung für Wärme und Strom für die neue Wohnung in der ***StraßePrivat*** sei bereits für den Zeitraum 04/18 erfolgt. Somit sei ein Umzug innerhalb von zwei Monaten durchaus nicht ungewöhnlich, da auch die Entfernung im 3 km-Radius liege. Im 2. Halbjahr sei nur die neue Wohnung genutzt worden und nicht mehr das Vermietungsobjekt in der ***StraßeVermietung***. Somit liege keine private Nutzung im 2. Halbjahr vor. Zudem habe der VwGH entschieden (VwGH 27.2.2019, Ra 2018/15/0111), dass die polizeiliche An- und Abmeldung zwar als Indiz dienen könne, jedoch komme der Meldung keine materiell-rechtliche Bedeutung zu. Somit sei eine Ganzjahresabschreibung im vorliegenden Fall anzusetzen.

Grundanteil: Die Afa-Bemessungsgrundlage werde wie folgt dargestellt:

Anlagenverzeichnis	Datum	AK	BW 1.6.	Afa	BW 31.12.	ND
Wohnung	15.11.2012	174.456,90	160.064,23	2.616,85	157.447,38	66,6
Grund und Boden	15.11.2012	49.000,00	49.000,00		49.000,00	0
Stand Kühl/Gefrierkomb.	24.09.2018	552,90	0,00	34,56	518,34	8
Einbauherd (gebraucht)	01.06.2018	149,75	149,75	74,88	74,88	2
Deckenleuchte (gebraucht)	01.06.2018	41,99	41,99	41,99	0,00	1
		224.201,54	209.255,97	2.768,28	207.040,59	

Herangezogen würden die historischen Anschaffungskosten (223.456,90 €) und der Grundanteil des Gutachtens (49.000,00 €). Die Anschaffungskosten würden sich somit aus historischen Anschaffungskosten abzüglich des Grundanteils lt. Gutachten ergeben (223.456,90 – 49.000,00 = 174.456,90). Zwischen dem Kauf der Wohnung am 15.11.2012 bis zum Beginn der Vermietung am 01.06.2018 würden 5,5 Jahre liegen. Der Buchwert zum Zeitpunkt 01.06.2018 iHv 160.064,23 € würde sich somit aus den historischen Anschaffungskosten ohne Grundanteil iHv 174.456,90 € abzüglich 5,5-mal der Abschreibung iHv 2.616,85 € ergeben. Die ursprünglichen Anschaffungskosten würden sich wie folgt errechnen:

Kaufpreis	212.000,00 €
Grunderwerbsteuer	7.420,00 €
Eintragungsgebühr	2.332,00 €
Begläubigungsgebühr Notar Linz	124,80 €
Notar Graz KV-Erstellung	1.580,10 €
Historische Anschaffungskosten	223.456,90 €

Instandsetzungen: Die Instandsetzungen würden Ausgaben betreffen, die im Zeitpunkt des Wohnungskaufs (15.11.2012) noch nicht vorhanden gewesen seien. Da die historischen Anschaffungskosten im Anlageverzeichnis angesetzt würden, würden Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter nicht bereits über die Afa berücksichtigt, weil diese nicht in den historischen Anschaffungskosten enthalten seien. Somit seien Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter als Instandsetzung zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.03.2024 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von 683,24 € festgestellt.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Absetzung für Abnutzung von den historischen Anschaffungskosten iHv 223.4569,90 € zu berechnen seien. Der auszuscheidende Grundanteil betrage gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1988 40 %, das seien 89.382,76 €, Der Afa-Satz betrage 1,5 %.

Die jährliche Afa betrage somit 2.011,11 €. Für 2018 werde der halbe Jahresbetrag (1.005,56 €) berücksichtigt.

Dazu würden die halbe Afa-Beträge für die Stand Kühl-Gefrierkombination, den Einbauherd und die Deckenleuchte berücksichtigt. Ebenso würden die Anschaffungskosten für geringwertige Wirtschaftsgüter (Dunsthaube, Kohlefilter und Geschirrspüler) iHv 535,08 € berücksichtigt.

Für das Veranlagungsjahr 2018 würde sich ein Betrag an Absetzung für Abnutzung für Gebäude und Einrichtung iHv 1.633,64 € ergeben.

Grundanteil: Das übermittelte Gutachten zu Grundanteil und Restnutzungsdauer könne nicht anerkannt werden (vgl. Ergänzungsersuchen vom 24.11.2020 sowie vom 30.09.2021). Auch die mit der Beschwerde übermittelte Stellungnahme des Gutachtens ändere diesen Umstand nicht.

Zum Beschwerdevorbringen sei anzumerken, dass die Differenzrechnung (Gebäudeanschaffungskosten als Differenz zwischen Gesamtpreis und Bodenwert) nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führe, in denen der Wert von Grund und

Boden unbedenklich festgestellt werden könnten. Die Stellungnahme zum Gutachten würde vier Quadratmeterpreise zwischen 266,58 €/m² und 993,04 €/m² auflisten, aus denen der Mittelwert berechnet werde. Dieser Mittelwert werde der Berechnung des Grundstückwertes zu Grunde gelegt. Bei einem derartigem Auseinanderklaffen der Quadratmeterpreise (zwischen höchstem und niedrigstem ermittelten Wert liegt fast der Faktor 3,75) könne nicht davon ausgegangen werden, dass der Wert von Grund und Boden unbedenklich festgestellt werden könne.

Weitere Voraussetzung für die Zulässigkeit der Anwendung der Differenzmethode sei, dass die Summe aus Boden- und Gebäudewert genau den Gesamtkaufpreis ergeben würde. Im vorliegenden Fall sei im Jahr 2012 ein Kaufpreis von 212.000,00 € gezahlt worden. Der Verkaufswert lt. Gutachten zum Stichtag 09.12.2012 sei mit 217.000,00,00 € festgestellt worden. Dazwischen liege eine Zeitspanne von sieben Jahren, wodurch eine Vergleichbarkeit nicht mehr möglich sei.

Halbjahresafa: Der Wohnsitz der beschwerdeführenden Partei sei am 09.07.2018 verlegt worden. Der Mietvertrag sei am 07.09.2018 unterzeichnet worden, das Vertragsverhältnis habe mit gleichem Tag begonnen.

Das Zentrale Melderegister sei zwar nur ein Indiz, allerdings seien weder im Vorhalteverfahren noch mit der Beschwerde neue Beweismittel vorgelegt worden.

Die Zahlungsbestätigung für 04/2018 betreffend Wärme und Strom für die neue Wohnung reiche nicht aus, die gleichzeitige private Nutzung der alten Wohnung auszuschließen. Es sei nicht nachgewiesen worden, ab welchen Zeitraum die Wohnung zur Vermietung bereitgestanden sei. Die Kreditkartenabrechnung eines willhaben-Inserates vom 27.05.2018 reiche dazu nicht aus. Es würde der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, dass bereits vor tatsächlichem zur Verfügungstehen der Wohnung Mieter gesucht würden, um die Zeiten eines etwaigen Leerstandes möglichst kurz zu halten.

Werbungskosten könnten nur ausnahmsweise bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung anfallen. Der auf die Vermietung des Objekts gerichtete Entschluss müsse dann aber klar und eindeutig, etwa aus bindenden Vereinbarungen oder sonstigen über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen, nach außen in Erscheinung treten. Eine private Nutzung vor der Vermietung schließe die Anerkennung von Afa als vorweggenommene Werbungskosten (vor Beginn der Einnahmenerzielung am 07.09.2018) jedenfalls aus.

Instandsetzung: Die als Instandsetzung beantragten Aufwendungen für Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter könnten nicht berücksichtigt werden. Diese Aufwendungen seien lt.

Anlagenverzeichnis am 08.08.2014 – während der Privatnutzung der Wohnung – angefallen. Das Gesetz sehe hier keine Möglichkeit der Berücksichtigung vor. Es sei zwar geregelt, dass ausnahmsweise während der Vermietung angeschaffte Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten gesetzlich auf 15 Jahre verteilt werden müssten, nach der Vermietung weiter geltend gemacht werden könnten, nicht aber der umgekehrte Fall.

Nach gewährter Fristverlängerung wurde mit Schreiben vom 27.05.2024 fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht. Die Beschwerdepunkte betreffend Grundanteil, Abschreibungsdauer und Nicht-Anerkennung der Instandsetzung sowie Nicht-Anerkennung der Instandsetzung würden aufrechterhalten.

Grundanteil: Die pauschale Berechnung des Finanzamtes sei insofern inkonsequent, als ein vergangenheitsorientierter Wert aus 2012 mit einer Berechnungsart des Jahres 2016 kombiniert werde. Von Seiten des Steuerpflichtigen sei auf Grundlage eines Gutachtens und dessen Erläuterungen ein Grundwert von 49.000,00 € ermittelt worden. Der Gutachter sei dabei von ermittelten Grundwerten ausgegangen, welche aufgrund der Lage des Grundstückes und der Besonderheit der Verkaufsvorgänge eine gewisse Spannweite hätten. Es sei festzuhalten, dass insbesondere aufgrund der Lage der vermieteten Wohnung keine oftmaligen Grundstückstransaktionen vorgenommen würden. Die Lage des Grundstückes befinde sich am Ende des ***, in einer ruhigen zentrumsnahen Umgebung. Die Gegend sei der Beginn des „Speckgürtels“ der Landeshauptstadt, da eine hohe Grünlage und gute Verkehrserreichbarkeit vorliege. Das Sachlichkeitsgebot sollte jedenfalls eine sachgerechte, konsequente und realistische Berechnungsmethode beinhalten. Unter der Anwendung des 40-%igen Abschlag habe die Behörde einen Grundstückswert von 1.040,00 € ermittelt, der knapp 5 % höher liegen würde, als der höchste Verkaufswert von Seiten des Sachverständigen. Dabei sei festzustellen, dass dieser hohe Verkaufswert aufgrund eines Wohnanlage-Projekts erzielt worden sei. Der Sachverständige habe auch die Grundstückspreisübersicht des Gewinns dargelegt, die eine Bandbreite von 400,00 bis 700,00 € ausweise. Der Ansatz der Behörde von 1.040,00 € wäre im Vergleich zum höchsten Wert somit fast 50 % überschießend. Wenn der Gesetzgeber die historischen Anschaffungskosten ansetze, sollte auch zum damaligen Zeitpunkt der Anteil an Grund und Boden angesetzt werden. Wenn der Sachverständige nun die Werte für 2018/2019 ansetze, wären diese jedenfalls höher als im Jahr 2012 im Zeitpunkt des Kaufes. Zum damaligen Zeitpunkt wäre der Anteil an Grund und Boden von 20 % der Anschaffungskosten sachgerecht gewesen.

Der Sachverständige habe in seiner Stellungnahme das Aufeinanderklaffen der Quadratmeterpreise dargelegt, sodass sich die Behörde durchaus ein Bild machen könnte, wieso der Sachverständige nicht den höchsten Wert angesetzt habe, sondern seine Berechnungsart und –weise vorgelegt habe. Die Anwendung einer pauschalen Wertermittlung, welche im Zeitpunkt der Anschaffung noch nicht rechtlich existent gewesen sei, könne somit nicht ein sachgerechtes Ergebnis iSd § 16 Abs. 1 Z 8 EStG im Rahmen des Ansatzes der historischen Anschaffungskosten darstellen. Die Behörde würde den Nichtansatz des Gutachtens insofern begründen, dass keine Vergleichbarkeit gegeben sei. Wie die Behörde zu diesem Schluss komme, um die Denkweise nachvollziehen zu können, könne nicht eruiert werden.

Die (bloße) Halbjahresabschreibung würde die Behörde im Ergebnis mit der allgemeinen Lebenserfahrung begründen. Es würde der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechen, dass bereits vor dem tatsächlichen zur Verfügung stellen der Wohnung Mieter gesucht würden, um

die Zeit eines etwaigen Leerstandes möglichst kurz zu halten. Wie sich diese Lebenserfahrung ergeben und wer sie innehaben würde, könne aus der Bescheidbegründung nicht nachvollzogen werden. Die Begründung auf Basis der Lebenserfahrung sei aus rechtlicher Sicht unzureichend, da eine juristische Begründung ableitbar sein müsse, insbesondere worauf sich diese Lebenserfahrung beziehen würde. Der oberste Gerichtshof habe mehrfach bereits geurteilt, dass, wenn sich den Angaben des Normunterworfenen ausschließlich die allgemeine Lebenserfahrung entgegenstellen würde, das Gericht nicht nur die Pflicht habe, dies zu begründen, ob diese Lebenserfahrung in concreto angewendet werden könne und hinreichend wahrscheinlich sei, sondern auch jene Erwägungen anzuführen habe, aus welchen es eben dieser Lebenserfahrung und nicht der dazu konträren Verantwortung folgen würde. Die beschwerdeführende Partei habe bereits ab April 2018 sowohl Kosten für Wärme als auch Strom für eine größere Wohnung übernommen und diese auch dem täglichen Gebrauch einer dreiköpfigen Familie entsprechend genutzt. Es könne wohl nicht angenommen werden, dass weiterhin die alte Wohnung als Mittelpunkt des Lebens verwendet werde. Es sei wohl sachgerecht, dass diese Wohnung aufgegeben und zur Vermietung verwendet würde. Dies werde auch durch ein Inserat verdeutlicht, dass entsprechende Mieter gesucht würden, um eben die finanziellen Belastungen durch die Vermietung zu reduzieren. Das Aufgeben eines Inserats führe wohl dazu, dass die Absicht potentielle Mieter zu finden eher der Lebenserfahrung entsprechen würde als das Gegenteil. Es sei sachgerechter und eher wahrscheinlicher, die Wohnung sehr schnell zu vermieten, da der Wohnraum nicht mehr genutzt werde. Dieser Entschluss der Vermietung sei eindeutig und würde sich einerseits deutlich aus dem Inserat sowie andererseits auch aus der Aufgabe der Wohnung als Lebensmittelpunkt ergeben. Dass die polizeiliche Meldung im Zuge des Umzugsstresses etwas später erfolgt sei, sei möglich und realistisch.

Wenn der Gesetzgeber bei Grundstücken, die zum 31.03.2012 als steuerverfänglich gelten, bei der erstmaligen Vermietung als Abschreibungsgrundlage die historischen Anschaffungskosten heranziehen würde, könne diesem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass zwischen der Anschaffung zu historischen Anschaffungskosten und späteren Instandsetzungen, welche vor Beginn der Vermietung getätigt worden seien, diese nicht berücksichtigen zu lassen. Die Abschreibung stelle ganz allgemein den Wertverzehr im Zuge der Einkunftserlangung dar. Der Gesetzgeber unterscheide im Rahmen des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG zwischen den verschiedenen Zeitpunkten des Erwerbs eines Grundstücks und den daraus geltend zu machenden Anschaffungskosten. Dabei stelle dieser einerseits auf die historischen Anschaffungskosten und andererseits auf die fiktiven Anschaffungskosten ab. In den fiktiven Anschaffungskosten seien Wertsteigerungen u.a. auch durch getätigte Instandsetzungen enthalten, welche im Zuge der historischen Anschaffungskosten nicht berücksichtigt würden. Die Unterscheidung würde jedoch nicht die Höhe der Anschaffungskosten betreffen, sondern basiere auf einem zeitlichen Stichtag auf Grundlage der Einführung der Immobilienbesteuerung. Es könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er die ertragsteuerliche Berücksichtigung der Anschaffungskosten im Zuge der Immobilienbesteuerung bei Verkauf einer Liegenschaft

gleichgesetzt habe mit der Außerachtlassung der getätigten Instandsetzungen, die werterhöhend getätigt worden seien während der privaten Nutzung und der später erfolgten Vermietung. Deren Berücksichtigung finde sich insbesondere auch in § 30 Abs. 2 EStG. Es wäre sachgerecht, wenn der Gesetzgeber auf aktuelle Werte unter Einschluss der getätigten Instandsetzungsausgaben abziele und diese als Abschreibungsbasis heranziehe, da dadurch auf Grundlage eines gemeinen Wertes zu Beginn der Vermietung eine entsprechende Abschreibungsbasis unter dem Gesichtspunkt des Wertverzehrs herangezogen werde. Der Gesetzgeber habe aber im Rahmen seines Aktivitätsradius festgehalten, dass bei steuerverfangenen Grundstücken die historischen Anschaffungskosten heranzuziehen seien. Der von der Behörde getätigte Schluss, dass zwar geregelt sei, dass ausnahmsweise während der Vermietung angeschaffte Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten gesetzlich auf 15 Jahre zu verteilen seien und nach der Beendigung der Vermietung weiter geltend gemacht werden könnten, richtig und gerecht sei, jedoch im umgekehrten Fall keine Werbungskosten anzusetzen seien, würde dem Sachlichkeitsgebot widersprechen. Im Zeitpunkt der Anschaffung und gleichzeitiger Vermietungstätigkeit würden diese Kosten als Abschreibungsbasis anzusetzen sein. Während der Vermietung getätigte Instandsetzungen würden weiterhin Werbungskosten oder im Zuge einer Veräußerung eine Erhöhung der Abschaffungskosten darstellen. Wenn jedoch zuerst eine private Nutzung vorliege, dann Instandsetzungsausgaben getätigt würden und dann eine Vermietung begonnen würde, seien diese Kosten nicht als Werbungskosten aliquot vorzunehmen, jedoch im Zuge eines Verkaufes sehr wohl wieder als Anschaffungskosten zu berücksichtigen. Diese widersprüchliche Interpretation würde sich nicht aus dem Gesetz ergeben und widerspreche dem Sachlichkeitsgebot.

Der Gutachter habe die Restnutzungsdauer mit 56 Jahren ermittelt. Dies liege auch der Berechnung der Abschreibung zugrunde. Die Behörde habe es in der Bescheidbegründung unterlassen, die Ausführungen des Gutachters bzw. ihre Gedankenwege auf Basis der Verneinung der Restnutzungsdauer darzulegen. In der Begründung stehe lediglich der Satz „Der Afa-Satz beträgt 1,5 %.“. Für die Normunterworfenen sei nicht ersichtlich, warum die Behörde hier von der beantragten Restnutzungsdauer abweiche. In diesem Punkt würde der Bescheid gegen das Sachlichkeitsgebot gemäß Art. 7 B-VG verstoßen.

Es werde daher der Antrag gestellt, die Restnutzungsdauer auf Basis des Gutachtens festzusetzen, den vom Gutachter ermittelten Grundanteil anzuerkennen und die Instandsetzungsausgaben im Rahmen der Vermietungstätigkeit zu berücksichtigen. Weiters werde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gestellt.

Mit Bericht vom 12.11.2024 lege das Finanzamt die Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Ergänzend wurde vorgerbacht, dass ein Gutachten über den Verkehrswert und nicht über die Restnutzungsdauer oder die Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude vorgelegt worden sei. Es sei nicht ersichtlich, warum die Nutzungsdauer verkürzt sei. Es sei auch nicht dargelegt worden, welche Mängel

vorlegen würden, die eine solche Auswirkung auf die konstruktiv haltbaren Teile hätten, dass von einer verkürzten Nutzungsdauer auszugehen sei.

Die Werte im Gutachten seien nicht begründet worden bzw. könne die Differenzmethode nicht angewendet werden, weil keine gesicherten Werte vorliegen würden.

Es werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 05.03.2025 wurde die beschwerdeführende Partei aufgefordert Nachweise vorzulegen, aus denen hervorgeht, dass die beschwerdeführende Partei tatsächlich bereits vor dem 01.07.2025 in der neuen Wohnung gewohnt habe (Vorlage des neuen Mietvertrages, Rechnungen über die Lieferung neuer Möbel, Rechnung einer Umzugsfirma etc.).

Wann sei die Wohnung in der ***StraßeVermietung*** für Mietinteressenten zur Ansicht zur Verfügung gestanden?

Wann sei die Wohnung renoviert und ausgemalt worden?

Mit Schreiben vom 17.04.2025 legte die beschwerdeführende Partei die Rechnung vom 01.07.2014 der Firma *** GmbH vor. Es seien eine sehr große Funkmarkise von 6.5 Metern Breite inkl. Windsensor, zwei Rollläden, ein kleinerer Rollladen und ein Insektenschutz installiert worden. Auf den beiliegenden Fotos sei ersichtlich, dass die beiden Terrassentüren und auch das Fenster zur Terrasse keinen Sonnenschutz bzw. Rollläden hätten.

Weiters wurde der Mietvertrag zwischen Herrn ***Vermieter*** und der beschwerdeführenden Partei vom 03.04.2018 vorgelegt. Aus den beiliegenden Mails seien die Kontaktaufnahme am 29.03.2019 und die Ummeldung von Strom und Fernwärme am 04.04.2018 ersichtlich.

Der Grund für den Umzug sei der Platzmangel aufgrund der Familiengröße gewesen. Die beschwerdeführende Partei hätte damals ein dreijähriges Kind gehabt und habe sich flächenmäßig rasch vergrößern müssen. Daher sei sie umgehend nach Unterzeichnung des Mietvertrages übersiedelt. Es sei keine Umzugsfirma beauftragt worden, da der Vater von Frau Dr. ***BF2*** als Bauleiter Zugang zu einem Umzugswagen hätte. Es sei nicht realitätsfremd, dass die Kosten für den Umzug eingespart würden und die Hilfe von Familie und Freunden herangezogen würde.

Mit der Vermietung der Wohnung sei kein Makler beauftragt worden, die beschwerdeführende Partei habe via Willhabeninserat einen potentiellen Mieter gesucht. Bezüglich der anderen Interessenten könnten aufgrund der langen Zeitspanne keine Daten mehr vorgelegt werden.

Die Renovierungsarbeiten habe primär der Vater von Frau Dr. ***BF2*** erledigt. Deshalb würde es diesbezüglich auch keine Rechnungen geben.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde das Schreiben vom 10.04.2025 samt Beilagen an das Finanzamt weitergeleitet.

Mit Schreiben vom 25.04.2025 wurde von der beschwerdeführenden Partei die Jahresabrechnung der Linz AG vom 17.06.2020 für den Zeitraum 01.04.2019 bis 31.03.2020 vorgelegt. Es wurde ausgeführt, dass aus diesem Beleg hervorgehe, dass die beschwerdeführende Partei im Jahr 2018/2019 denselben Verbrauch gehabt hätte wie 2019/2020. Damit könne verifiziert werden, dass die beschwerdeführende Partei mit Mietvertragsbeginn auch dort gewohnt habe und nicht erst – wie die Finanzbehörde vermutet – mit Beginn der Vermietung im Herbst. Anderenfalls wäre ein solcher Verbrauch nicht erklärbar. Diese Gedanken würden analog zur höchstgerichtlichen Judikatur über die Hauptwohnsitzbefreiung gestützt werden, wenn zwar die Meldung laut ZMR nicht vorliege, jedoch ein tatsächlicher Verbrauch an der Wohnstätte in dieser Art und Weise belegt werden könne.

Zur Wahrung des Parteiengehörs wurde das Schreiben vom 25.04.2025 samt Beilage an das Finanzamt weitergeleitet.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 29.04.2025 wurde seitens der Vertretung des Finanzamt in Zusammenhang mit den noch vorgelegten Unterlagen vorgebracht, dass für das Finanzamt nunmehr erwiesen sei, dass die Afa für das gesamte Jahr 2018 zustehen würde. Beide Parteien zeigen sich mit der Rechtsansicht der Richterin, wonach die Aufwendungen für Markise/Sonnenschutz Herstellungskosten darstellen und im Rahmen der Afa zu berücksichtigen seien, einverstanden.

Der Vertreter der beschwerdeführenden Partei wies darauf hin, dass die Aufwendungen für Zinsen und Kontoführung auch für den Monat Mai zustehen würden. Vom Finanzamt sei nur der Zeitraum Juni bis Dezember gewährt worden. Die Finanzamtsvertreterin stimmt dem zu und gibt bekannt, dass es sich dabei um einen Betrag von 86,13 € handeln würde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Kaufvertrag vom 15.11.2012 haben ***BF1*** und ***BF2*** die beschwerdegegenständliche Wohnung in ***Stadt***, ***StraßeVermietung***, gekauft. Der Kaufpreis betrug 212.000,00 €. Mit der Grunderwerbsteuer (7.420,00 €), der Eintragungsgebühr (2.332,00 €), der Beglaubigungsgebühr (124,80 €) und den Kosten für die Kaufvertragserstellung (1.580,10 €) ergeben sich historische Anschaffungskosten von 223.456,90 €.

Die Wohnung wurde zunächst privat genutzt. In der ersten Hälfte des Jahres 2018 übersiedelte die beschwerdeführende Partei in eine andere Wohnung. Ab diesem Zeitpunkt wurde die beschwerdegegenständliche Wohnung nicht mehr privat genutzt.

Am 08.08.2014 erwarb die beschwerdeführende Partei für die Wohnung in der ***Straße Vermietung*** Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter zu Anschaffungskosten von 6.308,00 €.

Mit Mietvertrag von 07.09.2018 wurde die Wohnung für die Dauer von drei Jahren vermietet. Der monatliche Hauptzins beträgt 684,00 €, die monatlichen Kosten für den PKW-Anstellplatz betragen 30,00 €.

Die Restnutzungsdauer des Vermietungsobjektes liegt bei 66 2/3 Jahren.

Der Bodenwert der Liegenschaft ist mit 89.382,76 € anzusetzen.

Die Aufwendungen für Dunsthaube, Kohlefilter und Geschirrspüler (geringwertige Wirtschaftsgüter) betragen im Jahr 2018 535,08 €.

Die Afa für die Stand- und Kühlkombination, den Einbauherd und eine Deckenleuchte beläuft sich auf 92,99 €.

Die Fremdfinanzierungskosten für den Zeitraum Mai bis Dezember 2018 betrugen 681,87 €.

Das vorgelegten Sachverständigengutachtens von Bmst. Dipl.-Ing. (FH) ***SV*** basiert auf einem privaten Auftrag, ein Gutachten über den Verkehrswert zum Stichtag 09.12.2019 der beschwerdegegenständlichen Wohnung zu erstellen. Im Wesentlichen geht daraus hervor, dass die Wohnanlage in Zentrumslage von Linz liegt und aus sechs Eigentumswohnungen besteht. Die gegenständliche Wohnung liegt im 2. Obergeschoß und verfügt über eine garten- und straßenseitige Dachterrasse. Der Wohnung ist ein nummerierter PKW-Abstellplatz und ein Abstellplatz im Kellergeschoß zugeordnet. Der Errichtungszeitraum war im Jahr 2004/2005. Das Objekt ist in Massivbauweise errichtet. Die Außenwände bestehen aus Ziegelmauerwerk mit Vollwärmeschutz, die Decken sind als Stahlbetonplatten ausgeführt. Die Dächer sind Pultdächer mit der erforderlichen Dämmung.

In den Nass- und Vorräumen wurden keramische Beläge verlegt, in den Zimmern Parkett. Die Türblätter sind furniert, die Zargen sind lackiert ausgeführt.

Die technische Ausstattung entspricht dem neuesten Stand der Technik.

Der Bodenwert wurde mit 570 €/m² bewertet (ergibt 49.000,00 €), die Errichtungskosten mit rund 2.575,00 €/m² (ergibt 147.000,00 €). Mit einem Zuschlag von 15 % für die Berücksichtigung der Marktlage beträgt der Sachwert der Liegenschaft laut Gutachten 225.000,00 €.

Bei der Bewertung im Ertragswertverfahren wurde der Bodenwert ebenfalls mit 49.000,00 € berücksichtigt. Der Gebäudeertragswert wurde mit 140.000,00 € berechnet. Mit

Berücksichtigung der Marktlage ergibt sich ein Verkehrswert von 217.000,00 €.

Die gewöhnliche Nutzungsdauer wird mit 70 Jahren angegeben, die Restnutzungsdauer mit 56 Jahren.

Der Bodenwert wurde vom Gutachter wie folgt ermittelt:

„Zur Ermittlung des Bodenwertes wurde unter Annahme einer guten/sehr guten Stadtlage sowohl Preise aus dem WKO Immobilienpreisspiegel 2019 (Grundstückspreise von 2018), Daten

aus der „Gewinn Grundstücksabfrage“, als auch aus der Datenabfrage aus den Realverkäufen in räumlicher und zeitlicher Nähe, herangezogen.

Im Immobilienpreisspiegel 2019 (Grundstückspreise von 2018) sind für Bau Grundstücke für freistehende Einfamilienhäuser Linz - guter Wohnlage, Grundpreise von € 364,42 /m² und für sehr gute Wohnlage € 599,48 /m² ausgewiesen.

Im Gewinn-Grundstückspreis Übersicht 2019 werden für Linz Stadt 400,0 bis 700,0 €/m² angeführt.

Aus der Datenabfrage ImmoUnited wurden folgende Kaufverträge erhoben:

EZ ***, KG ***KG1*** | KV Datum 01.10.2018 993,04 €/m² (Anm. Grundstück für Wohnanlage)

EZ ***, KG ***KG1*** | KV Datum 29.05.2019 266,58 €/m² (Anm. Verkäufer ***)

EZ ***, KG ***KG2*** | KV Datum 13.02.2018 415,84 €/m²

EZ ***, KG ***KG2*** | KV Datum 19.12.2018 497,77 €/m²

Dies ergibt einen Mittelwert von gerundet 543,00 €/m²

In der Zeit von 2018 auf 2019 sind die Preise der Baugrundstücke bei normaler Lage +7,17%, bei guter Lage +10,01% und bei sehr guter Lage +4,37% gestiegen.

Aus Sachverständigen Sicht und Kenner der Preise am Realitätenmarkt wurde eine Preissteigerung von 5% der Berechnung zugrunde gelegt und wie folgt ermittelt.

$543,00 + 5\% = \text{gerundet } 570,00 \text{ €/m}^2$

2. Beweiswürdigung

Beweis wurde erhoben durch die mit dem Vorlagebericht vorgelegte Unterlagen, insbesondere durch den Kaufvertrag vom 15.11.2012, Auszug aus dem Zentralen Melderegister vom 19.06.2020 betreffend ***BF1*** und ***BF2***, Mietvertrag vom 07.09.2018, durch das Gutachten über den Verkehrswert vom 19.12.2019 samt der mit der Beschwerde vom 10.06.2021 vorgelegten Stellungnahme, Fotomaterial betreffend Sonnenschutz.

In Zusammenhang mit dem Zeitpunkt der Übersiedlung wurde von der beschwerdeführenden Partei glaubhaft klargelegt, dass die beschwerdegegenständliche Wohnung für eine dreiköpfige Familie zu klein war und daher das Bestreben bestand, nach Unterzeichnung des Mietvertrages für die Wohnung in der ***StraßePrivat*** möglichst rasch der Umzug organisiert wurde. Dass die Übersiedlung einer Jungfamilie mit Hilfe von Freunden und Familie kostensparend und ohne Übersiedlungsfirma durchgeführt wird, entspricht den allgemeinen Lebenserfahrungen. Dass deshalb keine Belege als Nachweis für den Zeitpunkt des Wohnungswechsels vorgelegt werden können, darf der beschwerdeführenden Partei nicht zum Nachteil gereichen. Die Kosten für Strom und Heizung wurden ab April 2018 von der beschwerdeführenden Partei getragen.

Lediglich der Auszug aus dem Zentralen Melderegister (Hauptwohnsitzverlegung am 09.07.2018) spricht für eine längere private Nutzung der Wohnung in der ***StraßeVermietung***. Allerdings kommt nach der ständigen Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes der Meldung im Zentralen Melderegister nur Indizwirkung zu. Bei einer Übersiedlung mit einem dreijährigen Kind ist es durchaus nachvollziehbar, dass die behördliche Ummeldung etwas verspätet erfolgt.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung und unter Berücksichtigung sämtlicher diesbezüglicher Sachverhaltsfeststellungen gelangte die erkennende Richterin zur Ansicht, dass die beschwerdeführende Partei jedenfalls in der ersten Jahreshälfte 2018 übersiedelt ist und eine private Nutzung der Wohnung in der ***StraßeVermietung*** in der zweiten Jahreshälfte 2018 auszuschließen ist.

Hinsichtlich der Würdigung des vorgelegten Sachverständigengutachtens von Bmst. Dipl.-Ing. (FH) ***SV*** wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Rahmen der rechtlichen Beurteilung verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

3.1.1. Restnutzungsdauer

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind nach Z 8 auch Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung nach lit. d) Folgendes:

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

Strittig ist gegenständlich, ob aufgrund einer kürzeren Nutzungsdauer ein höherer AfA-Satz zur Anwendung kommen kann.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH stellt das Gesetz mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 die Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudes 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Nutzungsdauer ist nicht berechenbar, sondern eine nur im Schätzungswege feststellbare Größe. Im Einzelfall ist der

Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer - und damit eines höheren AfA-Satzes als in § 8 Abs. 1 EStG 1988 vorgesehen - möglich.

Behauptet ein Steuerpflichtiger eine kürzere Restnutzungsdauer, trifft ihn die Beweislast für die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988. Ein solcher Beweis ist im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens über den technischen Bauzustand zu erbringen. Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Aufgrund der im Abgabenverfahren geltenden Unbeschränktheit der Beweismittel ist die Abgabenbehörde befugt und verpflichtet, ein derartiges Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel zu überprüfen und von ihm abzuweichen, wenn es sich als unzutreffend erweist. Dazu bedarf es nicht zwingend eines Gegengutachtens (z.B. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139; 10.8.2005, 2002/13/0132; 8.8.1996, 92/14/0052, je mwN).

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

Der Nachweis kann gerade angesichts der vom Verwaltungsgerichtshof geforderten Kriterien und der erforderlichen Fachkenntnisse und Erfahrungen trotz grundsätzlicher Unbegrenztheit der Beweismittel nur mit einem schriftlichen Gutachten eines Sachverständigen über den bautechnischen Zustand (im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung) erbracht werden (vgl. dazu zB auch BFG 5.4.2023, RV/5100355/2022). Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführungen oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, etwa als Folge aufsteigender Feuchtigkeit oder eines vermuteten Schädlingsbefalls, und zu deren Behebbarkeit, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen. Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (vgl. dazu Doralt, EStG13, § 16 Tz 159; Jakom/Ebner EStG, 2023, § 16 Rz 42, und die dort zitierte VwGH-Judikatur; Sutter/Pfalz in Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 16 Abs. 1 Z 8 Anm 97 f, jeweils mwN; siehe auch VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162; VwGH 25.5.2022, Ra 2020/15/0119).

Im Rechtssatz zur Entscheidung vom 25.05.2022, Ra 2020/15/0119, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes ausgesprochen: *„Eine Ermittlung der Restnutzungsdauer durch den Abzug des Alters des Gebäudes von der Gesamtnutzungsdauer ist nicht zulässig*

(vgl. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Es ist vielmehr vom technischen Bauzustand ausgehend die verbleibende Restnutzungsdauer zu schätzen (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0187; 23.5.2007, 2004/13/0091, mwN).“

Gegenständlich wurde ein Gutachten über die Bewertung des Verkehrswertes der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft vorgelegt, was insofern verfehlt ist, als der Verwaltungsgerichtshof für den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ein Gutachten über den bautechnischen Zustand verlangt.

In Zusammenhang mit dem Bauwert wird im Gutachten von Bmst. Dipl.-Ing. (FH) ***SV*** auf die Errichtungskosten abgeleitet aus Vergleichsobjekten Bezug genommen. Diese würden zwischen 2.000,00 €/m² und 2.740,00 €/m² liegen. Die Errichtungskosten für das zu bewertende Objekt würden auf Grund der Bauweise und Ausstattung der Wohnung rund 2.575,00 €/m² betragen. Einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und den Errichtungskosten lässt das Gutachten vermissen.

In weiterer Folge geht der Gutachter von einer gewöhnlichen Gesamtnutzungsdauer eines derartigen Gebäudes (laut Nutzungsdauerkatalog, 70 Jahre) und einer Restnutzungsdauer von 56 Jahren aus. Die Restnutzungsdauer wurde offensichtlich ermittelt, indem das Alter des Gebäudes (Errichtungszeitpunkt 2004/2005, Alter des Gebäudes zum Bewertungsstichtag 14 Jahre) von der gewöhnlichen Nutzungsdauer abgezogen wurde (70 – 14 = 56). Das ist genau die Methode, welche der Verwaltungsgerichtshof für nicht zulässig erklärt. Vielmehr hätte eine Befundaufnahme über den tatsächlichen technischen Bauzustand des Gebäudes erfolgen und davon abhängig die Restnutzungsdauer ermittelt werden müssen.

In einer ergänzenden Stellungnahme zur vorliegenden Liegenschaftsbewertung führt der Gutachter aus, dass die Fassade aufgrund der Randlage zum Wald starken Algenbefall aufweisen würde. Der Sockelbereich sowie die Putzanschlüsse in den Traufenbereichen würden – auf Grund nicht fachgerecht durchgeführter Abdichtungen – Wasserschäden aufweisen. Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass im Gutachten vom 09.12.2019 keine Wertminderung wegen Baumängel und Bauschäden festgestellt wurde (vgl. Seite 16 des Gutachtens). Im Ergebnis wird die Restnutzungsdauer wieder durch Abzug des Alters des Gebäudes von der üblichen Gesamtnutzungsdauer berechnet. Die festgestellten Schäden haben also offenbar keinen Einfluss auf die übliche Restnutzungsdauer. Dies deckt sich mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes: *„Die kürzere Nutzungsdauer einzelner anderer Gebäudebestandteile, wie etwa Innenputz, Außenputz, Böden, Fenster, Geländer, Anstrich, Tapeten, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, rechtfertigt es nicht, für ein Haus eine geringere als die sich aus den konstruktiven und haltbaren Bauteilen ergebende technische Gesamtnutzungsdauer abzuleiten (vgl. schon VwGH 11.6.1965, 2011/64).“*

Damit entspricht das Gutachten aber hinsichtlich des Nachweises einer kürzeren Nutzungsdauer nicht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Nutzungsdauer ist aus dem Bauzustand abzuleiten, der sich aus dem Mauerwerk bzw. den konstruktiven haltbaren Bauteilen ergibt. Da derartige konkrete Feststellungen und daraus resultierende Schlussfolgerungen im gegenständlichen Gutachten fehlen, ist es in Zusammenhang mit der Restnutzungsdauer somit methodisch verfehlt und daher nicht geeignet, die gesetzlich vermutete Restnutzungsdauer zu entkräften. Soll tatsächlich von der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer abgegangen werden, wäre eben ein genaues Eingehen des Gutachters auf den Gesamtzustand des Gebäudes, insbesondere auf dessen tragende Teile und anschließend auch eine entsprechend genaue Dokumentation der Auswirkungen bzw. Wertung der Befundergebnisse auf die verbleibende Restnutzungsdauer samt schlüssiger Berechnungen unumgänglich gewesen.

Darüber hinaus stellt das Gutachten auf den Bewertungsstichtag 09.12.2019 ab, obwohl mit der Vermietungstätigkeit mit September 2018 begonnen wurde.

3.1.2. Grundanteil

Neben der Nutzungsdauer ist gegenständlich auch strittig, ob der auszuscheidende Grundanteil pauschal gemäß § 2 Abs. 2 GrundanteilV 2016 zu bestimmen ist, oder ob ein Anwendungsfall des § 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016 (Nachweis der tatsächlichen Verhältnisse) vorliegt.

Mit dem StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 wurde § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 durch folgende gesetzliche Vermutung ergänzt:

"Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z.B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen."

Eine erhebliche Abweichung muss „offenkundig“ sein, was bedeutet, dass eine zumindest 50%-ige Abweichung ohne Durchführung eines besonderen Ermittlungsverfahrens, ohne besondere Fachkenntnisse und ohne jede Schwierigkeiten festgestellt werden kann. Die Anwendungen des pauschalen Ansatzes als Regelfall soll daher nur in besonders gelagerten Fällen, in denen die erhebliche Abweichung klar zu Tage tritt, ausgeschlossen sein (vgl. BFG 23.10.2019, RV/7105055/2019).

Die Verordnung über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988“, BGBl. II Nr. 99/2016 (GrundanteilV 2016), normiert in § 2 Abs. 2 Folgendes:

„In Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern und in Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke (baureifes Land) mindestens 400 Euro beträgt, sind als Anteil des Grund und Bodens

- 30% auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst, oder
- 40% auszuscheiden, wenn das Gebäude bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst. Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.“

Fest steht im vorliegenden Fall, dass die gegenständliche Eigentumswohnung der beschwerdeführenden Partei unter § 2 Abs. 2 GrundanteilV 2016 fällt (das Wohnungseigentumsobjekt befindet sich in einer Gemeinde mit mindestens 100.000 Einwohnern und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land beträgt mindestens 400,00 €). Das Gebäude umfasst sechs Eigentumswohnungen, weshalb der Anteil des Grund und Bodens grundsätzlich mit 40% aus dem einheitlichen Kaufpreis auszuscheiden ist.

Sowohl § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 als auch die GrundanteilV 2016 normieren, dass dieser pauschale Ansatz dann zur Anwendung kommt, wenn kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird. Gesetz und Verordnung stellen somit in Bezug auf den Anteil des Grund und Bodens eine Vermutung im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO auf. Nach § 124b Z 284 EStG 1988 ist § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden.

Gemäß § 3. Abs. 1 der GrundanteilV 2016 ist der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 pauschal zu ermitteln, wenn er nachgewiesen wird. Der Nachweis kann beispielsweise durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Nach den Erläuterungen zur GrundanteilV 2016 "trägt die Differenzierung nach Art der Bebauung dem Umstand Rechnung, dass in der Regel der Grundanteil sinkt, je mehr Einheiten pro Gebäude vorhanden sind, während das Abstellen auf die Anzahl der Einwohner sowie den durchschnittlichen Quadratmeterpreis den höheren Wert des Grund und Bodens im Vergleich zu den - keinen größeren Schwankungen unterliegenden - Baukosten berücksichtigen soll. In ländlichen Gebieten sind in der Regel die Grundstückspreise geringer, sodass der Gebäudeanteil eine größere Rolle spielt. Dementsprechend soll der Grundanteil niedriger angesetzt werden können".

Für jenen Bereich, in dem eine pauschale Verhältniswertermittlung zulässig ist, berücksichtigt die GrundanteilV 2016 örtliche und bauliche Verhältnisse, aus welchen ein Abweichen der Wertverhältnisse von der gesetzlich vermuteten 40/60-Regel resultiert.

Aufgrund des normativen Charakters der GrundanteilV 2016 liegt auch darin eine für den Rechtsanwender verbindliche Vermutung, die gemäß § 167 Abs. 1 BAO keines Beweises bedarf und deren Widerlegung dem Abgabepflichtigen obliegt. § 3 Abs. 1 GrundanteilV 2016 legt fest, dass dies ausschließlich durch eine Nachweisführung erfolgen kann. Auch in diesem Fall genügt eine Glaubhaftmachung daher grundsätzlich nicht.

Der Ermittlung des Bodenwertes legte der Sachverständige im gegenständlichen Fall - unter der Annahme einer guten/sehr guten Stadtlage sowie Berücksichtigung der Preise aus dem WKO Immobilienpreisspiegel 2019 (Grundstückspreise von 2018) und Daten aus der „Gewinn Grundstücksabfrage - den Mittelwert der Preise von vier Kaufverträgen über Grundstücke der KG ***KG1*** und KG ***KG2*** fest und kam zu einem durchschnittlichen Grundstückspreis von 543,00 €/m². Bei Berücksichtigung einer Preissteigerung von 5 Prozent ging der Sachverständige von einem Bodenwert von 570,00 €/m² aus.

Dem Bodenwert von 543,00 €/m² liegen vom Sachverständigen herangezogene Vergleichspreise von Grundstücken zu Grunde, die im Jahr 2018 oder 2019 veräußert wurden. Es ist nicht ersichtlich, ob diese Grundstück bebaut oder unbebaut waren bzw. wie groß diese Grundstücke sind. Auffallend ist jedenfalls, dass ein Grundstück für die Errichtung einer Wohnanlage erworben wurde und für dieses Objekt ein Quadratmeterpreis von 993,04 € bezahlt wurde, während für die anderen drei Grundstücke der Quadratmeterpreis zwischen 497,77 € und 266,58 € lag. In diesem Zusammenhang führt die beschwerdeführende Partei aus, dass dieser hohe Verkaufswert aufgrund eines Wohnanlage-Projekts erzielt worden sei. Das beschwerdegegenständliche Objekt ist eine von sechs Eigentumswohnungen einer Wohnungsanlage, was dafür spricht, dass gerade der Grundpreis für ein Wohnanlagenprojekt für einen Vergleich besonders geeignet wäre.

Die rechnerische Überprüfung des Bodenwertes von 543,00 €/m² zeigt, dass dem Sachwert des Sachverständigengutachtens ausschließlich das arithmetische Mittel aus den angeführten Durchschnitts-Quadratmeterpreisen zu Grunde liegt. Eine Korrektur mittels Zu-/Abschlägen beispielsweise in Zusammenhang mit der Grundstücksgröße ist rechnerisch nicht nachvollziehbar und wurde offensichtlich auch nicht durchgeführt. Der Grundstückspreis für eine Wohnanlage, der als Vergleichspreis für das beschwerdegegenständliche Objekt an besten geeignet wäre, wurde mit der gleichen Wertigkeit wie die anderen Vergleichspreise berücksichtigt. Warum die Preise so weit auseinanderliegen (zwischen 266,58 €/m² und 993,04 €/m², also fast das Vierfache) wurde nicht dargelegt. Dazu kommt, dass der Sachverständige schließlich eine 5%ige Preissteigerung berücksichtigte, die in keinsten Weise nachvollziehbar ist.

Der Sachverständige weist darauf hin, dass für die Ermittlung des Bodenwertes die Daten aus der „Gewinn Grundstücksabfrage“ und aus der Datenabfrage aus den Realverkäufen in

räumlicher und zeitlicher Nähe herangezogen wurden. Im Wirtschaftsmagazin „Gewinn“ wird in der Ausgabe Mai 2019 explizit darauf hingewiesen, dass in den angeführten Preisen An- und Aufschließungskosten nicht enthalten sind. In diesem Zusammenhang wird auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 11.06.2024 verwiesen, wonach in diesem Zusammenhang nicht übersehen werden darf, *„dass für Rohbauland im Allgemeinen nur ca. 50% bis 70% der Preise für baureifes Land gezahlt wird (siehe dazu z. B. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷, S 44; Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung, unter <http://www.srf.tuwien.ac.at/feil/lehrunterlagen/immotext.pdf>) und damit die Werte lt. Gewinn-Grundstückspreis-Übersicht im Hinblick auf die von der GrundanteilV vorausgesetzte Baufreiheit entsprechend (um 30% bis 50%) zu erhöhen sind (vgl. BFG 21.2.2018, RV/1100449/2017; BFG 21.11.2018, RV/1100161/2018; BFG 12.8.2019, RV/1100398/2017; Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 16 Rz 40).“* (vgl. BFG 11.06.2024, RV/5100286/2023)

Insofern wären Grundstückspreise aus der Gewinn-Grundstückspreis Übersicht 2019 entsprechend zu adaptieren gewesen.

Für die Wertermittlung des Grund und Bodens hat sich grundsätzlich die Orientierung an den Kaufpreisen von Vergleichsgrundstücken als geeignete Methode etabliert, wobei Abweichungen im Einzelfall durch Zu-/Abschläge Rechnung zu tragen ist. Obwohl die Vergleichspreise so weit auseinanderliegen, wurden keine Zu-oder Abschläge vorgenommen, wie etwa eine Wertminderung wegen Verbauung oder eine Berücksichtigung der Größe des Grundstückes. Verkehrslage, Verwertbarkeit und Nutzungsmöglichkeit fanden keinen Niederschlag.

Die Ausführungen des Sachverständigen sind insgesamt gesehen zu allgemein gehalten. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist das vorliegende Gutachten nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer durch Widerlegung der gesetzlichen Vermutung zu erbringen; ebenso wenig ist es geeignet, den auszuschheidende Grundanteil nicht pauschal gemäß § 2 Abs. 2 GrundanteilV 2016 zu bestimmen.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass weder die Behörde noch das Bundesfinanzgericht im Fall des Vorliegens eines mangelhaften Gutachtens weitere Ermittlungsschritte setzen muss (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162). Wurde der Abgabepflichtige auf die Mängel eines Gutachtens aufmerksam gemacht - dies ist jedenfalls im Rahmen der Begründung der Beschwerdeentscheidung sowie im Vorlagebericht erfolgt - ist es an diesem gelegen, von sich aus initiativ entsprechende Ergänzungen des Gutachtens bzw. die Erstellung eines neuen Gutachtens zu veranlassen.

3.1.3. Instandsetzungskosten

Schließlich ist gegenständlich die Frage zu klären, ob die im Jahr 2014 getätigten Aufwendungen für Sonnenschutz, Markise und Fliegengitter in Höhe von 6.308,00 € im

Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine steuerliche Berücksichtigung finden können (lt. beschwerdeführende Partei Zehntelansetzung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988).

Aus dem vorgelegten Bildmaterial ist ersichtlich, dass die Markise fix an der Hauswand montiert wurde. Die Außenjalousien wurden in Kästen über den Fenstern eingebaut.

Bei einem außen liegenden Sonnenschutz handelt es sich nach den Erfahrungen im täglichen Leben um eine typische Gebäudeausstattung, die vielfach in Wohn- und Geschäftsgebäuden moderner Bauart anzutreffen ist. Außenjalousien bieten bei Wohn- und Geschäftsgebäuden Schutz gegen Sonnenwärme und unangenehme Lichtstrahlen für den Aufenthalt im Gebäude. Sie dienen daher der Benutzbarkeit des Gebäudes.

Abgesehen davon haben derartig typische, der Benutzbarkeit eines Gebäudes dienende Wirtschaftsgüter, die mit dem Gebäude verbundenen sind und diesem dienen, per se den Charakter eines Gebäudeteiles. Die Frage der rein technischen "Beweglichkeit" und Versetzbarkeit an einem anderen Ort spielt dabei eine sehr untergeordnete Rolle.

Als Bestandteil des Gebäudes und somit Herstellungsaufwand ist die erstmalige Montage einer Markise anzusehen (siehe Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴ § 6 Rz 129).

Überdies ist festzuhalten, dass auch nach der deutschen Rechtsprechung Rollläden bei nachträglichem Einbau als Herstellungskosten des Gebäudes angesehen werden (vgl. BFH 1.2.1983, VIII R 103/82; BFH 29.8.1989, IX 176/84, BStBl II 1990, S 430).

Durch die (erstmalige) Montage einer Markise wird diese zu einem Bestandteil des Gebäudes und ist somit Herstellungsaufwand. Gleiches gilt nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes auch für die fixe Montage von Außenjalousien und Fliegengitter. Die Kosten in Höhe von 6.308,00 € können - im Übrigen auch nach Ansicht des Finanzamtes - als Herstellungsaufwand erlösmindernd im Rahmen der Afa angesetzt werden. (vgl. BFG vom 27.11.2023, RV/5100004/2023)

3.1.4 Halbjahres-Afa

Das Ermittlungsverfahren im Rahmen des Beschwerdeverfahrens hat ergeben, dass die beschwerdeführende Partei in der ersten Hälfte des Jahres 2018 in die neue Wohnung in der ***StraßePrivat*** übersiedelt ist. Es lag keine private Nutzung der Wohnung in der ***StraßeVermietung*** in der zweiten Jahreshälfte 2018 vor, sodass die gesamte Jahresabschreibung zusteht.

Als logische Folge der Annahme, dass die Übersiedlung zeitnah nach der Unterzeichnung des Mietvertrages erfolgte, sind die Fremdfinanzierungskosten für Mai 2018 iHv 86,13 € zu berücksichtigen.

3.1.5 Berechnung der Besteuerungsgrundlage

Anschaffungskosten	223.456,90
40 % Anteil Grund und Boden	- 89.382,76
Markise/Sonnenschutz	6.308,00
Afa-Bemessungsgrundlage Wohnung	140.382,14
Afa Wohnung	2.105,73
Afa Kühlschrank, Herd, Deckenleuchte	151,43
GWG	535,08
Fremdfinanzierungskosten	595,74
Übrige Werbungskosten	1.563,96
Summe Werbungskosten	4.951,94

Einnahmen	3.110,10
Werbungskosten	- 4.951,94
Verlust lt. BE	- 1.841,84

3.2. Zu Spruchpunkt II.

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

Das gegenständliche Erkenntnis folgt der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Nutzungsdauer von Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ergibt sich aus dem Gesetz.

Da es sich bei der Frage, ob der Beschwerdeführerin der Nachweis eines von der GrundanteilIV 2016 abweichenden Aufteilungsverhältnisses der Anschaffungskosten der von ihr vermieteten Liegenschaftsanteile gelungen ist, um eine Frage der Beweiswürdigung handelt, wurde im gegenständlichen Fall über keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Daher war die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision auszusprechen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. April 2025