

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Dr. Kellermair Steuerberatungs GmbH, Simonystraße 44, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 29. Februar 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Dezember 2023 betreffend Einkommensteuer 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2020 festgesetzt mit 4.856 Euro.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Einkommensteuererklärung 2020 wurde am 27.12.2022 elektronisch eingereicht. Es wurden ua Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv 2.019,70 € unter Berücksichtigung einer AfA iHv 974,12 € erklärt.

Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 18.12.2023 wurde die AfA auf 13,39% von 3.000 € (angenommener Gebäudewert 200.000 €) gekürzt. Mit einer AfA von 401,70 € betrugen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2.592,12 €.

In der nach einem Fristverlängerungsantrag am 20.02.2024 eingebrachten Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 wurde eine AfA iHv 1.418,81 € beantragt und mit einem

vom Beschwerdeführer in Auftrag gegebenen Sachwertgutachten begründet, indem ein Gebäudewert von 706.404 € ermittelt wurde.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 06.02.2025 wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 18.12.2023 abgewiesen und ausgeführt:

In der Beschwerdebegründung werde um Korrektur der AfA für das Gebäude "****Bf1-Adr1****" ersucht und ein Schätzgutachten mit Bewertungsstichtag 11.01.2024 vorgelegt. Laut Aktenlage sei die Liegenschaft unentgeltlich übernommen worden. Da das Gebäude zum 31.03.2012 nicht steuerverfange war, seien die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen.

Die Nutzung des Gebäudes als Vermietungsobjekt sei im Zuge der Einkommensteuererklärung 2019 erstmalig erklärt worden, daher seien als Bemessungsgrundlage die fiktiven Anschaffungskosten zum Bewertungszeitraum 2019 heranzuziehen. Im Jahr 2019 sei zwar keine AfA für das Gebäude als Werbungskosten geltend gemacht worden, jedoch sei der Vermietungsbeginn relevant.

Die fiktiven Anschaffungskosten seien aus Sicht des Erwerbers nach dem Grundsatz zu ermitteln, welche Kosten für diesen Erwerb als tatsächlichen Kaufpreis angefallen wären. Der Marktpreis von Objekten, die zur Einnahmenerzielung dienen, orientiere sich am Ertragswert, daher seien die fiktiven Anschaffungskosten anhand der Ertragswertmethode abzuleiten.

Im Zuge des Vorhalteverfahrens bei der Veranlagung des Einkommensteuerbescheides 2020 sei von der steuerlichen Vertretung bekanntgegeben worden, dass als fiktive Anschaffungskosten der Wert aus der Versicherungspolizze übernommen worden sei. Da diese nicht dem Ertragswert entsprächen, sei die AfA Bemessungsgrundlage von Amts wegen korrigiert worden.

Im Zuge der Beschwerde sei ein Schätzgutachten mit Bewertungsstichtag 11.01.2024, erstellt am 17.01.2024, vorgelegt worden. Das Gutachten sei von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellt worden. Werde eine Liegenschaft im außerbetrieblichen Bereich vermietet, so sei bei der Bewertung als Bewertungsstichtag der Stichtag des Vermietungsbeginns heranzuziehen und nicht auf den Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens abzustellen. Da der Bewertungsstichtag mit 11.01.2024 aus dem Gutachten hervorgehe und somit nach dem Vermietungsbeginn liege, könne der im Gutachten ermittelte Verkehrswert für die Berechnung einer neuen AfA Bemessungsgrundlage nicht berücksichtigt werden.

Für die AfA bestehe kein Wahlrecht, sie sei verpflichtend vorzunehmen und eine unterlassene AfA könne nicht nachgeholt werden. Die einmal gewählte Bemessungsgrundlage dürfe nicht mehr abgeändert werden (vgl. VwGH 25.05.1987, 84/13/0270). Anschaffungsnahe

(nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen seien auf Grund des bloßen zeitlichen Zusammenhanges mit dem Kauf und dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis nicht zu aktivieren (vgl. VwGH 30.06.2010, 2005/13/0076). Eine "Aufwertung" des Gebäudewertes, wie im gegenständlichen Fall eine Generalsanierung, werde im außerbetrieblichen Bereich durch den Erhaltungsaufwand (unterteilt in Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand) oder den Herstellungsaufwand abgegolten (§ 28 EStG 1988). Anzumerken sei, dass eine Fläche von 13,39% des Gebäudes vermietet werde und dadurch ein überwiegend privater Nutzen an der Generalsanierung zu erkennen sei.

Im rechtzeitig nach einer Fristverlängerung eingebrachten Vorlageantrag vom 30.04.2025 brachte die steuerliche Vertretung vor, dass der Wert laut dem Schätzgutachten den Gebäudewert zum Zeitpunkt der Einantwortung annähernd gut und richtig zum Ausdruck gebracht habe. Es werde beantragt, dass Bundesfinanzgericht möge den in der Beschwerde vorgebrachten und angesetzten Gebäudewert gemäß dem Gutachten iHv 706.404 € (100% für das gesamte Gebäude) – anteilig für die Berechnung der AfA als Bemessungsgrundlage bestätigen. In eventu möge das Bundesfinanzgericht einen Gebäudewert nach der Ertragswertmethode iHv 613.000 € (100% für das gesamte Gebäude) – anteilig für die Berechnung der AfA festsetzen.

Im Vorlagebericht vom 15.05.2025 an das Bundesfinanzgericht führte das Finanzamt aus, dass das Sachwertgutachten – alleine auf Grund der Steigerung der Grundpreise in der Periode 2020 – 2024 nicht anwendbar sei, da es zum Stichtag 11.01.2024 erstellt worden sei. Das Ertragswertverfahren sei grundsätzlich geeignet, um fiktive Anschaffungskosten bei Vermietungsobjekten festzustellen. Der gegenständlichen Berechnung könne jedoch nicht gefolgt werden. Die belangte Behörde beantrage eine Abänderung des Bescheides dergestalt, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 2.448,54 € anstelle von bisher 2.592,12 € berücksichtigt werden.

Mit Vorhalt vom 04.03.2026 wurde der Beschwerdeführer darüber in Kenntnis gesetzt, dass das Bundesfinanzgericht nach einer Prüfung des Vorlageberichtes hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu folgendem Ergebnis kam:

- 1. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist das Ertragswertverfahren prädestiniert, fiktive Anschaffungskosten bei Vermietungsobjekten festzustellen.*
- 2. Die Abgabenbehörde hat unter Zuhilfenahme der einschlägigen Fachliteratur die fiktiven Anschaffungskosten ermittelt und gelangt zu einer jährlichen AfA von 758,14 €.*
- 3. Der Anteil der vermieteten Fläche wurde auf 7,46% berichtigt.*
- 4. Die Ermittlung bzw. die Berechnung ist auf den Seiten 4 bis 6 des Vorlageberichtes detailliert angeführt.*
- 5. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist die Berechnung sachgerecht durchgeführt worden.*

6. Es steht Ihnen natürlich frei gegen die Berechnung der vermieteten Fläche bzw. den Ertragswert substantielle Einwendungen vorzubringen.

7. Sie werden gebeten, sich innerhalb von 4 Wochen beim zuständigen Richter zu melden, der auch telefonisch zur Verfügung steht.

Mit Eingabe vom 22.05.2026 wurde folgende Stellungnahme eingereicht:

Nach Rücksprache mit unserem Klienten nehmen wir gerne zu Ihrer Darstellung vom 04.03.2026 Stellung. Hinsichtlich der Anwendung des Ertragswertverfahrens und des Anteils der vermieteten Fläche bestehen unsererseits keine Einwendungen. Die Flächenberechnung bzw. die Korrektur der vermieteten Fläche wird grundsätzlich so akzeptiert. Mittlerweile wurde jedoch der vermietete Flächenanteil erweitert und auf Basis der Feststellungen der Finanzverwaltung berechnet.

Zur Berechnung der Anschaffungskosten und der jährlichen AfA wird in folgender Weise Stellung genommen:

a) Übereinstimmung bei der Ermittlung des Jahresrohertrages;

b1) Bewirtschaftungskosten – Instandhaltung: Wurde mit festen Sätzen von Euro 15 €/m² – von der Behörde vorgeschlagen und wird so akzeptiert;

b2) Bewirtschaftungskosten – Verwaltungskosten: diesbezüglich wird ein Wert von 3% vorgeschlagen: Hinsichtlich der Verwaltungskosten wird deshalb ein Satz von 3% vorgeschlagen, da es sich um ein Einfamilienhaus handelt und die Verwaltung vom Hauseigentümer zu minimalen Kosten selbst durchgeführt wird;

b3) Bewirtschaftungskosten – Mietausfall: diesbezüglich wird der von der Finanzverwaltung vorgeschlagene Satz von 2% akzeptiert;

Wie genau der Wert des anteiligen Grunds von der Finanzverwaltung ermittelt worden ist (5.053,23 €), kann auf Basis der vorliegenden Unterlagen nicht genau nachvollzogen werden. Der Ansatz der Finanzverwaltung mit 72.189 € für die gesamte Liegenschaft wird jedenfalls akzeptiert.

Hinsichtlich des Kapitalisierungszinssatzes sehen wir den Ansatz von 4,5% als gerechtfertigt und richtig an. Nach Darstellung der Finanzverwaltung handelt es sich um eine gute bis mäßige Lage. Der von uns vorgeschlagene Zinssatz von 4,5% findet in der Gerichtstabelle für Sachverständige für Büroliegenschaften bei guter Lage Deckung. Vor allem sei angemerkt, dass die Kapitalisierungszinssätze für 2021 und Folgejahre generell etwas gesunken sind, sodass ein Wert für 2019/2020 von 4,5% vertretbar ist. Die Gemeinde Scharnstein ist zwar kein großes Ballungszentrum, andererseits sind Gemeinden mit etwa 4.000 Einwohner auch keine Kleingemeinden. Obendrein sind in Scharnstein einige nicht unbedeutende Industriebetriebe angesiedelt (Firma Wolf Systembau, Firma Mayr Schulmöbel...), die die Gemeinde insgesamt wirtschaftlich aufwerten.

Auf Basis eines Kapitalisierungszinssatzes von 4,5% ergibt sich ein Vervielfacher von 21,04, was einen Liegenschaftswert (Gebäude und Grundstück) von 900.828,21 € ergibt. Vermindert um den von der Finanzverwaltung vorgeschlagenen Wert des Grunds iHv 72.189 € beträgt der verbleibende Wert des gesamten Gebäudes 828.639,21 € und anteilig für den vermieteten Teil von 15,17 m² ergibt sich ein Wert iHv 61.786,47 €. Die Afa daraus würde für den entsprechend vermieteten Anteil von 15,17 m² und einem AfA-Satz von 1,5% 926,80 € betragen. Es wird daher beantragt:

- Abänderung des Werts bei den Bewirtschaftungs/Verwaltungskosten auf 3%;*
- Verwendung eines Kapitalisierungszinssatzes von 4,5% (für gute Lagen gemäß Tabelle für Gerichtsgutachter)*

Mit Eingabe vom 05.06.2026 wurde der Vorlageantrag vom 12.03.2025 dahingehend ergänzt, dass ein Zinssatz von 4,5% sachlich gerechtfertigt ist. Die Zeitschrift „Sachverständige“ sehe für 2019 und 2020 für Büromieten einen Kapitalisierungszinssatz in guten Lagen von 4,5% bis 6,5%, 2021 bei 4% bis 6% vor. Dadurch finde die Anwendung eines Zinssatzes von 4,5% Deckung und sei somit sachlich zu rechtfertigen. Auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung werde verzichtet.

Die Eingaben der steuerlichen Vertretung wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist seit 2019 durch Einantwortung am 25.03.2019 Alleineigentümer der Liegenschaft ***Bf1-Adr1***, wo er seit 07.08.2019 auch seinen Hauptwohnsitz hat. Der Beschwerdeführer ist Alleingesellschafter und einer von zwei Geschäftsführern der ***A-GmbH***. Diese mietet im Haus des Beschwerdeführers ein Büro sowie ein Abstellzimmer mit insgesamt 15,17 m². Insgesamt weist das Gebäude eine bewertete Fläche von 372,54 m² auf, davon sind Nutzfläche 203,45 m². 15,17 m² sind anteilig von der Nutzfläche 7,46%. Der Mietvertrag wurde am 15.07.2019 abgeschlossen, als Miete wurden 300 € pro Monat vereinbart.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt gründet sich auf den vom Finanzamt Österreich vorgelegten Aktenteilen und den Vorhaltsbeantwortungen der steuerlichen Vertretung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Wenn eine Liegenschaft zum 31.03.2012 nicht steuerverfänglich war, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument, wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung bestätigt (vgl. VwGH 23.05.2007, 2004/13/0091 mwN).

Im Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde das Ertragswertverfahren und folgende Parameter außer Streit gestellt:

- a) Jahresrohertrag 48.280,82 €
- b) Instandhaltungskosten 15 €/m²
- c) Mietausfallkosten 2%
- d) Wert des Grundanteils 72.189 €

Differenzen zwischen den beiden Verfahrensparteien bestehen hinsichtlich der Verwaltungskosten und des Kapitalisierungszinssatzes:

Das Finanzamt hat der Berechnung der Verwaltungskosten 4% vom Rohertrag angenommen. Der Beschwerdeführer begehrt hingegen einen Ansatz von 3%, da die Verwaltung vom Liegenschaftseigentümer zu minimalen Kosten durchgeführt werden kann. Grundsätzlich werden bei der Ertragswertberechnung Verwaltungskosten von 3% bis 5% angenommen. Da die Argumentation des Beschwerdeführers hinsichtlich der minimalen Kosten glaubhaft erscheint, sind für das Bundesfinanzgericht im gegenständlichen Fall 3% angemessen.

Das Finanzamt hat bei der Berechnung einen Kapitalisierungszinssatz von 5,5% verwendet und begründet: *Die besten Lagen für Büroimmobilien befinden sich in Ballungszentren, und nehmen in Randlagen von Städten ab. Die nächsten Ballungszentren sind hier Gmunden (12km) und Kirchdorf (12,5km), das nächste größere Ballungszentrum ist Wels (30km, alle Entfernungen Luftlinie). Die Gemeinde Scharnstein selbst hat weniger als 5.000 Einwohner. Die Lage ist für eine Büroimmobilie daher als gut bis mäßig einzustufen, da keine Ballungszentren in unmittelbarer Nähe sind. Die Kapitalisierungszinssätze 2020 lagen für Büroimmobilien 2020 (gleich wie 2019) in guter Lage zwischen 4,5% - 6,5%, in mäßiger Lage 5% - 7% (vgl. Der Sachverständige 2020, 88).*

Der Beschwerdeführer begehrt hingegen die Anwendung eines Zinssatzes von 4,5% mit folgender Begründung: *Der vorgeschlagene Zinssatz von 4,5% findet in der Gerichtstabelle für*

Sachverständige für Büroliegenschaften bei guter Lage Deckung. Vor allem sei angemerkt, dass die Kapitalisierungszinssätze für 2021 und Folgejahre generell etwas gesunken sind, sodass ein Wert für 2019/2020 von 4,5% vertretbar ist. Die Gemeinde Scharnstein ist zwar kein großes Ballungszentrum, andererseits sind Gemeinden mit etwa 4.000 Einwohner auch keine Kleingemeinden. Obendrein sind in Scharnstein einige nicht unbedeutende Industriebetriebe angesiedelt (Firma Wolf Systembau, Firma Mayr Schulmöbel...), die die Gemeinde insgesamt wirtschaftlich aufwerten.

Für das Bundesfinanzgericht ist maßgeblich, dass für die Verwendung des Zinssatzes die Tabellen für das Jahr 2020 (gleich wie 2019) Vorrang haben. Es entspricht auch den Erfahrungen im Wirtschaftsleben, dass sich die besten Lagen für Büroimmobilien in Ballungszentren befinden und deren Attraktivität und Rentabilität mit der Entfernung von den Städten weg abnimmt. Wenn auch der begehrte Zinssatz von 4,5% am unteren Ende der Bandbreite in den Sachverständigentabellen noch Deckung findet, erscheint dem Bundesfinanzgericht unter Berücksichtigung der Argumente der Amtspartei ein Ansatz eines Kapitalisierungszinssatzes von 5% als sachgerecht, weil dieser die realen Verhältnisse besser abbildet.

Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten

48.280,82 €	Jahresrohertrag
1.448,42 €	3% Verwaltungskosten
965,62 €	2% Mietausfall
3.051,75 €	Instandhaltungskosten (203,45 m² x 15 €)
42.815,03 €	Jahresreinertrag

Liegenschaftszinssatz 5% (x)

Restnutzungsdauer 66,67 (y)

Vervielfältiger: $((1+x)^y - 1) / ((1+x)^y \cdot x) = 19,23$

3.609,45 €	Grundzins
39.205,58 €	Gebäudereinertrag
753.794,46 €	Gebäudewert
823.983,46 €	Gesamtwert
56.205,76 €	Vermietung 7,46%

843,09 € AfA 1,5%

Bei den Werbungskosten wurden in der Überschussrechnung des Beschwerdeführers von Strom und Wasser anteilig mit 13,39% gerechnet. Nach Berichtigung der Nutzflächen sind auch diese Betriebskosten mit einem Anteil von 7,46% zu rechnen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich daher wie folgt:

Einnahmen	3.600,00 €
Ausgaben	
AfA	843,09 €
Spesen, Versicherung	125,53 €
Strom anteilig	245,30 €
Wasser anteilig	22,49 €
	<u>-1.236,41 €</u>
Überschuss	<u><u>2.363,59 €</u></u>

Aus den angeführten Gründen konnte der Beschwerde nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein.

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.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden auf der Sachverhaltsebene zu lösenden Fall nicht gegeben. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 12. Juni 2026