

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, über die Beschwerde vom 28.07.2010 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 21.06.2010, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

### Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte für das Streitjahr 2008 in seiner Steuererklärung Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 1.811,03, Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 135.841,06 (€ 16.394,99 Einkünfte als Geschäftsführer der GmbH und € 119.446,07), Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 18.704,92, sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € - 40.748,61 (davon € 23.487,09 Vermietung MMgasse und € -64.235,70 Vermietung Adresse).

Im Jahr 1999 hat der Bf. die Liegenschaft Adresse gekauft und in das Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels als Umlaufvermögen eingegliedert. Der Kaufpreis betrug 1999 ATS 6.030.000,- (€ 438.217,19).

Der Bf. hatte geplant das Objekt zu sanieren und nach Parifizierung die einzelnen Wohnungen zu verkaufen.

Ab dem Jahr 2003 wurde mit den Umbau- und Sanierungsarbeiten begonnen und diese im Jahr 2008 abgeschlossen. Die Aufwendungen wurden als Werbungskosten sofort abgezogen. Vorsteuer wurde vorerst nicht geltend gemacht.

Seitens der Stadt Wien wurden für die Sanierung des Hauses Annuitätenzuschüsse für die Sockelsanierung und den Dachbodenausbau für eine Laufzeit von 15 Jahren im September 2004 zugesichert. Die Zuzählung erfolgte ab dem Jahr 2009.

Da die Immobilienpreise damals gesunken waren und potenzielle Käufer keine Finanzierung erhielten, beschloss der Bf. die Wohnungen nicht zu verkaufen, sondern zu vermieten.

Aus diesem Grund machte der Bf. bisher nicht geltend gemachte Vorsteuerbeträge in Höhe von € 361.684,75 in der UVA 12/ 2008 geltend und teilte mit Schreiben vom 23.12.2008 mit, dass er die bis dato noch nicht geltend gemachte Vorsteuer für die Betriebsausgaben der Gebäudesanierung nunmehr aufgrund des Wechsels der Gebäudewidmung des Hauses Adresse von Umlauf- zu Anlagevermögen geltend mache.

Im Jahr 2008 entnahm der Bf. die Liegenschaft Adresse aus seinem Betriebsvermögen (Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels) ins Privatvermögen als Anlagevermögen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und erklärte Einkünfte aus Vermietung aus diesem Haus.

Als Ertrag verbuchte er einen Betrag auf dem Konto 4800 in Höhe von € 1.761.845,-.

Ab 2008 wurden aus dem Gebäude Mieteinnahmen erzielt. Im Jahr 2008 erklärte der Bf. Einkünfte aus Vermietung betreffend das gegenständliche Haus in Höhe von € -64.235,70.

Bezüglich der Liegenschaft machte der Bf. absetzbare Aufwendungen gem. § 28 Abs. 3 EStG 1988 (1/15) für Sanierungsmaßnahmen nach dem Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz in Höhe von € 117.456,33 geltend.

Betreffend den Entnahmewert legte der Bf. dem Finanzamt ein Schätzungsgutachten des Baumeisters A per 1.1.2008 vor. In diesem Gutachten wird ein Verkehrswert von € 1.761.845,- basierend auf einem Grundwert von € 453.900,-, einem Bauwert von € 2.055.330,-, berechnet aus einen Sachwert von € 2.509.200,- und einem Ertragswert von € 1.014.490,- ermittelt.

Am 21.6.2010 wurde seitens des Finanzamtes der Einkommensteuerbescheid 2008 erlassen, darin wurden - wie erklärt - Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in Höhe von € 1.811,03, Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 16.394,93, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 18.704,92 festgestellt. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 625.684,21 (€ 119.446,07 erklärte Einkünfte und Erhöhung € 506.238,14) und Einkünfte aus Vermietung mit € -44.237,82 wurden abweichend von den vom Bf. erklärten Beträgen festgestellt.

In der Begründung zur Änderung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und aus Gewerbebetrieb wurde ausgeführt, dass der Gesamtkaufpreis zuzüglich Anschaffungsnebenkosten € 459.659,40 betragen habe und seit 2004 gemäß vorgelegten Unterlagen Nettoinvestitionen in Höhe von € 1.808.423,74 getätigt worden seien.

Die Anschaffungs- und Herstellungskosten seien brutto als Umlaufvermögen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgewiesen worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien als Abschreibungsbasis des Grundstückes bei den Einkünften aus Vermietung die Anschaffungskosten zuzüglich des Herstellungsaufwandes anzusetzen.

Der Herstellungsaufwand sei grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, welche gegebenenfalls neu zu ermitteln sei.

Über Antrag könne Herstellungsaufwand auf fünfzehn Jahre verteilt werden bei Sanierungsmaßnahmen, wenn eine Zusage für die Förderung nach Wohnhaussanierungsgesetz vorliege.

Im vorliegenden Fall liege eine Förderzusage nach dem Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz vor, weshalb eine Verteilung auf 15 Jahre angewendet werden könne.

Für die Bewertung der Entnahme der Liegenschaft aus dem Umlaufvermögen im Jahr 2008 sei der Teilwert maßgeblich.

Aufgrund des kurzen zeitlichen Abstandes zwischen dem Anschaffungszeitpunkt (1999) und der Entnahme (2008) seien vom Finanzamt als Entnahmewert die Anschaffungs- (€ 453.900,-) und Investitionsaufwendungen (1.808.423,74) in Höhe von insgesamt € 2.268.083,14 angesetzt worden, wobei der Wert des Grund und Bodens in den Anschaffungskosten enthalten sei. Die Entnahme des Grund- und Bodenwertes habe zu erfolgen, da die gesamten Anschaffungskosten aufgrund der Widmung als Umlaufvermögen im Jahr der Anschaffung steuerlich abgesetzt worden seien.

Die Abschreibungsbasis des Gebäudes für die Einkünfte aus Vermietung betrage daher € 1.814.183,14 (Entnahmewert € 2.268.083,14 abzüglich Wert Grund und Boden € 453.900,-).

Betreffend die Herstellungskosten könne eine Verteilung auf 15 Jahre erfolgen die Afa betrage € 120.945,54.

Fristgerecht erhab der Bf. Berufung (Beschwerde) und ersuchte um Berichtigung, da das Finanzamt den Entnahmewert des Grundstückes gegenüber dem erklärten Wert um € 506.238,14 von € 1.761.446 auf € 2.268.083,- erhöht habe.

Nach Ansicht des Bf. bilde der Gebäudewert nicht allein den Entnahmewert, bei mietgeschützten Gebäuden sei auch der Ertragswert mitbestimmend, dieser sei laut vorgelegtem Gutachten nur € 1.014.490,-.

Außerdem widerspricht der Bf. der Ansicht des Finanzamtes, wonach der Zeitraum zwischen Anschaffung (1999) und Entnahme (2008) kurz sei.

Der vom Finanzamt ermittelte Grundwert und Teilwert sei nach Ansicht des Bf. zu hoch. Der Bf. beantragte als Gebäudewert einen Betrag von € 1.443.127,- (€ 96.208,48 AfA) und als Grundwert einen Betrag von € 318.718,- anzusetzen.

Das Finanzamt ersuchte den Bf. betreffend das vorgelegte Gutachten von Baumeister A, mit Schreiben vom 8.2.2011 um Beantwortung einiger Fragen.

Im Mai 2011 erfolgte die Beantwortung des Vorhaltes betreffend das Gutachten A insofern, als seitens des Bf. ein weiteres Gutachten zum Bewertungsstichtag 1.1.2008, erstellt vom Sachverständigen B datiert mit März 2011 vorgelegt wurde, mit welchem zum 1.1.2008 ein Verkehrswert für die Liegenschaft von € 1.790.000,- festgestellt wird.

Im Schreiben vom 18.5.2011 gibt der Bf. als Teilwert nach seiner Berechnung den Betrag € 1.627.750,- an.

Ergänzend führte der Bf. unter Bezug auf Doralt EStG § 6 TZ 234 aus, dass es im vorliegenden Fall um die Bewertung von Umlaufvermögen gehe, bei diesem als Wertvermutung die Wiederbeschaffungskosten oder ein erzielbarer Verkaufspreis gelten und der niedrigere der beiden Werte anzusetzen sei.

Das Gutachten B gehe zum Bewertungsstichtag 1.1.2008 von einem Sachwert von € 2.257.700,-, einem Ertragswert von € 1.552.743,12 aus, wobei der Verkehrswert aus dem Verhältnis Sachwert 1fach: Ertragswert 2fach dividiert durch 3 mit 1.787.733,33 errechnet werde.

Der Gutachter berücksichtigte einen 40%igen Abschlag vom Grundwert aufgrund Bebauung und Bestandverträgen und einen 30%igen Abschlag vom Bauwert wegen altersbedingter Abnutzung und nicht zeitgemäßen Grundrissen. Beim Ertragswert geht der Gutachter für die ersten 15 Jahre von einem negativen Ertragswert von € -64.884,50 aus.

Im Juli 2011 wurde dem Bf. ein Vorhalt mit Fragen zum Gutachten B übermittelt und vom Finanzamt festgestellt, dass, nachdem das Gutachten A nunmehr unbeachtlich sei, der Teilwert gem. § 6 EStG maßgeblich für den Entnahmewert sei und nicht der auch im neuen Gutachten B festgestellte Verkehrswert.

In Bezug auf das Gutachten B wurde vom Finanzamt festgestellt, dass keine Besichtigung (Befundaufnahme) der Liegenschaft vorgenommen worden sei und die Wohnlage als "sehr gut" und nicht nur als "gut" festgestellt worden sei.

Das Finanzamt ersuchte die Quellen für die angesetzten Beträge: Baukosten € 1.770,- pro m<sup>2</sup> Nutzfläche, erzielbarer Verkaufserlös € 2.500,- pro m<sup>2</sup> Nutzfläche und Gewinn Bauträger € 250,- pro m<sup>2</sup> Nutzfläche ds. 14,2% der Baukosten bekannt zu geben.

Der abgezogene Abschlag wegen Bebauung und Altmietverhältnissen in Höhe von 40% sei im Gutachten nicht begründet und nicht nachvollziehbar.

Bei der Sachwertermittlung sei der 30%ige Abschlag dem Grunde und der Höhe nach zu begründen, vor allem im Hinblick auf die erfolgte Sanierung.

Hinsichtlich des Termzeitraumes von 15 Jahren wurde vom Finanzamt festgestellt, dass die Annuitätenzuschüsse bei der Wertermittlung ebensowenig zu berücksichtigen seien, wie ob die Einnahmen zur Tilgung von Darlehen verwendet werden. Für den als Mietertrag festgestellten Wert wurden entsprechende Unterlagen abverlangt.

Hinsichtlich der Verlängerung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer sei diese nicht nachvollziehbar begründet worden.

Da die Höhe des Kapitalisierungzinssatzes im Hinblick auf die mit sehr gut beurteilte Wohnlage nicht begründet worden sei, werde ersucht das Gutachten insofern zu ergänzen.

Ebenso fehle dem Gutachten die Begründung für die Gewichtung Ertragswert zu Sachwert im

Verhältnis 2:1.

Im August 2011 langte beim Finanzamt die Stellungnahme des Gutachters B zu den Fragen bezüglich seines Gutachtens ein.

Der Gutachter führte aus, dass er den Zustand des Gebäudes per 1.1.2008 im Jahr 2011 nicht nachträglich habe feststellen können.

Hinsichtlich des Grundwertes legte der Gutachter dar, dass der Freigrundwert beim gegenständlichen Grundstück aufgrund der durch das Mietrechtsgesetz limitierten Mietzinse nicht erreichbar sei, weshalb ein Abschlag von 40% vorgenommen worden sei.

Betreffend den Sachwert führte der Sachverständige aus, dass aufgrund des Sanierungsaufwandes die Restnutzungsdauer modifiziert /verlängert worden sei, sodass sich eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 60 Jahren ergeben habe.

Der Abschlag vom Neubauwert in Höhe von 30% sei aufgrund des durch die Sanierungsmaßnahmen guten Zustandes des Gebäudes gewählt worden.

Beim Ertragswert sei ohne Besichtigung der Wohnungen von welchen 17 von 25 saniert worden seien, von einem Durchschnittswert von 6 € ausgegangen worden, bei den Dachgeschosswohnungen sei von einer Marktmiete ausgegangen worden.

Dass dem Eigentümer während der 15 Jahre Förderzeitraum nahezu keine Mieteinnahmen zufließen, sei insofern berücksichtigt worden, als dies von einem potenziellen Käufer zum Bewertungsstichtag berücksichtigt werden würde.

Der Kapitalisierungzinssatz von 4% habe sich aus Vergleichen mit anderen Transaktionen in gleicher Lage ergeben.

Außerdem verteidigte der Gutachter seinen Ansatz des Ertragswertes zum Sachwert im Verhältnis 2:1 damit, dass das Ertragwertverfahren zunehmend maßgeblich sei.

Am 13.9.2012 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung samt Begründung betreffend die Einkommensteuer 2008 und stellte darin die Einkünfte aus Vermietung der Liegenschaft Adresse mit € 24.203,13 fest, den Entnahmewert der Liegenschaft mit € 2.650.000,- (€ 1.934.500,- Gebäude und € 715.500 Grundwert), die Afa Basis wurde mit € 1.934.500,-, der Afa Satz mit 1,5%, jährliche Afa € 29.017,50 festgestellt.

Für den Grund- und Bodenanteil wurde der m<sup>2</sup> Preisansatz von € 1.740,- des Gutachtens allerdings mangels Begründung ohne die vom Gutachter berechneten Abschläge übernommen.

Der Sachwert wurde, nachdem der im Gutachten verwendete Ansatz nicht entsprechend dargestellt worden war, aus Kranewitter 5. Auflage iHv € 1.933/m<sup>2</sup> davon 83% gerundet mit € 1.600,- gewählt und mit € 2.670.000,- errechnet.

Die Afa Basis sei gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG errechnet worden, da es sich um keinen Anwendungsfall des § 28 Abs. 3 EStG handle, weil das Objekt zur Erzielung betrieblicher Einkünfte genutzt und nachfolgend entnommen worden sei. Die Afa wurde mit € 29.017,50 errechnet.

Der vom Finanzamt angesetzte Teilwert errechne sich aus einem Sachwert in Höhe von € 2.670.000,- einem Ertragswert von € 2.633.000,- bei Gewichtung im Verhältnis 1:1, sei ein Wert von 73% für Gebäude € 1.934.500,- und 27% für Grund und Boden in Höhe von € 715.500,- ermittelt worden.

Der Bf. stellte fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

In seinem Vorlageantrag führte der Bf. aus, dass im vorliegenden Verfahren einerseits die Höhe des anzusetzenden Entnahmewertes, sowie andererseits die Höhe der abzusetzenden Abschreibung strittig seien.

Bezüglich des Entnahmewertes legte der Bf. dar, dass für dessen Ermittlung das Gutachten eines Sachverständigen vorgelegt worden sei, welches vom Finanzamt verworfen worden sei, ohne dem Bf. Gelegenheit zu weiteren Vorlage von Unterlagen oder Stellungnahme zum vom Gutachten abweichenden Ansatz des Sachwertes zu geben. Der m<sup>2</sup> Preis des Gutachtens sei zwar übernommen worden, nicht jedoch die vom Gutachter vorgenommenen Abschläge. Die Tatsache, dass ein unbebautes Grundstück höher zu bewerten sei, als ein bebautes sei allgemein anerkannt.

Die Ermittlung des Ertragswertes durch das Finanzamt gehe zwar von den festgestellten Werten des Gutachtens aus, berücksichtige aber ohne dies zu begründen nicht die Tatsache, dass mit dem Objekt für die Zeit der Darlehensrückzahlung (15 Jahre) keine Geldüberschüsse erwirtschaftet werden können. Auch die Gewichtung 1:1 zwischen Sachwert und Ertragswert wird ebenfalls ohne Begründung angenommen, der Gutachter sei von einer Gewichtung 2:1 ausgegangen.

Hinsichtlich der Abschreibung verneine das Finanzamt das Vorliegen eines Anwendungsfalles des § 28 Abs.3 EStG, da das Objekt zur Erzielung betrieblicher Einkünfte genutzt worden sei. Das Objekt sei vom Bf. erworben und nach Vorliegen der Genehmigungen unverzüglich umgebaut worden. Im Zuge der Sanierung seien entsprechende Aufwendungen angefallen. Der Entnahmewert sei daher aufzusplitten in einen Grundanteil, die getätigten Instandsetzungskosten und einen Restwert. Der Grundanteil sei naturgemäß nicht als Werbungskosten absetzbar, die Instandsetzungskosten beantragte der Bf. auf 15 Jahre aufzuteilen und den verbleibenden Restwert auf die Nutzungsdauer zu verteilen.

In der mündlichen Verhandlung wurde vom Gutachter B ausgeführt, dass der in seinem Gutachten vorgenommene 40%ige Abschlag vom Grundwert erfolgt sei, weil bei dem Mietrechtsgesetz unterliegenden Gebäuden ein Abschlag aufgrund der reinen Tatsache der Bebauung und der mietrechtlichen Bindungen ergäbe. Im vorliegenden Fall habe es einige Wohnungen mit Altmietverhältnissen gegeben und auch die Neuvermietung sei mit unbefristeten Mitverträgen erfolgt.

Betreffend den errechneten Ertragswert im Zeitraum Term von € -64.000,- gab der Gutachter an, dass eine Rendite aus dem Objekt erst eintrete, wenn ein realer Überschuss vorliege.

Die Vertreter des Finanzamtes entgegneten, dass jeder Betrag zum Rohertrag zähle, der zufließe und die Kreditrückzahlung nicht den Wert des Objektes beeinflusse, es handle sich hierbei nur um eine Form der Finanzierung.

Als unstrittig festgehalten wurden von beiden Parteien in der mündlichen Verhandlung folgende Punkte:

Das Grundstück wurde am 1.1.2008 vom Bf. entnommen aus dem Umlaufvermögen des Betriebes in das Privatvermögen zur Erzielung von Vermietungseinkünften.

Die Höhe der im Jahr 2008 getätigten Nettoherstellungskosten beträgt € 591.687,63.

Der Grundwert pro m<sup>2</sup> beträgt € 1.740,- und das Grundstück umfasst 415m<sup>2</sup>.

Über die Berechnung des Ertragswertes im Reversionszeitraum besteht Einvernehmen.

Der 30%ige Abschlag beim Bauwert ist ebenfalls unstrittig.

Die vermietete Fläche beträgt 1737,55m<sup>2</sup>.

Der Bf. beantragt die von der Stadt Wien ausbezahlten Förderungszuschüsse ab dem Jahr 2009 nicht als Zufluss anzusetzen, im Gegenzug dazu jedoch die Abschreibungsbasis um den anteiligen Betrag, welcher nicht auf das Jahr 2008 entfällt, zu kürzen. Die Höhe dieses Abzugsbetrages von der Abschreibungsbasis wird einvernehmlich mit € 588.263,- errechnet.

Der Bf. beantragt die § 16 EStG AfA mit 2% anzusetzen, da das Gebäude vor 1915 erbaut wurde.

Die Vertreterin des Finanzamtes weist ergänzend darauf hin, dass die vom Gutachter des Bf. angesetzte Bodenwertverzinsung im Betrag von € 68.643,12 beim Ertragswert Revision bei der Berechnung des Finanzamtes noch nicht berücksichtigt sei.

Weiters wird seitens des Finanzamtes unter Verweis auf diesbezügliche Judikatur darauf hingewiesen, dass bei der Errechnung des Teilwertes 7,5% des festgestellten Verkehrswertes als Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden müssten.

Der Vertreter des Bf. weist diesbezüglich darauf hin, dass im vorliegenden Fall weder eine Grundbuchsgebühr, noch Vertragserrichtungskosten vorlägen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Strittig ist im vorliegenden Fall mit welchem Wert die Entnahme der Liegenschaft Adresse im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. im Jahr 2008 anzusetzen ist, von welchem Abschreibungsbasiswert bei der Abschreibung dieses Gebäudes im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszugehen ist und wie und in welcher Höhe die Abschreibung für Abnutzung zu berücksichtigen ist.

Das Bundesfinanzgericht geht im gegenständlichen Fall von folgendem festgestellten entscheidungswesentlichen Sachverhalt aus:

Der Bf. erzielte im Streitjahr 2008 neben anderen nicht strittigen Einkünften Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung.

Der Bf. hat im Jahr 1999 aus einer Zwangsversteigerung um ATS 6.030.000,- die Liegenschaft Adresse gekauft und in den Gewerbebetrieb als Umlaufvermögen eingegliedert.

In den Jahren 2004 bis 2008 wurde das Gebäude saniert und es sind Sanierungsaufwendungen in Höhe von netto € 1.808.423,73 angefallen. Die Nettoinvestitionskosten betrugen laut vom Bf. vorgelegter Aufstellung für die Jahre 2004 bis 2007 € 1.216.736,30 und im Jahr 2008 € 591.687,43.

Im Jahr 2008 hat der Bf. die Liegenschaft aus dem Umlaufvermögen seines Gewerbebetriebes ins Privatvermögen übernommen und im Jahr 2008 mit dem nunmehr im Privatvermögen befindlichen als Anlagevermögen genutzten Gebäude Einkünfte aus Vermietung erwirtschaftet.

Im Zuge der Erklärung der Einkünfte wurde seitens des Bf. auf Basis eines Gutachtens von A der Entnahmewert mit € 1.761.845,- angenommen und eine 1/15tel Abschreibung gem. § 28 Abs. 3 EStG in Höhe von € 117.456,33 bei den Vermietungseinkünften berücksichtigt.

Mit Erstbescheid vom 21.6.2010 setzte das Finanzamt als Entnahmewert betreffend die Liegenschaft einen Betrag von € 2.268.083,14 an und passte die Abschreibung auf € 120.945,54 an.

Vom Finanzamt wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 119.446,07 auf € 625.684,21 erhöht und die Einkünfte aus Vermietung von erklärten € - 40.748,61 auf € - 44.237,82 korrigiert.

Nach Beschwerde durch den Bf. legte dieser ein neues Gutachten von B datiert mit März 2011 zum Stichtag 1.1.2008 vor, welcher einen Entnahmewert (Verkehrswert) von € 1.790.000,- feststellt. Im Gutachten B wird ein 40%iger Abschlag für Altmietverhältnisse beim Grundwert, ein 30%iger Abschlag beim Bauwert, ein 4%iger Kapitalisierungszinssatz beim Ertragswert berücksichtigt, der Ertragswert für die ersten 15 Jahre mit einem Negativwert von € - 64.884,50 berechnet, sowie die Gewichtung von Ertragswert : Sachwert im Verhältnis 2:1 angenommen.

In der Beschwerdevorentscheidung vom 13.9.2012 geht das Finanzamt von einem Entnahmewert von € 2.650.000,-, einem Afa Basiswert von € 1.934.500,- und einer nach

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG errechneten 1,5igen Afa von € 29.017,50 aus. Die beantragte Absetzung von Herstellungsaufwand gemäß € 28 Abs. 3 EStG wird nicht gewährt. Die Werte des Gutachtens werden insofern abgeändert, als vom Finanzamt der vom Gutachter vorgenommene Abschlag von 40% beim Grundwert nicht beachtet, der Ertragwert für die ersten 15 Jahre mit einem Wert von € 1.050.935,50 angesetzt und das Verhältnis Ertragswert : Sachwert wird mit 1: 1 angenommen wird.

Die Sanierung des Gebäudes erfolgte in den Jahren 2004 bis 2008. Die Nettoinvestitionskosten betragen 2004 bis 2007 € 1.216.736,30 und im Jahr 2008, in welchem Vermietungseinnahmen erzielt wurden, betragen sie € 591.687,43.

Die Grundfläche des Gebäudes beträgt 415m<sup>2</sup>. Die vermietbare Fläche beträgt 1.737,55m<sup>2</sup>.

Im September 2004 erfolgte seitens der Magistratsabteilung 50 des Amtes der Wiener Landesregierung die Zusicherung von Förderungsleistungen für das Haus Adresse gemäß Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz 1989 für Sockelsanierung im Betrag von € 253.025,- und für Dachgeschossausbauten im Betrag von € 247.375,-. Laut Sanierungsplan wurden zwei auch Kapitalmarktdarlehen aufgenommen und betrug der Gesamtsanierungsaufwand € 2.001.600,-. Der Zufluss der Geldbeträge erfolgte ab 2009.

Bis zur Entnahme zum 1.1.2008 sind € 1.216.736,30 an Nettosanierungsinvestitionen erfolgt.

Im Jahr 2008, dem ersten Jahr der Vermietung erfolgten weitere Nettoinvestitionen in Höhe von € 591.687,43.

Im Jahr 2008 erklärte der Bf. Einnahmen aus Vermietung des Hauses Adresse in Höhe von € 92.916,41.

In der mündlichen Verhandlung wurden folgende Ansätze außer Streit gestellt:

Grundfläche 415m<sup>2</sup>

m<sup>2</sup>Preis Grund: € 1.740,-

vermietete Fläche 1.737,55m<sup>2</sup>

Berechnung Ertragswert Reversionszeitraum

2008 angefallene Nettoherstellungskosten: € 591.683,43

Abzug eines Betrages von € 588.263,- von der Abschreibungsbasis laut einvernehmlicher Berechnung in der mündlichen Verhandlung betreffend von der Stadt Wien auszahlte Förderungszuschüsse.

Rechtliche Würdigung:

Entnahmewert:

§ 6 Z 4 EStG regelt, dass Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sind (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001), damit die stillen Reserven aus der Betriebszugehörigkeit erfasst werden. Teilwert ist jener Wert den ein fiktiver Käufer

für das Wirtschaftsgut zahlen würden. Bei Gebäuden besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert). Die Ermittlung des Teilwertes erfolgt nach dem Sachwertverfahren, wonach der Neubauwert zum Zeitpunkt der Bewertung unter Berücksichtigung eines Altersabschlages zu ermitteln ist (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen). Bei der Ermittlung für bebauten Grund sind der Wert des Grund und Bodens (durch Vergleichswerte) und der Wert des Gebäudes zu berücksichtigen.

Die Rechtsprechung anerkennt den Ansatz eines Mittelwertes aus Substanzwert (Sachwert) und Ertragswert bei Entnahme von Liegenschaften ( 21.12.2010, 2009/15/0098; 26.7.2006, 2001/14/0171).

Bei der Berechnung des Entnahmewertes folgt das Bundesfinanzgericht den vom Gutachter für den mit 40% angenommenen Abschlag vom Grundwert vorgebrachten Argumenten, wonach vom grundsätzlich möglichen Freiwert ausgehend die Tatsache der schon vorliegenden Bebauung ebenso zu berücksichtigen ist, wie das zum Zeitpunkt der Entnahme (1.1.2008) Vorliegen von mehreren Altmieterhältnissen, welche ein Erwerber hätte übernehmen müssen.

Bei der Berechnung der Herstellungskosten geht das Bundesfinanzgericht von dem nicht strittigen Flächenumfang von 1.737,55m<sup>2</sup> aus und nimmt den Neubauwert pro m<sup>2</sup> mit € 1.500,- an.

Davon wird der einvernehmlich als unstrittig angenommene 30%ige Abschlag abgezogen und aus der Summe des Grundwertes und Bauwertes der Sachwert errechnet.

Die Berechnung des Ertragswertes für den Zeitraum Term wird vom Bundesfinanzgericht abweichend vom Gutachten insofern berechnet, als die tatsächlich eingenommenen Mieten der Berechnung zugrunde gelegt werden und ein Barwert von € 1.050.768,60 errechnet wird. Dem Argument des Bf., wonach im Zeitraum Term kein bzw. sogar ein negativer Ertrag erwirtschaftet werden könne, wird nicht gefolgt, da in den 15 Jahren der Gewährung der Zuschüsse durch die Stadt Wien die real wegen der Verpflichtung zur Zurückzahlung der Darlehen tatsächlich weniger zufließenden Mieteinnahmen durch die gewährten Zuschüsse bzw. die billiger zur Verfügung stehenden Kredite ausgeglichen werden. Die Art der Finanzierung des Umbaues durch den Bf. hätte keinen Einfluss auf den Verkehrswert, den ein potentieller Erwerber am Entnahmestichtag 1.1.2008 bereit gewesen wäre zu zahlen. Die Berechnung erfolgt daher entsprechend der tatsächlich erzielten Mieten, sodass sich ein positiver Barwert für den Ertragswert Termzeitraum ergibt.

Hinsichtlich des Ertragwertes für den Revisionszeitraum wird von der von den Parteien als unstrittig bezeichneten Berechnung ausgegangen.

Der auch vom Gutachter errechnete Wert Verzinsung Bodenwert wird - wie vom Finanzamt beantragt - berücksichtigt, sodass sich der Gesamtertragswert von € 2.674.647,28 ergibt.

Entsprechend der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes wird das Verhältnis Sachwert: Ertragswert 1:1 angenommen und so der Verkehrswert errechnet.

Aufgrund der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH v.19.12.2012, 2009/13/0032) werden zur Berechnung des Teilwertes Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 7,5% zum Verkehrswert hinzugerechnet, um den Entnahmewert zum Zeitpunkt 1.1.2008 zu errechnen, welcher bei der Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf. zum Ansatz gebracht wird.

Ausgehend von den durch die Parteien als unstrittig festgelegten Werten bzw. Größen und den sonstigen dargestellten Werten wird der Entnahmewert der Liegenschaft durch das Bundesfinanzgericht wie folgt berechnet:

**Berechnung Entnahmewert:**

Grundwert	415 m <sup>2</sup> x 1.740	722.100,00
Abschlag 40%		288.840,00
Grundwert		433.260,00
Herstellungswert	1.737,55m <sup>2</sup> x 1.500,-	2.606.325,00
Abschlag 30%		-781.897,50
Bauwert		1.824.427,50
Sachwert		
	Grundwert	433.260,00
	Bauwert	1.824.427,50
Sachwert		2.257.700,00
Ertragswert Term		
Miete		9.143,30
12 Monate		
Jahresrohertrag		109.719,60
-Mietausfallwagnis	2%	-2.194,39

-Instandhaltungskosten		-13.031,63
Jahresreinertrag		94.493,58
Vervielfältiger	11,12	
	Barwert	1.050.768,60
Ertragswert Reversion		
Monatsrohertrag fiktiv		12.627,51
12 Monate		
Jahresrohertrag		151.530,13
Mietausfallwagnis	2%	-3.030,60
-Instandhaltungskosten		-13.031,63
Jahresreinertrag		135.467,90
Vervielfältiger	11,51	
	Barwert	1.559.235,52
	Ertragswert Term	1.050.768,64
	Ertragswert Reversion	1.559.235,52
	Verzinsung Bodenwert	64.643,12
Ertragswert gesamt		2.674.647,28
Verkehrswert		
Sachwert		2.257.700,00
Ertragswert		2.674.600,00
		4.932.300,00
Gewichtung 1:1		2.466.150,00
Verkehrswert	gerundet	2.466.000,00

Anschaffungsnebenkosten	7,5%	184.950,00
Entnahmewert		2.650.950,00
Entnahmewert gerundet		2.650.000,00

Der Entnahmewert des Grundstückes zum 1.1.2008 beträgt € 2.650.000,- .

Die vom Bf. erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, welche einen Entnahmewert in Höhe von € 1.761.845,- enthielten werden von € 119.446,07 um € 888.155,00 auf € 1.007.601,07 erhöht.

### **Basis der AFAberechnung:**

Als Basis der AFAberechnung dient der festgestellte Entnahmewert € 2.650.000,- abzüglich des festgestellten Grundwertes € 433.260,-, abzüglich der Verminderung der AFABasis um € 588.263,-, abzüglich € 591.687,43 Herstellungskosten 2008, für welche eine AfA gemäß § 28 Abs. 3 EStG berechnet wird.

Afa Basis für Afa Gem. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG: 1.036.789,57

Abschreibung für Absetzung:

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG für 2008:

Die Absetzung für Abnutzung bei einem abnutzbaren Wirtschaftsgut, welches nicht zum Betriebsvermögen gehört, bei Gebäuden, welche der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 2% (wegen Baujahr vor 1915) der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

§ 28 Abs. 3 EStG :

Gemäß § 28 Abs. 3 EStG sind Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen und zwar laut Z 2 für Kosten der Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz vorliegt.

Eine Verteilung des Herstellungsaufwandes ist nur dann möglich, wenn im Zeitpunkt des Anfalles bereits Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, es besteht aber keine Verteilungsmöglichkeit für vor dem Zeitraum der erstmaligen Einkünfte Erzielung getätigten Aufwand (VwGH 25.9.2012, 2008/13/0240).

Die Afa nach § 16 Abs. 1 Z 8 und die Aufwandsverteilung nach § 28 Abs. 3 sind grundsätzlich nebeneinander möglich, ausgenommen die Basis für die Afa umfasst bereits die in der Vergangenheit getätigten Herstellungskosten (UFS 29.10.2008, RV/0301-W/08).

Die in den Jahren 2004 bis 2007 vorgenommenen Herstellungskosten können nicht gemäß § 28 Abs. 3 EStG abgesetzt werden, sondern nur die im Jahr 2008 in Höhe

von € 591.687,43 vorgenommenen Aufwendungen können, da sie im ersten Jahr der Vermietung angefallen sind, im Betrag von € 39.445,82 abgesetzt werden.

Betreffend den restlich verbliebenen Teil der Abschreibungsbasis in Höhe von € 1.036.789,57 kann die 2%ige AFA im Betrag von € 20.735,79 im Jahr 2008 zusätzlich neben der § 28 Abs. 3 EStG Abschreibung abgesetzt werden.

Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung aus der Liegenschaft Adresse beträgt im Jahr 2008 daher € -6.960,98 . Dieser Betrag errechnet sich aus den erklärten Einkünften in Höhe von € -64.235,70 und der Abänderung der AFA von erklärten € 117.456,33 auf gesamt AfA € 60.181,61 (€ 39.445,82 § 28 Abs. 3 EStG und € 20.735,181,79 gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG).

Die Höhe der gesamten Einkünfte aus Vermietung im Jahr 2008 beträgt € 16.526,11 , davon € -6.960,98 aus Adresse und € 23.487,09 aus MMgasse.

Die Beschwerde wird abgewiesen und die Einkommensteuer für 2008 gemäß der nachfolgenden Berechnung abgeändert.

Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2008:

Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	1.811,03
Nichtselbständige Einkünfte	18.704,92
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	16.394,99
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.007.601,07
Einkünfte aus Vermietung	16.526,11
Gesamtbetrag Einkünfte	1.061.038,12
Sonderausgaben	
Kirchenbeitrag	-100,00
Verlustabzug	-107.165,91
Einkommen	953.772,21
Einkommensteuer gem. § 33 Abs.1	468.471,10
Steuer vor Absetzbeträgen	

Verkehrsabsetzbetrag	-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00
Steuer nach Absetzbeträgen	468.126,10
anrechenbare Lohnsteuer	-1.149,97
festgesetzte Einkommensteuer 2008	466.976,13
festgesetzte Einkommensteuer 2008 gerundet	466.976,00

### **Zulässigkeit einer 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 Rechtsfragen betreffend Abschreibung für Abnutzung der Liegenschaft sind von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt.

Die Beurteilung der Höhe des Entnahmewertes der Liegenschaft stellt eine auf dem festgestellten Sachverhalt basierende Tatsachenfrage im Rahmen der Beweiswürdigung und keine Rechtsfrage dar.

Aus diesen Gründen war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 23. Mai 2018