

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Martina Salzinger in der Beschwerdesache ***1***, vertreten durch ***2***, über die Berufungen (nunmehr Beschwerden) vom 12. Juni 2012 und vom 8. April 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***26*** (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend

- a) Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 299 BAO vom 16.12.2011
- b) Einkommensteuer 2008 vom 14.12.2011
- c) Einkommensteuer 2009 vom 15.12.2011
- d) Einkommensteuer 2010 vom 19.3.2012 und
- e) Einkommensteuer 2011 vom 4.3.2013

zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 299 BAO wird gem. § 279 Abs. 1 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Aus dem Akteninhalt geht hervor, dass mit Schenkungsvertrag vom ***3*** unter anderem die Alleineigentümerin die „*Liegenschaft Einlagezahl ***4***, Bezirksgericht ***5*** Baufl. (Gebäude), Baufl. (befestigt***6***, im amtlichen Ausmaß von ***7*** m²...*“ unter vertraglicher Vereinbarung eines Veräußerungs- und Belastungsverbots an ihre Enkeltochter, die Beschwerdeführerin (kurz Bf.), unentgeltlich übertragen hat. Im gegenständlichen Schenkungsvertrag findet sich betreffend obgenannte Liegenschaft folgender Eintrag:

„Achtens: Die Übergabe und Übernahme der vertragsgegenständlichen Liegenschaft...erfolgt mit dem Vertragsabschluss und es gehen im gleichen Zeitpunkt...alle Nutzungen und Lasten davon auf die Übernehmerin über. Diese erklärt, dass ihr die bestehenden Mietverhältnisse nach Inhalt und Umfang voll bekannt sind...“

Beginnend ab der Veranlagung für das Jahr 2003 erklärte die Bf. Einkünfte aus der Vermietung der durch Schenkung erworbenen Liegenschaft. Im Steuerakt findet sich dazu die von der damaligen steuerlichen Vertretung der Bf. übermittelte Kopie des „*Aktenvermerkes über das mit Herrn ***8***, ***9*** geführte Gespräch über die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten gem. § 16 (1) 8.c) betreffend das Objekt ***10***“ vom 6. Mai 2003 mit folgendem Inhalt:*

*„...Fiktive Anschaffungskosten gem. § 16 (1) 8.c) laut Herrn ***8***: Gebäudewert: € 530.000,00 (das sind 910 m² Nutzfläche a € 580,00/m²). Da das Gebäude vor 1915 errichtet wurde, beträgt die Afa 2% p.a. gem. RZ 6444 der EStRL...“*

*2% Afa von € 530.000,00.....€ 10.600,00
Afa 2001....€ 3.863,00...“*

Im Jahr 2003 und in den Folgejahren bis 2007 wurde die Bf. jeweils erklärungsgemäß und sohin unter Berücksichtigung einer Gebäude-Afa von jährlich 10.600,00 € zur Einkommensteuer (betreffend 2007 mit Bescheid vom 15. Oktober 2008) veranlagt.

Im Rahmen einer nachprüfenden Kontrolle der Veranlagung betreffend das Jahr 2007 wurde die Bf. mit Vorhalt vom 18. Mai 2009 aufgefordert, hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten bekannt zu geben:

„Glaubhaftmachung der Höhe der fikt. Anschaffungskosten durch Vorlage geeigneter Unterlagen (z.B. Gutachten)

Mietzinsliste

Wie hoch ist das Mietausfallswagnis? Wurde es bei der Berechnung berücksichtigt?

Die Höhe der anzunehmenden Investitionen ist bekannt zu geben. Welche Bauschäden sind vorhanden? ...“

In Beantwortung des Ergänzungersuchens übermittelte die Bf. mit Schreiben vom 8.9.2009 unter anderem eine korrigierte Einkommensteuererklärung 2007 und in einem einen Antrag auf Berichtigung gem. § 299 BAO. Dazu führte sie aus:

„In der Beilage übermitteln wir Ihnen das Gutachten von Herrn ***8***, ***11***, ***12*** und ***13***, zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft ***14*** zum Stichtag ***3***. Das ist jener Stichtag, zu dem Frau ***15*** die genannte Liegenschaft mit Schenkungsvertrag übergeben bekommen hat. Der in diesem Gutachten ermittelte Gebäudewert beträgt zum genannten Bewertungsstichtag EUR 962.521,00, die sich daraus ergebende jährliche Afa EUR 19.250,00. Die Steuererklärungen der Jahre 2003 bis 2005 wurden von der ***16*** als steuerliche Vertretung von Frau ***15*** erstellt. Die ***17*** hat die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudewertes der Liegenschaft ***18*** mit EUR 530.000,00 angesetzt, die sich auf dieser Basis errechnende Afa betrug demnach EUR 10.600,00. Die ***17*** hat über diese Wertfindung einen Aktenvermerk (Anm. des BFG: oben angeführter Aktenvermerk vom 6. Mai 2003) und sich dabei auf ein präsumtiv geführtes Telefonat mit Herrn ***19*** gestützt. Wir haben nun nach Erhalt des Gutachtens Herrn ***19*** ersucht, einerseits zu diesem besagten Aktenvermerk und samt darin angegebenen Gebäudewert Stellung zu nehmen, sowie andererseits auch die nun von ihm vorgenommene Ertragswertermittlung zum Stichtag ***3*** samt deren Parameter näher zu erläutern. Dieses Schreiben von Herrn ***19*** vom 29. Juli 2009 übermitteln wir Ihnen ebenfalls in der Anlage. Aufgrund dieser nun neu hervorgekommenen Tatsachen beantragen wir daher, die in der Überschussrechnung für das Jahr 2007 geltend gemachte Afa in Höhe von EUR 10.600,00 zu berichtigen und mit der sich nun laut Gutachten von Herrn ***19*** richtig ermittelten Afa in Höhe von EUR 19.250,00 neu anzusetzen. Eine entsprechend korrigierte Steuererklärung 2007 samt korrigierter Überschussrechnung schließen wir unserem Schreiben mit dem Ersuchen um Berichtigung gem. § 299 BAO sowie antragsgemäßige Erledigung bei...“

Beigelegt wurde das von ***8*** erstellte „Gutachten zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft ***14*** gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG zum Stichtag ***3***“, in dem – soweit hier relevant – Folgendes festgestellt wird:

„Zur Ermittlung der Absetzung für Abnutzung bleibt entsprechend den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz...“

Das Gutachten wurde ausschließlich nach den Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992...erstellt...

Grundbuchstand:

*GST-Fläche: ***7****

*Baufl. (Gebäude): ***20****

*Baufl. (befestigt): ***21****

Beim Gebäude handelt es sich um ein Eckhaus, ...Die Lage der Liegenschaft kann als begehrte Wohnlage mit ausgezeichneter Infrastruktur bezeichnet werden. Das Gebäude befindet sich in einer verkehrsberuhigten Zone. Das Gebäude ist unterkellert und besteht weiters aus Erdgeschoß, 3 Obergeschoße und einem nicht ausgebauten Dachgeschoß...

Die ursprüngliche Errichtung erfolgte um 1900. Das Gebäude wurde in der Folge laufend instand gehalten; bei frei gewordenen Wohnungen wurden jeweils Kategorieanhebungen durch Erneuerung und Verbesserung vorgenommen. Der Erhaltungszustand des Gebäudes kann daher unter Berücksichtigung des Alters als sehr gut bezeichnet werden...

Das Gebäude dient ausschließlich der Vermietung zu Wohn- und Geschäftszwecken.

Eingebaut sind 1 Geschäftslokal und 13 Wohnungen. Die Nutzfläche des Gebäudes (ohne Keller und Dachboden) beträgt insgesamt 930,43 m² und setzt sich wie folgt zusammen:

Geschäftslokal 105,69 m²

Wohnungen der Ausstattungskategorie A (§ 15a MRG) 603,97 m²

Wohnungen der Ausstattungskategorie D (§ 15a MRG) 220,77 m²...

Zum Bewertungsstichtag waren das Geschäftslokal und 12 Wohnungen vermietet. Lediglich die Wohnung ... war nicht vermietet. Es handelt sich hierbei um eine Wohnung der Ausstattungskategorie A, die sich in einem ordnungsgemäßen Zustand befunden hat. Diese Wohnung wurde in der Folge um einen monatlichen Nettohauptmietzins in Höhe von € 380,00 vermietet und wird daher dieser Wert für die Ertragswertermittlung herangezogen. Der auf der Mietzinsliste der Hausverwaltung ausgewiesene Ertrag in Höhe von € 2.687,73 liegt erheblich unter dem nachhaltig in dieser Lage erzielbaren Mietzins. Unter Berücksichtigung der Mieterstruktur des Alters der Mieter und der gegebenen Möglichkeiten zur Immobilienentwicklung ist insbesondere für die Wohnungen, welche schlechter ausgestattet sind, ein wesentlich höherer Wert anzusetzen. Dieses Potential bildet auch die Mietzinsliste der Hausverwaltung für den Monat April 2009 bestens ab. Hier liegt der Mietzinsertrag (keine Leerstehung) bereits bei € 5.125,00 und wird dieser Wert für die Ertragswertermittlung als der auch zum Bewertungsstichtag nachhaltig erzielbare Ertrag herangezogen. Eine weitere Möglichkeit der Bewertung wäre, dieses Potential, das ein Interessent einpreisen würde, durch eine entsprechend niedrigere Rendite zum Ausdruck zu bringen, was rechnerisch zum gleichen Ergebnis führt. Weitere Möglichkeiten, Mietzinserhöhungen gegen den Willen der Mieter

durchzusetzen, sind derzeit nicht gegeben. Das Objekt unterliegt zur Gänze den Bestimmungen des MRG...

Der Ermittlung der Abnutzung wird ein Gebäudealter (Baujahr um 1900) zum Bewertungszeitpunkt (2003) von 103 Jahren sowie eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren, welche sich aus dem dem Alter entsprechenden - sehr guten – Erhaltungszustand des Gebäudes aufgrund der laufend durchgeführten Instandhaltung, Erneuerung und Verbesserung ableiten lässt, zugrunde gelegt. Die der Bewertung zugrunde zu legende übliche Restnutzungsdauer hat sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Komponente zu berücksichtigen und beträgt demnach 50 weitere Jahre...

Gebäudesachwert ohne Grund und Boden gerundet € 933.407,00 ...

Gebäudeertragswert:

Entsprechend den Bestimmungen des LBG und der ÖNORM B 1802 ist zur Berechnung des Ertragswertes einer Liegenschaft vom nachhaltig erzielbaren Miettertrag auszugehen.... beträgt der heranzuziehende Nettohauptmietzins € 5.125,00 pro Monat ...“

Der Gebäudeertragswert und schließlich der Verkehrswert des Gebäudes wurden demnach wie folgt ermittelt:

Jahresrohertrag: € 61.500,00

abzüglich Mietausfallwagnis (5 %): - € 3.075,00

abzüglich Kosten der laufenden Instandhaltung

(0,30 % der Herstellungskosten): - € 6.364,14

Jahresreinertrag: € 52.060,86

Verminderung des Jahresreinertrages um den Verzinsungsanteil (20 %) von Grund und Boden (€ 297.490,00): - € 10.412,17

Zwischensumme: € 41.648,69

Dieser Gebäudeanteil von € 41.648,69 wurde auf die Dauer von 50 Jahren als übliche Restnutzungsdauer des Gebäudes mit netto 3,50 % p.a. im Hinblick auf Gebäudeart, Lage, Phantasie und Verhältnisse auf dem Kapitalmarkt und Risiko der Realinvestition verzinst:

€ 41.648,69 x Faktor 23,46 = € 977.078,27

Ertragswert ohne Grund und Boden gerundet € 977.078,00

Unter Annahme einer Gewichtung von 1:2 (Sachwert: € 933.407,00 und Ertragswert x 2: € 1.954.156,00 = € 2.887.563,00: 3) ergab sich für den Gutachter ein Verkehrswert des gesamten

Gebäudes (ohne Grundanteil) von € 962.521,000 und ausgehend davon eine jährliche Afa von € 19.250,00 (2 %).

Dem Gutachten war ein an die Bf. gerichtetes Schreiben des ***19*** vom 24.7.2009 beigelegt, in dem dieser im Wesentlichen ausführt:

„Der Gebäudewert, welcher im zitierten Aktenvermerk mit € 530.000,- ausgewiesen ist, entsprach jedenfalls zum Bewertungsstichtag 2003 nicht den tatsächlichen Verhältnissen auf dem Immobilienteilmärkt; der Verkehrswert lag schon damals höher...“

Sie haben mich weiters auf den Umstand angesprochen, dass wir beim aktuellen Gutachten bei der Ermittlung des Ertragswertes und in der Folge somit des Verkehrswertes eine Korrektur des tatsächlich vereinbarten Mietzinses laut Zinsliste des Jahres 2003 vorgenommen haben, dies mit dem Hinweis darauf, dass seinerzeit (Stichtag 2003) in der Bewirtschaftung des Gebäudes auf Grund der damaligen niedrigen Durchschnittsmietzinse ein erhebliches Entwicklungspotenzial gelegen ist. Dies wurde durch die zwischenzeitig vorgenommenen Ertragssteigerungen ja auch eindeutig bestätigt...“

In Beantwortung des Fragensvorhaltes vom 30.11.2009 brachte die Bf. mit Schreiben vom 4.1.2010 auszugsweise vor:

„...Entsprechend dem Stand der Wissenschaft ist der Bodenwert im innerstädtischen Gebiet vorwiegend über die Residualwertmethode zu ermitteln...“

*Die Verkehrswerte von annähernd vergleichbaren Neubauwohnungen im ***22*** lagen im Jahr 2003 durchschnittlich bei rund € 2.800,— bis € 2.850,— pro Quadratmeter Nutzfläche (abgeleitet aus tatsächlich bezahlten Kaufpreisen, aus dem Immobilienpreisspiegel des Fachverbandes der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, aus eigener Vergleichspreissammlung sowie aus einschlägigen Statistiken). Legt man objektadäquate Baukosten (reine Baukosten, Baunebenkosten und Reserve für Unvorhergesehenes) mit € 2.280,— pro m² erzielbare Nutzfläche (worin die anteiligen Außenanlagen, Kellerflächen und sonstigen allgemeinen Teile der Liegenschaft berücksichtigt sind), zu Grunde, berücksichtigt man ferner einen lage- und objektadäquaten einzupreisenden Bauträgergewinn in Höhe von zumindest 10 %, verbleibt ein Residuum von rund € 320,— pro Quadratmeter Nutzfläche (der so genannte Grundkostenanteil). Multipliziert man diesen Grundkostenanteil mit der bestehenden Nutzfläche von 930 m², ergeben sich € 297.600,00, welche den in Punkt 3.1.2. meines Gutachtens ausgewiesenen Bodenwert darstellen...“*

„...Außenanlagen in einem Objekt- und lageadäquaten guten Ausstattungs- und Erhaltungszustand dar; es wurden bis dahin und auch seit diesem Stichtag sämtliche notwendigen und zielführenden laufenden Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten durchgeführt...“

Zur Restnutzungsdauer ist auch anzumerken, dass das gesamte Gebäude den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes i.d.g.F. zur Gänze, sohin insbesondere sowohl dem Kündigungsschutz als auch dem Preisschutz (gesetzlich beschränkte Hauptmietzinse) unterliegt. Nicht zuletzt daraus ergibt sich auch eine erhöhte Erhaltungspflicht des Eigentümers unbedingt einer allenfalls nicht gegebenen wirtschaftlichen Rechtfertigung. ...Die Höhe des verwendeten Kapitalisierungszinssatzes ist ausschließlich aus dem Markt abzuleiten, wobei im Hinblick auf die Objektart, die sehr gute Lage sowie das weitere Potential der Immobilie auf moderate künftige Ertragssteigerungen der Kapitalisierungszinssatz mit 3,5 % anzusetzen ist...

Die Höhe des Mietausfallwagnisses sowie die Höhe der Instandhaltungskosten leiten sich zum einen aus eigener beruflicher Tätigkeit und daraus resultierender Erfahrungswerte (Immobilienverwaltung seit mehr als 45 Jahren), zum anderen aus Daten aus dem Kollegenkreis und insbesondere auch aus Daten der Literatur ab ... Der in meiner Bewertung gewählte überdurchschnittlich hohe Ansatz von 5 % berücksichtigt sohin eine gewisse Reserve für Ertragsausfälle..."

Das vom Finanzamt in Auftrag gegebene und an die Bf. auch übermittelte Gegengutachten vom 8.3.2010 des Amtssachverständigen (**23**) gelangt im Ergebnis zu folgenden Werten:

Sachwert: 1.167.236,00 €

Ertragswert: 995.028,00 €

gewichteter Wert (0:1): 995.028,00 €

Verkehrswert gerundet: 995.000,00 €

Für die Ermittlung des ortsüblichen Preises für die gegenständliche Liegenschaft wurden den weiteren Ausführungen im Gutachten zufolge zunächst Vergleichsobjekte recherchiert. Bei diesen Objekten handle es sich um Kaufpreise von unbebauten Liegenschaften in der Nähe der ggst. Liegenschaft mit gleicher Widmung. Um eine Vergleichbarkeit der Liegenschaften herzustellen wurden zu den Vergleichsobjekten entsprechende Umrechnungsfaktoren ermittelt. Mit Hilfe der Umrechnungsfaktoren wurde ein um die Lage korrigierter Quadratmeterpreis ermittelt. Dies ergab einen Wert für den Grund und Boden von € 1.200,00 € pro m². Ausgehend von einem Bodenwert von € 496.800,00 (**7** m² Grundfläche a' 1.200,00) und einem Gebäudewert von € 670.436,00 gelangte der Finanzamtsgutachter zu einem Sachwert der Liegenschaft von € 1.167.236,00. Der Ertragswert und der Verkehrswert sowie die Bemessungsgrundlage für die Afa der in Rede stehenden Liegenschaft wurden wie folgt ermittelt:

Zinshaus: 50 Jahre wirtschaftliche Restnutzungsdauer, Kapitalisierungszinssatz 4,00 %

Jahresroherträge:

Geschäftslokal 105,69 m² a monatlich 6,00 (fiktiv) = 7.609,68 €

Wohnungen: 824,74 m² a monatlich 5,50 (fiktiv) = 54432,84 €

Jahresrohertrag: 62.042,52 €

30,58 % Bewirtschaftungskosten: - 18.975,55 €

Jahresreinertrag: 43.066,97 €

Ertragswert des Objektes:

Bodenwertanteil: 100,00 % bzw. 486.800,00 € Bodenwertverzinsung 4,00 %, wirtschaftliche Restnutzungsdauer 50 Jahre, Kapitalisierungzinssatz 4 %, Vervielfältiger 21,4800

Jahresreinertrag: 43.066,97 €

Bodenwertverzinsung: -19.872,00 €

Gebäudereinertrag: 23.194,97 €

Zwischensumme: 498.227,96 €

anteiliger Bodenwert: 496.800,00

Ertragswert: 995.028,00 €

Verkehrswert:

Sachwert: 1.167.236,00

Ertragswert: 995.028,00

Gewichtung Sachwert/Ertragswert 0 zu 1: 995.028,00

Verkehrswert zum ***3*** (gerundet): 995.000,00

Die Bemessungsgrundlage für die AfA beträgt daher:

€ 498.000,00 + 5 % Anschaffungsnebenkosten = € 522.900,00.

Im Gefolge einer am 10.3.2011 in den Amtsräumlichkeiten des Finanzamtes stattgefundenen Besprechung wurde von der Bf. eine von Herrn ***19*** mit Schreiben vom 29.04.2011 ausgefertigte Stellungnahme übermittelt, in deren Hauptteil hinsichtlich der Höhe des angesetzten Bebauungsabschlages folgendes ins Treffen geführt wurde:

„...Durch die vollständige Bindung an die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes sind aufgrund der Unmöglichkeit des Eingriffes in bestehende Mietrechte weder eine Nutzflächenmaximierung noch eine Herbeiführung marktüblicher Mietzinse, wie sie das ABGB vorsehen würde, möglich. Durch den bestehenden Kündigungsschutz können Mietverhältnisse nur entsprechend den Bestimmungen des § 30 MRG aufgelöst werden. Darüber hinaus ist eine einseitige Erhöhung der Mietzinse bei bestehenden Verträgen nicht (bzw. nur im Rahmen des § 45 MRG bzw. des § 18 MRG) möglich. Die Möglichkeiten des § 45 MRG wurden ausgeschöpft. Eine Mietzinserhöhung gemäß § 18 MRG ist aufgrund der vorhandenen Mietzinsreserve gemäß § 20 MRG in Verbindung mit dem Erhaltungszustand der allgemeinen Teile des Hauses nicht denkbar. Bestehende Mietzinse aufgrund vertraglicher Vereinbarungen sind daher einseitig nicht abänderbar...“

Gemäß dem zum Bewertungsstichtag gültigen Bebauungsbestimmungen ist für die bewertungsgegenständliche Liegenschaft die Bauklasse III ausgewiesen, was eine Bebauung mit 6 Vollgeschossen und einer Dachgeschossebene ermöglicht. Derzeit sind 4 Vollgeschosse gegeben. Dies entspricht einer Minderausnutzung von knapp 43 Prozent. Folgt man dem Modell der Relation der gesetzlich möglichen Mietzinsbildung zum so genannten freien Mietzins (sohin ohne Bindung an das MRG), ergeben sich folgende Werte:

Die auf Basis der vorgenommenen Vermietungen im Jahr 2009, welche im Übrigen erheblich über dem Vermietungsstand zum Bewertungszeitpunkt 2003 liegen, ergeben sich folgende Durchschnittsmietzinse:

Für das Büro: € 2,78 pro m² Nutzfläche

Für die Wohnungen durchschnittlich € 5,86 pro m² Nutzfläche

An ortsüblichen Mietzinsen, welche ohne Bindung an das MRG lukriert werden könnten, sind anzusetzen:

Für das Büro: € 11,00 pro m² Nutzfläche pro Monat

Für die Wohnungen durchschnittlich € 8,90 pro m² Nutzfläche pro Monat (vgl. Immobilienpreisspiegel 2009)

Der monatliche Gesamtmiatzins, welcher der Ertragswerteermittlung zugrunde gelegt wurde beträgt lt. Gutachten pro Monat € 5.125,00

Der ortsübliche - fiktive Mietzins würde betragen:

105,69 m² x € 11,00 = rund € 1.163,00

824,74 m² x € 8,90 = rund € 7.340,00

Gesamt sohin monatlich: € 8.503,00

Der Nettohauptmiatzins unter Berücksichtigung der Bindung an das MRG entspricht sohin nur rund 60 % des ortsüblichen Hauptmiatzinses unter der Fiktion der Vermietbarkeit ohne gesetzliche Miatzinsobergrenze. Aus diesen beiden obigen Überlegungen ist sohin ein Bebauungsabschlag für die Bewertung des Grund und Bodens in Höhe von 40 % als den Umständen angemessen Rechnung tragend anzusehen...“

Dazu nahm der Finanzamtssachverständige in den wesentlichen Teilen mit Schreiben vom 2.8.2011 so Stellung:

„...reicht allein die Tatsache, dass ein Objekt dem Mietrechtsgesetz unterliegt nicht aus einen Bebauungsabschlag beim Grund und Boden vorzunehmen...“

Nunmehr wird erstmalig auch eine Minderausnutzung der Bebauung behauptet. Leider bleibt unklar, ob hierbei ein kompletter Neubau (mit entsprechend niedrigerer Geschoßhöhe) oder

eine tatsächlich noch mögliche Aufstockung gemeint ist. Falls eine Aufstockung möglich und zulässig ist, mindert diese sowieso nicht den Bodenwert. Falls von einer allgemein unwirtschaftlichen und irreparablen Bebauung gesprochen wird (theoretischer Neubau), wurde verabsäumt diese konkret darzustellen. Tatsächlich kann eine ältere Bebauung keinesfalls a priori als unwirtschaftlich gelten, denn auch die Altvorderen waren auf Wirtschaftlichkeit bedacht...“

Mit Bescheid vom 16. Dezember 2011 wurde der Antrag vom 8.9.2009 auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gem. § 299 BAO im Wesentlichen mit folgenden Argumenten abgewiesen:

*„...Durch den Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung wurde ein Gegengutachten erstellt, in dem die Bemessungsgrundlage für die AfA des Mietobjektes mit € 522.900,-- ermittelt wurde (AfA daher € 10.458,--). Die ursprünglich durch die Antragstellerin bekanntgegebenen fiktiven Anschaffungskosten des Objektes ***24*** sind nahezu ident mit dem durch die Finanzverwaltung ermittelten Wert (530. 000,--/522. 900,--). Es würde sich lediglich eine Verminderung der jährlichen AfA und damit um eine Erhöhung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage um € 142,-- handeln, weshalb nach den Grundsätzen des § 20 BAO (Billigkeit und Zweckmäßigkeit bei Ermessensentscheidungen) eine Aufhebung nicht in Betracht käme. Auch nach einer persönlichen Besprechung unter Anwesenheit beider Fachexperten (Sachverständiger Partei und Sachverständiger des FA) und der Nachrechnung weiterer Unterlagen konnte seitens der antragstellenden Partei die Gewissheit der Unrichtigkeit des Spruches des Einkommensteuerbescheides 2007 nicht nachweisen, dies insbesondere im Hinblick auf die (zwischen den beiden Sachverständigen strittigen) Durchführung des Bebauungsabschlages und auf die teilweise nicht Nachvollziehbarkeit von Wertansätzen im vorgelegten Gutachten und den nachgereichten Unterlagen...“*

Weiters wurde mit Bescheiden

- a)vom 14.12.2011 betreffend Einkommensteuer 2008,
- b)vom 15.12.2011 betreffend Einkommensteuer 2009,
- c)vom 19.3.2012 betreffend Einkommensteuer 2010 (nach vorheriger Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 5.3.2012) und
- d)vom 4.3.2013 betreffend Einkommensteuer 2011

dem Begehr der Bf. auf Berücksichtigung der Afa betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf Basis der im Sachverständigengutachten vom 15.6.2009 dargelegten fiktiven Anschaffungskosten von 962.521,00 € und der in der Folge erklärten jährlichen Afa von 19.250,00 € die Anerkennung versagt. Stattdessen erfolgte der Ansatz der jährlichen Afa auf Basis des Gegengutachtens in Höhe von 10.458,00 €. Hinsichtlich der Ermittlung des

betragsmäßigen Ausmaßes der fiktiven Anschaffungskosten verwies die Behörde auf das am 8.3.2010 von der Finanzverwaltung durch Herrn ***25*** erstellte Gutachten.

Die Bf. berief (innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist bzw. betreffend den Abweisungsbescheid gem. § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2007 und betreffend Einkommensteuer 2008 nach vorheriger Bewilligung der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 308 BAO mit Bescheid vom 15.10.2012) mit Schreiben vom 12.6.2012 und vom 8.4.2013 gegen die angeführten Bescheide und führte ins Treffen:

*„...Das von der Finanzverwaltung erstellte Gutachten geht unserem Erachten nach vor allem in der Höhe angesetzter Bodenwertverzinsung von nicht zutreffenden Parametern aus. Wie Herr ***19*** auch in seiner Stellungnahme vom 29.04.2011 im Detail ausführte, sind für den Ansatz eines Bebauungsabschlages bzw. dessen Höhe neben dem Alter des Bauwerkes insbesondere die Ausnutzung aktuell bestehender Bebauungsmöglichkeiten aufgrund der Flächenwidmung und der Bebauungsbestimmungen sowie die Möglichkeit der Maximierung der Ertragssituation wichtige Eckpunkte. Durch die vollständige Bindung der gegenständlichen Liegenschaft an die Bestimmungen des MRG kann nicht in bestehende Mietrechte eingegriffen und dadurch weder eine Nutzflächenmaximierung noch eine Herbeiführung marktüblicher Zinssätze, so wie das ABGB das vorsehen würde, erreicht werden...“*

Abschließend beantragte die Bf. die Entscheidung über die Berufung im Rahmen einer mündlichen Senatsverhandlung.

Herr ***19*** verfasste eine weitere Stellungnahme vom 4.1.2013. Darin heißt es unter anderem:

„...Wie bereits im ursprünglichen Gutachten ausgeführt, wurden die zum Zeitpunkt der Erstattung des Gutachtens die bereits bekannten Werte aus dem Jahr 2009 der Bewertung im Jahr 2003 als (im Nachhinein bereits verifizierbares) Ertragssteigerungspotenzial herangezogen; im Gegenzug dafür wurde der Kapitalisierungszinssatz entsprechend höher gewählt. Es wäre nicht systemimmanent, hier plötzlich auf Werte aus dem Jahr 2003 zurück zu greifen, wobei allerdings zu bemerken ist, dass sich am Ergebnis nichts ändern würde ...“

Die Berufung wurde - ohne Erlassung einer Berufungsentscheidung – dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Beschluss vom 8. August 2023 wurde den Verfahrensparteien der vom Bundesfinanzgericht im Ausmaß von € 856.663,00 ermittelte, rechnerisch und inhaltlich aufgeschlüsselte Verkehrswert des Gebäudeanteiles zum Schenkungsstichtag und die sich laut BFG daraus ergebende Jährliche Abschreibung für Abnutzung in Höhe von € 17.133,00 zur Kenntnis gebracht.

Im Gefolge mehrerer mit den Parteien geführten Telefonaten erklärten sich diese sowohl inhaltlich als auch ziffernmäßig mit der vom BFG erfolgten und ausführlich dargestellten Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudeanteils der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft einverstanden.

In weiterer Folge wurde mit Schreiben vom 22.9.2023 der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Verfahrensrechtliche Vorgangsweise

Gemäß § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 (hier und im Folgenden sind die Gesetzesbestimmungen in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung angeführt), treten ua. die §§ 243 bis 291, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Mit der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 wurde ab 1. Jänner 2014 der Rechtszug an den Unabhängigen Finanzsenat durch ein Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht ersetzt. Rechtsmittel gegen Bescheide sind nicht mehr Berufungen, sondern Beschwerden. An die Stelle der Berufungsvorentscheidungen sind die Beschwerdevorentscheidungen getreten. Demnach war die gegenständliche Berufung als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG durch das Bundesfinanzgericht zu erledigen. Im folgenden Text wird die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Nach § 272 Abs. 2 und § 274 Abs. 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Senatsverhandlung stattzufinden, wenn es in der Beschwerde beantragt wird. Der Antrag auf Durchführung einer solchen ist jedoch rücknehmbar (vgl. Ritz, BAO 6, Rz. 5 zu § 272 und Rz. 8 zu § 274 BAO).

Auf Grund der Zurückziehung des Antrages auf Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung, konnte diese entfallen.

2. Gesetzeslage und rechtliche Erwägungen

Die für die Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Rechtsfrage maßgebende Gesetzeslage - jeweils in der für die Beschwerdejahre relevanten Fassung - stellt sich wie folgt dar:

§ 299 BAO bestimmt:

„(1) Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Der

Antrag hat zu enthalten:

- a) die Bezeichnung des aufzuhebenden Bescheides;
- b) die Gründe, auf die sich die behauptete Unrichtigkeit stützt.

(2) Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist.

(3) Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.“

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Als Bemessungsgrundlage der AfA bestimmt § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, während in lit. b dieser Vorschrift in der im vorliegenden Fall noch maßgeblichen Fassung vor dem Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I Nr. 85, Regelungen zur Bemessungsgrundlage für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs des Gebäudes getroffen werden. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung ist diesfalls der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen, während nach dem zweiten Satz auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen sind.

Im Beschwerdefall ist ausschließlich die Ermittlung der als Ausgangsbasis für die Abschreibung für Abnutzung anzusetzenden fiktiven Anschaffungskosten betreffend das von der Beschwerdeführerin im Schenkungsweg erworbene und der Vermietung zu Wohn- und Geschäftszwecken dienende Mietwohngrundstück in ***14***, strittig.

Dem Bundesfinanzgericht liegen dazu das von der Bf. eingebrachte und von ***8*** erstellte „*Gutachten zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten... gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988*“, sowie das vom Finanzamt eingeholte Gegengutachten des Amtssachverständigen vom 8.3.2010 vor.

Aus der Zusammenschau von beiden Bewertungsgutachten und der dazu abgegebenen Stellungnahmen geht hervor, dass die Gutachter - jeweils unter Berufung auf das Liegenschaftsbewertungsgesetz - im Ergebnis zu erheblich differierenden Verkehrswerten für den Gebäudeanteil der streitgegenständlichen Liegenschaft und damit der Bemessungsgrundlage für die jährliche AfA gelangen, die vom Gutachter der Bf. mit 19.250,00 € und vom FA mit 10.458,00 € errechnet wurde.

Fakt ist aber auch, dass in den Gutachten im Einzelnen hinsichtlich folgender Bewertungsfaktoren Übereinstimmung besteht:

- a)Bei der Ermittlung des Ertragswertes des Objektes gehen beide Sachverständige von einem Bodenwertanteil von 100 % Prozent aus.
- b)Einigkeit besteht auch darüber, dass die Liegenschaft aus einer Grundstücksfläche von ***7*** m² besteht, die Nutzfläche des Gebäudes (ohne Keller und Dachboden) 930,43 m² ausmacht und davon 105,69 m² auf ein Geschäftslokal und 824,74 m² auf Wohnungen entfallen.
- c)Weiters wurde in beiden Bewertungsgutachten für die Ermittlung des Gebäudeertragsanteiles auf Grund des Bau- und Erhaltungszustandes des Zinshauses eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 50 Jahren als gerechtfertigt erachtet.
- d)Zudem ist dem Grunde nach die Berücksichtigung einer der jährlichen Abschreibung von 2 % der fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage nicht weiter strittig.

Keine Einigkeit konnten die Verfahrensparteien bislang jedoch hinsichtlich folgender Punkte erzielen:

Zum ersten ermittelte der Gutachter der Bf. den Bodenwert der Liegenschaft zunächst im Wege der Residualwertmethode mit € 297.490,00, was einem Quadratmeterpreis von € 719,00 entspricht, wohingegen der Amtssachverständige auf Grundlage von Vergleichswerten einen Preis für Grund und Boden von € 1.200,00 pro m² annimmt.

Zum Zweiten ist Streitpunkt der vom Gutachter der Bf. unter Heranziehung der nachhaltig erzielbaren Mieterlöse in Höhe von € 61.500,00 errechnete, vom FA-Gutachter hingegen mit € 62.042,52 angesetzte Jahresrohertrag.

Eine unterschiedliche Einschätzung der Sachverständigen betraf drittens die Höhe der (allfällig) vom Jahresrohertrag bei der Ertragswertermittlung in Abzug zu bringenden Bewirtschaftungskosten.

Schließlich ergaben sich Meinungsunterschiede auch beim Verhältnis der Gewichtung von Sachwert und Ertragswert bei Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudeanteils insofern, als im Bewertungsgutachten des Bf.-Sachverständigen der Verkehrswert des Gebäudes bei einer Gewichtung Sachwert/Ertragswert von 1:2 mit € 962.521,00 ausgewiesen wurde, während der Amtssachverständige den Verkehrswert unter Vornahme einer Gewichtung von Sachwert/Ertragswert im Verhältnis 0:1 mit € 522.900,00 errechnete.

Letztlich ist die Höhe des Diskontierungszinssatzes strittig. In dem von der Bf. vorgelegten Gutachten wird für die Liegenschaft eine Bodenwertverzinsung bzw. ein Kapitalisierungszinssatz von 3,5 Prozentanteilen im Rahmen der Ertragswertermittlung angewendet. Hingegen zog der FA-Gutachter bei der Berechnung des Ertragswertes einen Liegenschafts-/Kapitalisierungszinssatz von 4 % heran.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen sowie bezugnehmend auf die strittigen Punkte bzw. die bestehenden Auffassungsunterschiede vertritt das Bundesfinanzgericht nach Durchsicht der von den Parteien vorgelegten Sachverständigengutachten und unter Bedachtnahme auf die Ausführungen in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2010, 6. Auflage (im Folgenden kurz Kranewitter), folgende Rechtsmeinung:

ad) Wertermittlungsverfahren:

Hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist nach Auffassung des BFG davon auszugehen, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend ist. Auch in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiert, weshalb die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden können (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 109 zu § 6). Für Kranewitter ist die Anwendung des Verfahrens bei bebauten Liegenschaften üblich, bei denen durch Vermietung Erträge erzielt werden können (siehe Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2010, 6. Auflage, Seite 18). Die Tauglichkeit der Wertermittlung nach dem Ertragswert vermieteter Gebäude wurde schließlich auch vom VwGH schon mehrmals zum Ausdruck gebracht (vgl. z.B. VwGH vom 5.10.1988, 87/13/0075 oder vom 20.7.1999, 98/13/0109).

Vor diesem Hintergrund ist nach Meinung des BFG die Anwendung der Ertragswertmethode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der gegenständlichen Liegenschaft heranzuziehen.

ad) Wert von Grund und Boden:

Der FA-Gutachter hat in Anwendung des Vergleichswertverfahrens ausgehend von den Kaufpreisen unbebauter Grundstücke gleicher Widmung mit Hilfe von sogenannten Umrechnungsfaktoren vergleichbare Kaufpreise ermittelt und daraus einen Preis für Grund und Boden in Höhe von 1.200,00 € pro m² abgeleitet. Daraus ergibt sich betreffend die verfahrensgegenständliche Liegenschaft mit einer Grundfläche von ***7*** m² einen Bodenwert von € 496.800,00.

Dieser Berechnung – zumindest als Ausgangsbasis - hat sich im Ergebnis auch der Bf.-Gutachter angeschlossen. Schließlich wurden im Rahmen der Besprechung vom 10.3.2011 keinerlei Gegenargumente mehr ins Treffen geführt. Zudem wurde der vom FA angesetzte „Freigrundwert“ vom Bf.-Gutachter selbst seiner Berechnung auf Seite 4 der Stellungnahme vom 29.4.2011 zu Grunde gelegt.

Auch nach Ansicht des BFG ist das Gutachten des Amtssachverständigen hinsichtlich der Ermittlung des Bodenwertes durch Ableitung von Kaufpreisen vergleichbarer Grundstücke logisch aufgebaut und in sich schlüssig, weshalb keine Bedenken bestehen, den im Gutachten

dargestellten Wertansatz von € 496.800,00 als Ausgangsbasis für den im Beschwerdefall noch um einen Bebauungsabschlag zu korrigierenden Bodenwert heranzuziehen.

Wie die Bf. nämlich zutreffend vorbringt, kann eine das Maß der zulässigen Nutzung nicht ausnützende Bebauung oder die Bindung der Mieterlöse an das MRG durchaus zu einer Wertminderung des Bodenwertes führen.

Im Beschwerdefall erblickt die Bf. eine Minderausnutzung des Mietwohngrundstückes darin, dass gegenständlich die Bebauungsvorschriften zwar die Bebauung mit 6 Vollgeschossen ermöglichen, zurzeit aber nur 4 Vollgeschosse gegeben seien, was einer Minderausnutzung von 43 % entspreche. Dieses Vorbringen ist dem Grunde nach berechtigt, allerdings erachtet das BFG in Anbetracht des in Kranewitter auf Seite 56 angeführten Umstandes, dass erfahrungsgemäß die erzielbaren Erträge in den oberen Geschossen abnehmen würden, eine Ertragsminderung von 30 % als dieser Minderausnutzung genügend Rechnung tragend. Darüber hinaus kommt nach Ansicht des BFG auch dem nachvollziehbar und durch konkrete Berechnungen veranschaulichten Einwand, wonach die Unmöglichkeit des Eingriffs in bestehende Mietrechte keine Herbeiführung marktüblicher Mietzinse möglich mache, Berechtigung zu, sodass der aufgezeigte Minderertrag von 40 % als vorliegend betrachtet wird.

Insgesamt geht das BFG daher vom Vorliegen einer Ertragsminderung von 70 % infolge Minderausnutzung von Grund und Boden aus. Nach der in Kranewitter auf Seite 57 dargestellten Formel zur Berechnung der Wertkorrektur bei einer Minderausnutzung zu folgendem Ausmaß des Bebauungsabschlages führt:
 (Ertragsminderung 70 % x RND des Gebäudes von 50 Jahren) durch 100 = 35 %

Nach Auffassung des BFG ist somit bei Ermittlung des Ertragswertes des Gebäudeanteiles folgender Bodenwert zu berücksichtigen und der Bodenwertverzinsung zu Grunde zu legen:

7 m ² Grundfläche lt. FA-Gutachten	€ 496.800,00
Abzgl. 35 % (Bebauungsabschlag)	- € 173.880,00
Gebundener Bodenwert	€322.920,00

ad) Jahresrohertrag:

Der Verkehrswertermittlung auf Basis des Ertragswertes einer Liegenschaft liegt der Gedanke eines nachhaltig erzielbaren Ertrages zugrunde (siehe Jakom, EStG Kommentar, § 1 Rz 39). Ausgangsbasis des Ertragswertverfahrens sind aber immer nur die tatsächlichen Verhältnisse und nicht unrealisierbare Geschehen. Die Nachhaltigkeit gebietet es aber auch, jedenfalls realisierbare Zukunftsaussichten – wie erwartbare Mietzinssteigerungen – in die Bewertung

einfließen zu lassen (vgl. erneut Jakom, EStG Kommentar, § 16 Rz 39, u.a. mit Verweis auf VwGH 29.4.2015, 2012/13/0004).

Im Beschwerdefall legte der Sachverständige der Bf. in seinen Schriftsätzen unter Verweis auf die Mietzinslisten der Hausverwaltung für 2003 und 2009 anschaulich dar, dass die Mietzinse im Jahr 2009 erheblich über den im Bewertungsjahr 2003 eingenommenen Mieterlöse lagen und zeigte damit eindeutig das Erfordernis der Einbeziehung des Potenzials künftiger Ertragsteigerungen auf. Angesichts einer derartigen Erlösentwicklung erachtet das BFG eine Berücksichtigung der zwischenzeitig eingetretenen Ertragsteigerungen dem Grunde nach als vertretbar und den als Ausgangswert für die Ertragswertermittlung erfolgten Ansatz der nachhaltig erzielbaren Jahresmieterlöse auf Basis der Mietzinsliste 2009 (€ 5.125,00 pro Monat) als angemessen. Dies insbesondere in Anbetracht dessen, dass der vom FA-Gutachter mit € 62.042,52 angenommene Wert für den Jahresrohertrag ohne nachfolgende Abschläge nur minimal davon abweicht.

ad) Mietausfallwagnis:

Das Ausmaß des vom Rohertrag abzuziehenden Mietausfallwagnisses berücksichtigte der Gutachter der Bf. auf Grundlage von Erfahrungswerten mit einem Prozentanteil von 5 %. Dieser Wertansatz wurde letztlich auch vom FA nicht mehr substantiiert in Abrede gestellt und bewegt sich innerhalb der von Kranewitter auf Seite 91 für Mietwohngrundstücke aufgrund durchschnittlicher Erfahrungswerte angeführten Prozentsätze, weshalb auch das BFG keine Veranlassung sieht, von dem im Gutachten der Bf. zum Ansatz gebrachten Wert abzuweichen.

ad) Instandhaltungskosten:

Aus Sicht des BFG sind die vom Amtssachverständigen im Rahmen der Berechnung des Verkehrswertes nach der Ertragswertmethode zum Abzug gebrachten Bewirtschaftungskosten im Ausmaß vom 30,58 % des Jahresrohertrages angesichts des im Bf.-Gutachten als „sehr gut“ bezeichneten Erhaltungszustandes des Gebäudes als überhöht zu beurteilen. Da aber für die Aufrechterhaltung dieses Zustandes auch in Zukunft weitere Instandhaltungsaufwendungen zu erwarten sind, erweist sich die im Bf.-Gutachten vorgenommene ertragsmindernde Berücksichtigung von nur 0,3 % der Herstellungskosten (= 0,3 % von € 2.121.380,40) als nicht ausreichend.

Das BFG geht daher in Anlehnung an die in Kranewitter auf Seite 91 dargestellte Tabelle der Instandhaltungssätze von jährlichen Instandsetzungskosten in Höhe von 0,5 % der Herstellungskosten lt. Gutachten der Bf. aus, zumal sich dieser Wert ohnehin am unteren Ende der dort abgebildeten Bandbreite befindet.

ad) Kapitalisierungs- / Liegenschaftszinssatz:

Wie der Gutachter der Bf. zutreffend festgestellt hat, ist die Lage der gegenständlichen Liegenschaft (begehrte Wohnlage mit ausgezeichneter Infrastruktur in verkehrsberuhigter Zone) als „sehr gut“ einzustufen. Dies rechtfertigt nach Kranewitter, Seite 95, bei Mietwohnhäusern nach dem MRG grundsätzlich einen Diskontierungszinssatz (Liegenschaftszinssatz) in einer Bandbreite ab 3 %. Der vom Bf.- Gutachter angesetzte Zinssatz von 3,5 % bewegt sich in dieser Bandbreite. Besondere Gründe, davon um einen halben Prozentpunkt abzuweichen, wie es der Amtssachverständige getan hat, sind nicht ersichtlich. Für die Berechnung des Gebäudeertragswertes ist daher von einem Kapitalisierungszinssatz von 3,5 % auszugehen.

ad) Bodenwertverzinsung:

Unter Annahme eines gebundenen Bodenwertes von € 322.920,00 und einer Bodenwertverzinsung von 3,5 % ergibt sich nach der Berechnungsformel in Kranewitter, Seite 92, für die Ertragswertermittlung des Gebäudeanteiles der Ansatz eines Verzinsungsanteiles von Grund und Bodens von € 11.302,20.

In Anlehnung an beide Sachverständigengutachten und das darin angewendete Berechnungsschema für die Ermittlung des Ertragswertes, jedoch unter Ansatz der im Vorigen dargelegten, modifizierten Werte geht das Bundesfinanzgericht im Ergebnis von folgendem Verkehrswert des Gebäudeanteiles zum Schenkungsstichtag aus:

Jahresrohertrag	€ 61.500,00
Abzüglich Mietausfallwagnis	- € 3.075,00
Abzüglich 0,5 % der Herstellungskosten	-€ 10.606,90
Jahresreinertrag	€ 47.818,10
Abzüglich Bodenwertverzinsung	-€ 11.302,20
Gebäudereinertrag	€ 36.515,90
x Vervielfältiger lt. Tabelle	x 23,46
Ertragswert = Verkehrswert der baulichen Anlagen	€ 856.663,00

Auf Basis des so ermittelten Gebäudeverkehrswertes (=fiktiven Anschaffungskosten) von € 856.663,00 ergibt sich die jährlich im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Afa-Satz von 2 % zu berücksichtigende Afa für das streitgegenständliche Mietwohngrundstück in Höhe von gerundet **€ 17.133,00**.

Dieser Auffassung schlossen sich letztlich die Verfahrensparteien vollinhaltlich an, sodass dem solcherart eingeschränkten Beschwerdebegehren Folge zu geben war. Für den Beschwerdefall bedeutet dies:

Ad) Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007

Erweist sich ein geltend gemachter Aufhebungsgrund im Beschwerdeverfahren als berechtigt, so hat das Verwaltungsgericht der Beschwerde Folge zu geben. Der angefochtene Bescheid vom 16.12.2011 betreffend die Abweisung des Antrages auf Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 15.10.2008 gemäß § 299 BAO ist aufzuheben, da sich dessen Spruch infolge der berechtigten Änderung des Afa-Betrages als nicht richtig erweist und die Abweisung des Antrages zu Unrecht erfolgt ist.

Die Konsequenz aus der Aufhebung des Bescheides, nämlich die Erlassung des neuen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 verbleibt gem. § 299 Abs. 2 Satz 2 BAO im Wirkungsbereich des Finanzamtes. Vom Finanzamt wurde jedoch im Telefonat vom 21.9.2023 bereits klargestellt, dass der neu zu erlassende Einkommensteuerbescheid 2007 unter Berücksichtigung der vom BFG - wie nachstehend - errechneten Afa ergehen wird:

2007

Afa laut Bescheid vom 15.10.2008	€ 10.600,00
Afa laut BFG	€ 17.133,00
Afa-Änderung	€ - 6.533,00

Einkünfte aus V + V lt. Bescheid vom 15.10.2008	€ 25.663,40
Abzüglich Afa-Änderung	-€ 6.533,00
Einkünfte aus V + V lt. BFG	€ 19.130,40

Ad) Einkommensteuer 2008 bis 2011

Aufgrund der Stattgabe der Beschwerden ergeben sich im Vergleich zu den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2008 bis 2011 folgende Änderungen der Bemessungsgrundlagen:

2008

Afa laut angefochtenem Bescheid vom 14.12.2011	€ 10.458,00
---	-------------

Afa laut BFG	€ 17.133,00
Afa-Änderung	-€ 6.675,00

Einkünfte aus V + V lt. angefochtenem Bescheid	€ 26.296,01
Abzüglich Afa-Änderung	- € 6.675,00
Einkünfte aus V + V lt. BFG	€ 19.621,01

2009

Afa laut angefochtenem Bescheid vom 15.12.2011	€ 10.458,00
Afa laut BFG	€ 17.133,00
Afa-Änderung	-€ 6.675,00

Einkünfte aus V + V lt. angefochtenem Bescheid	€ 6.486,09
Abzüglich Afa-Änderung	- € 6.675,00
Einkünfte aus V + V lt. BFG	€ - 188,91

2010

Afa laut angefochtenem Bescheid vom 19.3.2012	€ 10.458,00
Afa laut BFG	€ 17.133,00
Afa-Änderung	-€ 6.675,00

Einkünfte aus V + V lt. angefochtenem Bescheid	€ 22.420,84
Abzüglich Afa-Änderung	- € 6.675,00
Einkünfte aus V + V lt. BFG	€ 15.745,84

2011

Afa laut angefochtenem Bescheid vom 4.3.2013	€ 10.458,00
Afa laut BFG	€ 17.133,00
Afa-Änderung	-€ 6.675,00

Einkünfte aus V + V lt. angefochtenem Bescheid	€ 6.639,75
Abzüglich Afa-Änderung	-€ 6.675,00
Einkünfte aus V + V lt. BFG	- € 35,25

3. Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2008 bis 2011

Im Ergebnis führt die Stattgabe der Beschwerden unter Ansatz der obigen Beträge zu folgender Berechnung der Einkommensteuer für die Beschwerdejahre:

Einkommensteuer für das Jahr 2008

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel

Bezugsauszahlende Stellestpf. Bezüge (245)

UE.....3.994,64 €

Pauschbetrag für Werbungskosten.....- 132,00 €

.....3.862,64 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....-19.621,01 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 23.483,65 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,
 Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und
 junge Aktien (Topf-Sonderausgaben).....-60,00 €
 Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988.....-40,00 €
 Kirchenbeitrag-100,00 €

Einkommen **23.283,65 €**

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

(23.283,65 - 10.000,00) x 5.750,00 / 15.000,00 5.092,07 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge **5.092,07 €**

Verkehrsabsetzbetrag-291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag-54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge **4.747,07 €**

Einkommensteuer **4.747,07 €**

Einkommensteuer für das Jahr 2009

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel

Bezugsauszahlende Stellestpf. Bezüge (245)

UE.....4.834,89 €

Pauschbetrag für Werbungskosten.....- 132,00 €

.....4.702,89 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....- 188,91 €

Gesamtbetrag der Einkünfte **4.513,98 €**

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen,
 Wohnraumschaffung und -sanierung, Genuss-Scheine und
 junge Aktien (Topf-Sonderausgaben).....-60,00 €
 Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988.....-35,00 €
 Kirchenbeitrag-200,00 €

Einkommen **4.218,98 €**

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter..... 0,00 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge 0,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag 0,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge 0,00 €

Erstattung gemäß § 33(8) EStG 1988:

10 % der SV-Beiträge, maximal 110 €..... -100,27 €

Erstattungsfähige Negativsteuer..... -100,27 €

Einkommensteuer -100,27 €

Einkommensteuer für das Jahr 2010

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel

Bezugsauszahlende Stelle stpf. Bezüge (245)

UE..... 5.085,80 €

Pauschbetrag für Werbungskosten..... - 132,00 €

..... 4.953,80 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung..... 15.745,84 €

Gesamtbetrag der Einkünfte 20.699,64 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben..... -60,00 €

Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988..... -***21***,00 €

Kirchenbeitrag -200,00 €

Einkommen 20.367,64 €

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

(20.367,64 € - 11.000,00) x 5.110,00 / 14.000,00 3.419,19 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge 3.419,19 €

Verkehrsabsetzbetrag -291,00 €

Arbeitnehmerabsetzbetrag -54,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge 3.074,19 €

Einkommensteuer 3.074,19 €

Einkommensteuer für das Jahr 2011

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Übermittelte Lohnzettel

Bezugsauszahlende Stelle	stpfl. Bezüge (245)
UE.....	7.633,64 €
Pauschbetrag für Werbungskosten.....	- 132,00 €
	7.501,64 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.....	- 35,25 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	7.466,39 €

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988.....	-40,00 €
Kirchenbeitrag	-200,00 €

Einkommen **7.166,39 €**

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

Bei einem Einkommen von 11.000 und darunter.....	0,00 €
--	--------

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge **0,00 €**

Arbeitnehmerabsetzbetrag

0,00 €

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge **0,00 €**

Erstattung gemäß § 33(8) EStG 1988:

10 % der SV-Beiträge, maximal 110 €.....	-110,00 €
--	-----------

Erstattungsfähige Negativsteuer..... **-110,00 €**

Einkommensteuer **-110,00 €**

4. Nichtzulässigkeit der 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.

Die gegenständliche Entscheidung bezog sich zum einen darauf, ob einem Antrag auf Aufhebung von einem Bescheid nach § 299 BAO zu entsprechen war. Zufolge der zitierten Rechtsprechung ist bei positiver Erledigung eines Antrages auf Aufhebung gem. § 299 BAO der Sachbescheid aufzuheben. Zum zweiten hatte das vorliegende Erkenntnis die Klärung einer auf den Einzelfall bezogenen Sachverhaltsfrage zum Gegenstand, sodass insgesamt nicht vom Vorliegen einer grundsätzlich bedeutsamen Rechtsfrage ausgegangen werden kann.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2023