

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, betreffend die Beschwerde vom 6. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 3. Februar 2020 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2018, Steuernummer ***Bf1StNr1***, beschlossen:

Der angefochtene Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung (letztere vom 18. Februar 2020) werden gemäß § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 iVm Abs. 9 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die Beschwerdeführer (Bf.) sind Miteigentümer einer bebauten Liegenschaft in ***2***, die von ihnen - soweit aus der Abgabendatenbank der Finanzverwaltung ersichtlich - seit 2017 zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet wird.

In ihrer am 1. Oktober 2019 elektronisch beim Finanzamt eingelangten Feststellungserklärung für 2018 wiesen die Bf. unter der Kennzahl 370 („Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“) einen Betrag von 52.911,32 € aus, dem eine Abschreibung von 17.400,00 € (= 1,5% von 1.160.000,00 €) zu Grunde lag.

Dieser Wert von 1,160.000,00 € basiert auf einem vom steuerlichen Vertreter der Bf. dem Finanzamt am 10. Oktober 2019 im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung („Bitte um Darstellung, wie die Höhe der AfA ermittelt wurde (Anschaffungskosten Aufteilung Grund und Boden/Gebäude, Prozentsatz)“) übermittelten Gutachten des ***3***, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für das Immobilienwesen, vom 9. Februar 2010, betreffend die oa. bebaute Liegenschaft in ***2***, wonach zum Stichtag 31. Dezember 2008 der Schätzwert dieser Liegenschaft (bewertet nach dem Ertragswertverfahren) ohne Grundwert 1,160.000,00 € betrage. Unter Punkt „2.0 Wertermittlung“ dieses Gutachtens wird dazu ua. ausgeführt:

„Die Bewertung des Bauwerkes erfolgt im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes nach dem Ertragswertverfahren. [...]“

„Da das Grundstück bereits vor Errichtung des Bauwerkes im Privatvermögen des Auftraggebers war, erscheint es zielführend, den Grundwert außer Ansatz zu lassen und bei der Wertermittlung vom derzeitigen Ertrag auszugehen, da zu erwartende Mehrerträge durch die Absetzung der notwendigen Aufwendungen auf einen langen Zeitraum ausgeglichen werden. [...]“

In Beantwortung eines weiteren Vorhalts („Aufteilung fiktive Anschaffungskosten in Grund/Boden und Gebäude“) teilte der steuerliche Vertreter der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 11. Dezember 2019 mit, Gegenstand dieses Schätzwertgutachtens sei die Ermittlung des steuerlichen Teilzeitwerts des Gebäudes in Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe im Jahr 2008 gewesen. Grund und Boden hätten sich nie im Betriebsvermögen des damaligen Gewerbebetriebs befunden.

Der Schätzwert des Bauwerks (ohne Grundwert) werde im Gutachten mit 1,160.000,00 € angeführt. Eine Berücksichtigung des Grundwerts hätte daher auch zu einem wesentlich höheren Schätzwert geführt. Der im Gutachten ermittelte Schätzwert von 1,160.000,00 € sei daher auch als Basis für die Berechnung der Abschreibung heranzuziehen.

In dem am 3. Februar 2020 ergangenen Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gemäß 188 BAO für 2018 setzte das Finanzamt die Einkünfte der Bf. aus Vermietung und Verpachtung mit 59.871,32 € fest, da es nur einen AfA-Betrag von 10.440,00 € anerkannte. Begründend führte die Abgabenbehörde dazu aus:

„Aufteilung Liegenschaftswert in Gebäude und Grund und Boden:“

„Der mittels Gutachten (Ertragswertverfahren) ermittelte Liegenschaftswert wurde gemäß § 16 EStG um 40% für Grund und Boden gekürzt.“

„Liegenschaftswert lt. Gutachten 1,160.000,00 € abzüglich 40% für Grund und Boden 464.000,00 € = 696.000,00 €, davon 1,5% = 10.440,00 €.“

In der dagegen erhobenen Beschwerde vom 6. Februar 2020 wurde im Wesentlichen ausgeführt, der Abgabenbehörde liege ein Gutachten über den Schätzwert des gegenständlichen Bauwerks vor. Gegenstand des Gutachtens sei die Ermittlung des steuerlichen Teilzeitwerts des Gebäudes in Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe im Jahr 2008 gewesen. Grund und Boden hätten sich nie im Betriebsvermögen des damaligen Gewerbebetriebs befunden. Der nach dem Ertragswert ermittelte Schätzwert des Bauwerks (ohne Grundwert) betrage 1,160.000,00 €. Eine Berücksichtigung des Grundwerts hätte daher auch zu einem wesentlich höheren Schätzwert geführt.

In der Bescheidbegründung sei darauf in keiner Weise Bezug genommen worden. Es sei nur darauf hingewiesen worden, dass der mittels Ertragswertverfahren ermittelte Liegenschaftswert gemäß § 16 EStG 1988 um 40% für Grund und Boden gekürzt worden sei, obwohl im Gutachten ausdrücklich darauf hingewiesen werde, dass im Schätzwert von 1,160.000,00 € kein Grundwertanteil enthalten sei.

Nach Ergehen einer Beschwerdeentscheidung am 18. Februar 2020, in der das Finanzamt va. darauf verwies, dass auch bei der Ermittlung des Liegenschaftswerts nach der Ertragswertmethode vom Liegenschaftswert ein Anteil für Grund und Boden auszuscheiden sei, beantragte der steuerliche Vertreter am 24. Februar 2020 die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Im Bezug habenden Vorlagebericht vom 10. Dezember 2020 führte die Abgabenbehörde im Wesentlichen aus, ihrer Ansicht nach erscheine es fragwürdig, wenn das Schätzwertgutachten für eine Liegenschaft keinen Grundanteil berücksichtige. Als Begründung für diesen Ausschluss sei im gegenständlichen Gutachten angeführt worden, dass sich das Grundstück bereits vor Errichtung des Gebäudes im Privatvermögen befunden habe. Dies stelle für sich jedoch keine Grundlage für den Ausschluss des Grundstücks von der Bewertung dar, da bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausschließlich Privatvermögen zu Einkommenszwecken genutzt werde.

Hinzu komme, dass sich der Ertragswert in jedem Fall aus Grundwert und Gebäudewert zusammenzusetzen habe, und der Grundwert somit jedenfalls auszuweisen sei. Ein Ausschluss des Grundanteils wäre daher nur aus triftigen Gründen zulässig, etwa wenn das vermietete Gebäude auf fremdem Grund oder auf gepachtetem Grund stehe und somit der Grundanteil definitiv nicht Teil des vermieteten Privateigentums wäre. Dies sei im Streitfall jedoch ausdrücklich nicht gegeben. Nach Ansicht der belangten Behörde erscheine daher das als Beleg für die Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung vorgelegte Gutachten hinsichtlich des Grundanteils als nicht de lege artis erstellt.

Rechtslage:

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 lautet:

„d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.“

Dazu ist die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Festlegung des Grundanteils bei vermieteten Gebäuden im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (GrundanteilIV 2016), BGBl. II Nr. 99/2916, ergangen.

Gemäß § 278 Abs. 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Erwägungen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157) ist im Ertragswert *auch ein auf den Grund und Boden entfallender Entgeltsanteil* enthalten, weshalb sich die Ausführungen der Abgabenbehörde in ihrem Vorlagebericht vom 10. Dezember 2020 (siehe dazu bereits oben unter „Sachverhalt“), wonach sich der Ertragswert aus Grundwert und Gebäudewert zusammensetzt und der Grundwert somit jedenfalls auszuweisen ist (ein Ausschluss des Grundanteils wäre nur aus trifftigen Gründen zulässig, etwa wenn es sich bei dem vermieteten Gebäude um ein Superädifikat handelte, was im Streitfall aber nicht vorliegt), als rechtsrichtig erweisen. Dasselbe gilt auch für die Ausführungen der belannten Behörde in ihrem Vorlagebericht, wonach das streitgegenständliche Gutachten vom 9. Februar 2010 aufgrund des do. Fehlens des Grundwerts (der im Gutachten ausgewiesene Schätzwert bezieht sich nur auf das Bauwerk ohne Grundanteil) unvollständig („nicht de lege artis erstellt“) ist.

Allerdings ist die daraus abgeleitete Vorgangsweise der Abgabenbehörde, den im Gutachten ausgewiesenen Schätzwert des Bauwerks von 1,160.000,00 €, der unstrittig keinen Grundanteil enthält, um einen 40%-igen Anteil für Grund und Boden zu kürzen, nicht nachvollziehbar. Vielmehr hätte die belangte Behörde ihre später im Vorlagebericht vom 10. Dezember 2020 getätigten, zutreffenden Ausführungen (siehe soeben oben) den Bf. vorzuhalten und diese zur Erstellung eines vollständigen Gutachtens, das rechtskonform neben dem Gebäudewert auch den Grundwert der bebauten Liegenschaft enthält, aufzufordern gehabt. Anschließend wäre der anhand dieses vollständigen Gutachtens ermittelte Liegenschaftswert auf seine Richtigkeit bzw. Plausibilität zu prüfen und gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) in Verbindung mit der [GrundanteilV 2016](#), BGBI. II Nr. 99/2916, um den Anteil des Grund und Bodens zu kürzen gewesen.

Dies hat die belangte Behörde nicht getan, woraus folgt, dass die Sache - da der oa. Grundwert bzw. der gesamte Wert (inklusive Grundanteil) der bebauten Liegenschaft nicht bekannt ist - nicht entscheidungsreif ist. Der für die Entscheidung über die Beschwerde wesentliche Sachverhalt wurde nicht ausreichend erhoben und wesentliche Ermittlungen wurden unterlassen. Würde das Bundesfinanzgericht im beschwerdegegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd [§ 115 Abs. 2 BAO](#) zur Kenntnis gebracht werden müssen. Dazu kommt, dass es nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde ist, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen, erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer Beurteilung zu unterziehen (*Ritz, BAO⁶, § 278 Tz 5, mit Judikaturnachweis*).

Da von der Abgabenbehörde notwendige Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderer Bescheid hätte erlassen werden können, hat das Bundesfinanzgericht im Rahmen seines Ermessens beschlossen, den streitgegenständlichen Bescheid und die Beschwerdevorentscheidung (letztere vom 18. Februar 2020) aufzuheben und die Sache zur Durchführung von weiteren Ermittlungen an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen.

Im fortgesetzten Verfahren wird wie bereits oben dargestellt („Vielmehr hätte die belangte Behörde ihre [...] zutreffenden Ausführungen [...] den Bf. vorzuhalten und diese zur Erstellung eines vollständigen Gutachtens [...] aufzufordern gehabt. Anschließend wäre der anhand dieses vollständigen Gutachtens ermittelte Liegenschaftswert auf seine Richtigkeit bzw. Plausibilität zu prüfen und [...] um den Anteil des Grund und Bodens zu kürzen gewesen“) vorzugehen sein.

Begründung der Ermessensentscheidung:

Die Aufhebung nach [§ 278 Abs. 1 BAO](#) stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist ([§ 20 BAO](#)). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall deshalb, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch wesentliche Ermittlungen notwendig sind, welche von der belangten Abgabenbehörde rascher und wirtschaftlicher erledigt werden können als vom Bundesfinanzgericht.

Billig ist die Zurückverweisung, weil es den Bf. nicht zumutbar ist, die Entscheidung über die Beschwerde durch das deutlich aufwendigere Ermittlungsverfahren vor dem Verwaltungsgericht zu verzögern. Auch der Umstand, dass durch eine wesentliche Verfahrensverlagerung zum Bundesfinanzgericht der Rechtsschutz und die Kontrollmechanismen eingeschränkt werden, kommt im Rahmen der Billigkeitserwägungen Bedeutung zu (vgl. dazu VwGH 21.11.2002, [2002/20/0315](#)).

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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.

Im Fall der Zurückverweisung an die Abgabenbehörde ist nur zu prüfen, ob das Ermessen des [§ 278 Abs. 1 BAO](#) richtig geübt worden ist. Dabei handelt es sich jedoch um die Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage. Diese Frage ist einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Wien, am 13. Jänner 2021