

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. zur Beschwerdesache (Beschwerdeführerin) vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2007 beschlossen:

Der angefochtene Bescheid betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2007 wird gemäß § 278 Abs. 1 BAO aufgehoben und die Sache zur Durchführung weiterer Ermittlungen (§ 115 BAO) an die Abgabenbehörde zurückverwiesen.

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

## Entscheidungsgründe

In dem vor dem BFG anhängigen Rechtmittelverfahren ist im Zusammenhang mit einer von der Beschwerde führenden Miteigentumsgemeinschaft (Bf) im Jahr 2007 erworbenen und seither zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendeten Liegenschaft, einerseits der für die AfA-Berechnung des Gebäudebestandes heranzuziehende Wert und andererseits die steuerliche Behandlung von angefallenen Sanierungskosten zu klären. Zu einem dritten Streitpunkt betreffend die erhaltene Wohnbauförderung wurden die unterschiedlichen Sichtweisen der Verfahrensparteien inzwischen bereinigt.

Mit dem vor dem BFG angefochtenen Bescheid beurteilte das Finanzamt X (FA), nach Durchführung eines Ermittlungsverfahrens, die in der Abgabenerklärung der Bf für 2007 ausgewiesenen Sanierungskosten von 142.627,82 € als aktivierungspflichtigen „*anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand*“, der - unter Abzug eines vom Land Steiermark gewährten Annuitätenzuschusses (1.506,- €) - auf die 40jährige Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen sei.

Mit Verweis auf die durchgeführte „*umfassende Sanierung*“ folgte die Abgabenbehörde zudem der von der Bf auf Basis eines Sachverständigengutachtens vorgenommen Aufteilung der Anschaffungskosten zwischen dem Grundstückswert (32,- €/m<sup>2</sup>) und dem Wert des Gebäudebestandes nicht, sondern ermittelte anhand der amtlichen

Kaufpreissammlung einen abweichenden „Grundanteil“ (45,- €/m<sup>2</sup>), dessen Wert sie vom Kaufpreis (samt Nebenkosten) in Abzug brachte. Der verbleibende Kaufpreisrest bildete die Bemessungsgrundlage für die 2,5%ige AfA.

Im Rechtsmittel gegen diesen Bescheid verwies die Bf darauf, dass den Wertansätzen in ihrer Abgabenerklärung die Bewertung eines „*allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen*“ zu Grunde liege, der sein Gutachten (GA) nach Besichtigung der Liegenschaft „*unter Beachtung der gesetzlichen Liegenschaftsbewertungsbestimmungen und der allgemein gültigen Bewertungsgrundlagen*“ verfasst habe.

Im Detail führte die Bf zur Bewertung des Sachverständigen (SV), teilweise unter Zitierung des Gutachtens, aus:

*„Bei der Bewertung wurden Kaufvorgänge in zeitlicher Nähe und vergleichbarer Lage herangezogen. Für die vorliegende Bewertung wurden Kaufvorgänge in der KG Y-Stadt herangezogen, wobei ca. zehn Kaufvorgänge zur Verfügung standen. Nach Ausscheiden der nicht repräsentativen Kaufvorgänge, wurden Kaufvorgänge mit Preisen von EUR 15,--/m<sup>2</sup> bis 47,--/m<sup>2</sup> in die Ermittlung des Bodenwertes einbezogen. Soweit die Kaufvorgänge nicht in zeitlicher Nähe lagen, wurden diese entsprechend der Grunderwerbsstatistik der Bundesinnung für Immobilien- und Vermögenstreuhänder valorisiert. Unter Hinzurechnung der Aufschließungskosten und Anschlussgebühren und unter Beachtung der gegebenen Bebauungsdichte errechnet der Sachverständige einen durchschnittlichen Grundstückspreis von EUR 32,--/m<sup>2</sup>. Daher ist ein Grundstückspreis von EUR 45,--/m<sup>2</sup>, wie ihn die Abgabenbehörde angenommen hat, nicht nachvollziehbar, da aus der Bescheidbegründung keine genaue Wertermittlung ersichtlich ist. Die Aufschließungskosten und Anschlussgebühren wurden vom Sachverständigen mit EUR 2.000,-- festgesetzt und die Abminderung wegen der Bebauung erfolgte mit 30 %.*

*Was in der Berechnung der Abgabenbehörde überhaupt keine Beachtung gefunden hat, ist die Tatsache, dass es sich bei diesem Grundstück nicht zur Gänze um Bauland handelt. Von einer Gesamtgrundstücksfläche von 1.331 m<sup>2</sup> sind nämlich 625 m<sup>2</sup> ausgewiesenes Grünland und somit als Bauland nicht bebaubar. Es ist daher sachlich nicht gerechtfertigt, für Grünland denselben Grundstückspreis anzusetzen wie für Bauland.*

*Zusammenfassend lässt sich die Ermittlung des Bodenwertes nach dem Sachverständigengutachten wie folgt darstellen:*

|  |               |
|--|---------------|
| Bauland (Bauflächen): 706 m <sup>2</sup> je 32,--/m <sup>2</sup> ..... | EUR 22.592,00 |
| zzgl. Aufschließungskosten und Anschlussgebühren:                      | EUR 2.000,00  |
|  | EUR 24.592,00 |
| - Abminderung wegen Bebauung 30 %: .....                               | EUR 7.378,00  |
| Zwischensumme: .....   | EUR 17.214,00 |

Grünland (Bauland nicht bebaubar):

$625 \text{ m}^2 \text{ je } 32,--/\text{m}^2 \times 0,2: \dots \text{ EUR } 4.000,00$

**Summe Bodenwert:** ..... **EUR 21.214,00**

*Der Bauwert wurde vom Sachverständigen mit EUR 128.051,-- ermittelt, wodurch sich im Verhältnis zum Sachwert (Bodenwert und Bauwert) ein Anteil von 14,21 % für den Bodenwert errechnet.*

*Die Annahme der Abgabenbehörde von einem Grundstückspreis von  $45,--/\text{m}^2$  für die Gesamtgrundstücksfläche ist daher sachlich nicht gerechtfertigt.“*

Zur Aktivierung der angefallenen Sanierungskosten verwies die Bf im Rechtsmittel darauf, dass ihr Mietobjekt aus drei vermieteten Einheiten bestehe. Das Geschäftslokal im Erdgeschoss (EG) und die Wohnung im Dachgeschoss (DG) seien an Firmen, die Wohnung im Obergeschoss (OG) an eine Privatperson vermietet. Das Mietobjekt unterliege daher dem Vollenwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes (§ 1 MRG). Herstellungsaufwendungen im Sinne der §§ 3-5 MRG in Gebäuden, die dem Vollenwendungsbereich des MRG unterliegen, könnten gem. § 28 Abs. 3 EStG über Antrag auf 15 Jahre verteilt abgesetzt werden. Da die im Jahr 2007 getätigten Aufwendungen unter die Bestimmungen der §§ 3-5 MRG fielen, beantrage sie „die im berufsgegenständlichen Jahr getätigten Herstellungsaufwendungen in Höhe von 142.627,82 € gem. § 28 Abs. 3 EStG über 15 Jahre verteilt“ abzusetzen.

In Bezug auf die erhaltenen Subventionen/Förderungen erinnerte die Bf in ihrer Berufung schließlich daran, dass die Förderungszusicherungen des Landes Steiermark erst am 21. Oktober 2008 erfolgt seien, und die Berücksichtigung der Subventionen daher ebenfalls erst im Jahr 2008 zu erfolgen habe.

Nach Durchführung ergänzender Ermittlungen, insbesondere zum Zustand des Dachgeschoßes beim Mietobjekt der Bf, legte das FA das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) mit dem Hinweis zur Entscheidung vor, dass eine Verkürzung des Verfahrensweges bei Erlassen einer Berufungsvorentscheidung nicht zu erwarten sei.

Die im Rechtsmittel monierte Begründung zum abweichend ermittelten Bodenwert teilte das FA nicht der Bf sondern dem UFS im Vorlageantrag mit.

Darin konkretisierte das FA jene sechs, in unmittelbarer Nähe zum Objekt der Bf bzw. im Ortszentrum von Y-Stadt gelegenen, zeitnah zum verfahrensgegenständlichen Bewertungszeitpunkt erfolgten Grundstücksverkäufe (2005-2007), die es seiner Grundstücksbewertung im angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegt hatte. Nach Ausscheiden des höchsten und des niedrigsten Preises habe sich ein Durchschnittspreis von 45,- €/m<sup>2</sup> ergeben.

Gegen die Bewertung des Sachverständigen wandte das FA seinerseits ein, dass die als „nicht repräsentativ“ ausgeschiedenen Grundstückstransaktionen nicht nachvollziehbar

seien. Des Weiteren fehle bei vier der fünf herangezogenen Verkäufe die erforderliche zeitliche Nähe (Vorgänge ex 2003). Das am westlichen Ortsrand von Y-Stadt gelegene Grundstück mit dem niedrigsten m<sup>2</sup>-Preis sei auch wegen seiner Lage für einen Vergleich ungeeignet. Schließlich verwies das FA auf eine Auskunft der Gemeinde Y-Stadt, wonach das zu beurteilende Grundstück im Flächenwidmungsplan (FlwPI) zur Gänze dem „Kerngebiet - Bauland“ zugeordnet sei. Aus den angeführten Gründen sei das Gutachten mangels Schlüssigkeit als Beweismittel nicht herangezogen worden.

Zur Anwendbarkeit der MRG hätten die bei der Baubehörde durchgeführten Ermittlungen ergeben, dass das zu beurteilende Gebäude im Jahr 1900 mit dem EG (aktuell Geschäftslokal) und einem OG (aktuell Wohnung) errichtet, dessen DG aber erst 1948 zu einer eigenständigen Wohnung ausgebaut worden sei. Gemäß dem zu § 1 Abs. 2 Z 5 MRG ergangenen OGH-Judikat vom 5.8.2008, 8 Ob 87/08i falle ein Mietobjekt in dieser Konstellation nicht in den Vollarwendungsbereich des MRG, weshalb im anhängigen Verfahren auch die Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen könne. Die angefallenen Sanierungskosten seien daher als anschaffungsnahe (nachgeholte) Erhaltungsaufwendungen zu aktivieren und auf die im SV-Gutachten mit 40 Jahren festgestellte Restnutzungsdauer des Gebäudes verteilt abzuschreiben (2,5% AfA p.a.)

In Bezug auf die „Subvention des Landes Steiermark“ räumte das FA im Vorlageantrag ein, dass die steuerliche Erfassung des Zuschusses aufgrund der erst im Oktober 2008 erfolgten Förderzusicherung nicht im Verfahrenszeitraum vorzunehmen sei.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

**I) AfA-Bemessungsgrundlage:**

**a)** Zu den Werbungskosten bei nicht im Betriebsvermögen befindlichen Mietobjekten gehört u.a. die nach den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) zu ermittelnde Absetzung für Abnutzung (AfA). Als Bemessungsgrundlage der AfA normiert § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Gemäß lit.e der Bestimmung idF des Verfahrenszeitraums können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden.

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

Behauptet ein Steuerpflichtiger einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft ihn die Beweislast für die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG. Ein

solcher Beweis ist im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen. Aufgrund der im Abgabenverfahren geltenden Unbeschränktheit der Beweismittel ist die Abgabenbehörde befugt und verpflichtet, ein derartiges Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel zu überprüfen und von ihm abzuweichen, wenn es sich als unzutreffend erweist. Dazu bedarf es nicht zwingend eines Gegengutachtens (z.B. VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139; 10.8.2005, 2002/13/0132; 8.8.1996, 92/14/0052, je mwN).

Ebenfalls in jahrelang gefestigter Rechtsprechung erachtet der VwGH für die zum Zwecke der AfA-Ermittlung vorzunehmende Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft in einen Grund- und einen Gebäudeanteil, die Methode der Zuordnung nach den Sachwertverhältnissen als geeignet. Dabei wird der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits geschätzt und anschließend der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufgeteilt.

Eine Differenzrechnung, bei welcher der Wert des Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht wird, ist nur für jene Fälle geeignet, in welchen der Kaufpreis dem – allein nach abgabenrechtlichen Grundsätzen zu ermittelnden – Verkehrswert der Liegenschaft tatsächlich weitgehend entspricht. Bei einem vom Verkehrswert abweichenden Kaufpreis führt diese Methode nach Ansicht des VwGH regelmäßig nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung.

Für die Sachwertermittlung des Grund und Bodens hat sich die Orientierung an den Kaufpreisen von Vergleichsgrundstücken als geeignete Methode etabliert, wobei Abweichungen im Einzelfall, lt. VwGH - insbesondere bei Bestehen mietrechtlicher Beschränkungen - etwa dem Umstand der Bebauung, durch Zu-/Abschläge Rechnung zu tragen ist.

Beim Sachwert eines entgeltlich erworbenen Gebäudes kommt dessen Bauzustand im Zeitpunkt des Erwerbes entscheidende Bedeutung zu. Der durch verschiedenste Umstände beeinflusste Bauzustand des Objekts wirkt sich zugleich auf dessen für die AfA maßgebliche Restnutzungsdauer aus, zumal i m Bereich der Vermietungseinkünfte vornehmlich der technischen Nutzungsdauer Bedeutung zu kommt (vgl. zum gesamten Komplex VwGH 28.2.2012, 2009/15/0108; 29.4.2010, 2008/15/0111; 29.3.2007, 2004/15/0006; 21.9.2006, 2002/15/0113; 9.7.2006, 2002/15/0175; 29.10.2003, 2000/13/0088; 4.6.2003, 99/13/0238, je mwV).

**b.)** Gegenstand des anhängigen Verfahrens ist die Liegenschaft EZ 999, KG Y-Stadt, umfassend die GStNr-888 und 777. Auf der lang gezogenen, schmalen Liegenschaft mit einer Fläche von insgesamt 1.331 m<sup>2</sup> wurde im Jahr 1900 im straßennahen Grundstücksteil ein unterkellertes, einstöckiges Wohn- und Geschäftsgebäude errichtet, wobei das Dachgeschoß zunächst nicht ausgebaut wurde.

Im Jahr 1948 erfolgte, nach den vorliegenden, unbedenklichen Unterlagen der Baubehörde, die Errichtung einer eigenständigen Wohneinheit im Dachgeschoß (Küche, Zimmer, Kabinett, Badezimmer). Der Inhalt der Baubewilligung vom 23.Febr.1948

dokumentiert eine den damaligen Standard entsprechende Bauausführung bzw. Ausstattung (z.B. Zwischenwände und Mansarden in Leichtbauweise, Wandverputz auf Heraklithverkleidung, Fußboden mit Schüttdämmung, Einzelofenbeheizung).

Mit Kaufvertrag vom 26. April 2007 erwarben die Beschwerde führenden Ehegatten die im Stadtzentrum von Y-Stadt gelegene Liegenschaft EZ 999 samt dem darauf befindlichen Gebäudebestand (mit vermietetem Geschäftslokal im Erdgeschoß) um einen Kaufpreis von 123.000,- € als Miteigentümer zu gleichen Teilen.

Im Vorfeld des Immobilienankaufes hatten die Erwerber ein Zivilingenieurbüro für Bauwesen („*Allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte*“ Sachverständigensozietät) mit der Erstellung eines Gutachtens „*zum Zwecke der Ermittlung des Verkehrswerts bzw. für die Ermittlung der AfA der Liegenschaft .. mit dem darauf situieren Mietwohnhaus*“ beauftragt. Dass die Bewertung durch einen gerichtlich beeideten Sachverständigen durchgeführt wurde, ist dem Gutachten vom 16. April 2007 nicht zu ersehen.

Nach einer Besichtigung am 11. April 2007 bezeichnete der SV die zu bewertende Liegenschaft EZ 999 im Gutachten als „*sehr gut aufgeschlossen*“, im Flächenwidmungsplan der Stadtgemeinde Y-Stadt als „*Kern-, Büro- und Geschäftsgebiet*“ (Bebauungsdichte 0,5 – 2,4) gelegen und mit einem durch den Gebäudebestand von der Straße getrennten, über eine Hofeinfahrt erreichbaren Garten ausgestattet.

Da sich dieser Befund des SV zur EZ 999 (inklusive der Widmung) mit dem Ergebnis der angeführten Erhebungen im abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren deckt und auch den aktuellen GEO-Informationsdaten des Landes Steiermark (GIS-Datenbank) entspricht, wobei keiner der drei Quellen eine Widmungsbeschränkung auf eine Teilfläche des Grundstücks zu entnehmen ist, hat das BFG keine Bedenken, die angeführten Feststellungen des SV zum Grundstück - insbesondere auch jene zur Widmung -, dem anhängigen Verfahren als erwiesenen Sachverhalt zu Grunde zu legen. Das BFG geht daher für den Bewertungszeitpunkt von der im SV-Gutachten angeführten Widmung für die gesamte verfahrensgegenständliche Liegenschaft EZ 999 aus.

Die Grundstücksbebauung beschrieb der SV im Gutachten vom 16. April 2007 als unterkellertes, zweigeschossiges Wohn- und Geschäftsgebäude in Massivbauweise (Baujahr 1900) mit einem teilweise ausgebauten Dachgeschoß (Dach mit Eternitschindeleindeckung, Holzkastenfenster, Parkett- und Holzböden, Warmwasserzentralheizung mit Gasfeuerung). Den Bauzustand beurteilte der Gutachter als dem Baualter entsprechend und in gutem Erhaltungszustand. Des Weiteren befand sich auf der besichtigten Liegenschaft ein abbruchreifes Wirtschaftsgebäude.

Gemäß den Ausführungen des SV wurde zum Zeitpunkt seiner Bewertung aus der im Erdgeschoß des Hauses befindlichen Geschäftseinheit (knapp 90 m<sup>2</sup>) eine Monatsnettomiete (Hauptmietzins) von 726,- € erzielt (8,13 €/m<sup>2</sup>). Im Obergeschoß stand eine 114 m<sup>2</sup> große, brauchbare Wohnung leer (WC am Gang). Die Dachgeschoßwohnung (ca. 60 m<sup>2</sup>) war aufgrund des geringen Ausbaugrades lt. GA nicht brauchbar. Beide

Wohneinheiten des Hauses ordnete der SV der Wohnungskategorie D zu und nahm fiktive, nachhaltig erzielbare Nettomieten von 1,39 €/m<sup>2</sup> bzw. 0,69 €/m<sup>2</sup> pro Monat an (§ 16 Abs. 5 MRG), die er in Hinblick auf „*Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustands des Bewertungsgegenstandes*“ als ortsüblich bezeichnete. Aus diesen Werten errechnete der SV eine Jahresnettomiete von 11.112,- €, die er seiner Ertragswertermittlung zu Grunde legte.

Darüber hinausgehende, für die Liegenschaftsbewertung relevante Angaben zum Zustand der Liegenschaft bzw. des darauf befindlichen Gebäudebestandes zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bf, sind weder der Befundaufnahme des SV im verfahrensgegenständlichen Gutachten, noch den übrigen abgabenbehördlichen Verfahrensakten zu entnehmen.

Dadurch fehlt es an für eine ordnungsgemäße Sachwertermittlung unerlässlichen Angaben über den Bauzustand des zu bewertenden Gebäudes. Neben grundlegenden Informationen zur Bauausführung und zum Zustand tragender Gebäudeteile (Fundament, Decken, Dachkonstruktion, Mauerwerk), zu den Installations-/Sanitäreinrichtungen oder zum Alter der Fenster/Türen und Details zum Heizsystem (Baujahr, Dachgeschoß mitversorgt?) fehlen etwa auch Informationen über allenfalls in der Vergangenheit durchgeführte größere Sanierungsarbeiten (wofür etwa die Ausstattung mittels Gas-Zentralheizung sprechen könnte). Auch inwieweit das DG des Hauses beim Erwerb durch die Bf noch den Ausbauzustand ex 1948 aufwies (Stichwort: Einzelöfen), ist nicht bekannt. Die Beurteilung der DG-Wohnung als unbrauchbar und der dafür gewählte Ansatz des SV beim Ertragswert lässt allerdings für diesen Bereich nicht auf zwischenzeitig durchgeführte Instandsetzungsarbeiten größeren Umfangs schließen.

Auf Basis der vorliegenden Daten ist für das verfahrensgegenständliche Mietobjekt eine Beurteilung des Bauzustandes und daraus abgeleitet, eine tragfähige Schätzung des Gebäudesachwerts und der Restnutzungsdauer des Gebäudes nicht möglich. Zugleich ist die vom SV im Gutachten vom 16. April 2007 vorgenommene Einschätzung für das BFG nicht nachprüfbar. Damit fehlt es an grundlegenden Voraussetzungen für die Beantwortung der an das BFG gerichteten Fragen. Es wird Aufgabe des FA im fortgesetzten abgabenbehördlichen Verfahren sein, die nötigen Daten im Wege einer Ergänzung des vorgelegten SV-Gutachtens – allenfalls auch unter Einbindung eines Amtssachverständigen – ordnungsgemäß feststellen zu lassen, wobei auf die Wahrung des Parteiengehörs besonders zu achten sein wird.

Im Bewertungsteil des GA vom 16. April 2007 ermittelte der SV den Verkehrswert der Liegenschaft nach den Kriterien des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 (LBG) unter Gewichtung der errechneten Sach- und Ertragswerte im (nicht näher begründeten) Verhältnis 1:3 und kam auf diese Weise für den Erwerbszeitpunkt der Bf im April 2007 zu einem Verkehrswert der gesamten Liegenschaft von 144.000,- € (davon 15.000,- € auf das Wirtschaftsgebäude und die Außenanlagen entfallend).

Der *Sachwertermittlung des Bodenwertes* legte der SV – unter Berücksichtigung der Verkehrslage, Verwertbarkeit und Nutzungsmöglichkeit des Grundstücks, sowie unter Einbeziehung der Aufschließungs- und Anschlusskosten (GA 16.April 2007, S.21) - auf Basis der im Rechtsmittel zitierten Prämissen (Ausscheiden nicht repräsentativer Kaufvorgänge, Valorisierung bei zeitlichem Abstand zum Bewertungsstichtag, Hinzurechnung von Aufschließungskosten und Anschlussgebühren, Beachtung der Bebauungsdichte - a.a.O. S.22) den Mittelwert der Preise von fünf „*zeitnah*“ veräußerten Vergleichsgrundstücken und kam zu einem durchschnittlichen Grundstückspreis von 32,- €/m<sup>2</sup>.

Dem Bodenwert von 32,- €/m<sup>2</sup> liegen folgende vom SV herangezogene Vergleichspreise zu Grunde (sämtliche Grundstücke in der KG Y-Stadt gelegen und beim Erwerb unbebaut):

*Grundstück A* (GStNr. AA/1): 1.050 m<sup>2</sup> Bauland/Kernzone; KV 13.Sept.2005, KP 23,81 €/m<sup>2</sup> - Lage in unmittelbarer Nachbarschaft zur bewerteten Liegenschaft der Bf (etwa auf Höhe des Gartengrundstücks), jedoch lt. aktuellen GIS-Daten des Landes Steiermark ohne Zufahrtsmöglichkeit von einer öffentlichen Verkehrsfläche; Erwerb durch die Eigentümerin der Nachbargrundstücks (Z-Straße));

*Grundstück B* (EZ-1, ex GStNr. BB/3): 150 m<sup>2</sup> Bauland/Kernzone; KV 4.Dez.1997; KP 36,34 € - Arrondierungsfläche in unmittelbarer Nachbarschaft zur bewerteten Liegenschaft der Bf, Erwerb von der Stadtgemeinde Y-Stadt;

*Grundstück C* (EZ-2; GStNr. CCC/4 - CCC/6): 1.173 m<sup>2</sup> davon 326 m<sup>2</sup> Freiland/LN (GrStNr. CCC/6), Rest Bauland (WA 0,2-1,0); KV 22.Mai/5.Juni 2002, Mischpreis 36,65 €/m<sup>2</sup> - Verkauf an Fertigteilunternehmen Hausbau (inzwischen weiterveräußerter Doppelhausbestand auf GStNr CCC/4 und CCC/5);

*Grundstück D* (EZ-3, großteils GStNr. CCC/2): 1.053 m<sup>2</sup> Freiland (LN) mit Bauerwartung (unmittelbare Nachbarschaft zu *Grundstück C*), Aufschließungsgrad beim Verkauf unbekannt; KV 22.Sept.2003 (Erwerb durch ImmobilienGmbH), KP 47,- €/m<sup>2</sup>

BFG-Ergänzung: Okt. 2012 Weiterverkauf an die Stadtgemeinde Y-Stadt, die es ihrerseits im Juli 2014 iVm einem Straßengrundstück (GrStNr CCC/7) an eine Gemeinnützige Wohnbaugenossenschaft verkaufte (KP 49,- €/m<sup>2</sup> Mischpreis);

*Grundstück E* (EZ-4, GStNr. DDD/2): 3.497 m<sup>2</sup> Industriegebiet/J1; KV 4.Juni 2001, KP 14,53 €/m<sup>2</sup> - Lagerplatz mit Garagengebäude am westlichen Stadtrand, unmittelbar an der ÖBB-Südbahnstrecke gelegen;

Die rechnerische Überprüfung des Bodenwertes von 32,- €/m<sup>2</sup> zeigt, dass dem Sachwert des SV ausschließlich das arithmetische Mittel aus den angeführten Durchschnitts-Quadratmeterpreisen zu Grunde liegt. Eine Korrektur mittels Zu-/Abschlägen oder eine Valorisierung wegen zeitlichen Abstands zum Bewertungsstichtag ist rechnerisch nicht nachvollziehbar. Andererseits ist - abgesehen vom *Grundstück D* - zufolge der Widmung

davon auszugehen, dass die Grundstücke beim Kauf bereits weitgehend aufgeschlossen waren.

Das FA legte seiner Sachwertermittlung des Bodenwertes (45,- €/m<sup>2</sup>) folgende Vergleichspreise zu Grunde (sämtliche Grundstücke in der KG Y-Stadt in unmittelbarer Nachbarschaft zur bewerteten Liegenschaft der Bf bzw. im Ortszentrum von Y-Stadt gelegen und beim Erwerb unbebaut):

*Grundstück 1* (GStNr.EEE/8): 715 m<sup>2</sup> Bauland/Garten (WA 0,2 – 1,2); KV 27.Sept.2007, KP 53,14 €;

BFG-Ergänzung: 2. KV vom 21.April 2008 1.013 m<sup>2</sup>, KP 49,35 €/m<sup>2</sup> (betreffend Nachbargrundstück EZ-5, idente Vertragsparteien) vom FA nicht berücksichtigt;

*Grundstück 2* (GStNr. FFF/2): 3.872 m<sup>2</sup> Bauland (WA); KV 5.Mai 2006, KP 123,19 €/m<sup>2</sup> - vom FA wegen ao. Höhe des KP ausgeschieden;

*Grundstück 3* (GStNr. GGG/2): 892 m<sup>2</sup> (LN) in Einfamilienhaus-Siedlung gelegen; Baulandwidmung (WA) im KV vom 12.April 2006 ausdrücklich vereinbart, Aufschließungsgrad beim Verkauf unbekannt; KP 50,44 €/m<sup>2</sup> - inzwischen mit Einfamilienhaus (EF) bebaut;

*Grundstück 4 und 6* (GStNr GGG/22): 646 m<sup>2</sup> - Nachbargrundstück zu *Grundstück 3* mit analoger Widmung/Nutzung, Aufschließungsgrad beim Verkauf unbekannt; 1. Erwerb 12.Aug.2005, KP 27,86 €/m<sup>2</sup> (von der Bank nach Versteigerung); 2. KV 17.Febr.2006, KP 47,98 €/m<sup>2</sup>;

*Grundstück 5:* analog *Grundstück A* der Bf – als niedrigster Grundstückspreis vom FA ausgeschieden;

Die angeführten Grundstücksdaten sind dem Grundbuch (samt Urkundensammlung) bzw. der GIS-Datenbank des Landes Steiermark zu entnehmen und erscheinen insofern unbedenklich.

Ergänzend wird festgestellt, dass die Wirtschaftskammer (WK) im Immobilienpreisspiegel für das Jahr 2007 einen Durchschnittspreis von Baugrundstücken für freistehende EF-Häuser (600 m<sup>2</sup>-800 m<sup>2</sup>) im Bezirk A von 47,- €/m<sup>2</sup> (normale Wohnlage), 72,5 €/m<sup>2</sup> (gute Wohnlage) bzw. 97,2 €/m<sup>2</sup> (sehr gute Wohnlage) veröffentlicht hat, bei Grundstücken für Betriebsansiedlungen einen solchen von 39,5 €/m<sup>2</sup> (einfacher Nutzungswert) bzw. 69,5 €/m<sup>2</sup> (guter Nutzungswert).

Auf Basis der dargestellten Faktenlage erweisen sich weder die dem SV-Gutachten vom April 2007, noch die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde liegenden Bodenbewertungen als tragfähig für die im anhängigen Verfahren zur Klärung an das BFG herangetragenen Rechtsfragen.

Zunächst erscheinen aufgrund der angeführten Merkmale die Grundstücke „B“ (kleine Arrondierungsfläche; KV ex 1997) „C“ (Mischpreis) und „E“ (Industriegrundstück, Größe, Lage, KV ex 2001) aus dem SV-Gutachten, sowie das bereits vom FA ausgeschiedene

Grundstück „2“ (Grundstücksgröße, Fehlen weiterer Informationen zur Preisbildung) als Vergleichsgrundstücke für den verfahrensgegenständlichen Bodenwert ungeeignet, wobei der Mangel hinsichtlich des Grundstücks „C“ durch eine Klärung der dem Mischpreis zu Grunde liegenden Detailpreise beseitigt werden kann.

Die Grundstücke „A“, „D“ des SV sowie „1“ und „3“ bis „6“ des FA - ebenso wie das bisher nicht berücksichtigte Grundstück EZ-5 - erscheinen als Vergleichsgrundstücke grundsätzlich geeignet, doch bedarf es augenscheinlich verschiedener Anpassungen in Form von Zu-/Abschlägen (insbes. zeitlicher Abstand zum Bewertungszeitpunkt, unterschiedliche Grundstücksgrößen/-formen bzw. Nutzungsmöglichkeiten aufgrund der Widmung/Bebauungsdichte oder unterschiedlicher Aufschließungsgrad).

Im Zusammenhang mit dem sich als Vergleichsgrundstück besonders anbietenden Grundstück A (= *Grundstück 5* des FA), aber auch beim *Grundstück 6* des FA, ist jedenfalls eine Klärung der für die auffallend abweichende Preisbildung maßgeblichen Umstände erforderlich.

Wenn auch der Bodenwertannahme des FA im angefochtenen Bescheid beim Vergleich mit dem angeführten Ergebnis des Immobilienpreisspiegels 2007 der Wirtschaftskammer eher realistisch erscheint als jene des SV im Gutachten vom 16. April 2007, fehlen für eine tragfähige Feststellung des Bodenwerts im anhängigen Verfahren deutlich hinreichende Sachverhaltsgrundlagen. Dabei ist nicht zuletzt zu berücksichtigen, dass die Ermittlung des Verkehrswerts von unbebauten Grundstücken an Hand des Vergleichswertverfahrens eine ausreichende Zahl geeigneter Vergleichsgrundstücke erfordert (vgl. VwGH 21.10.1993, 92/15/0079).

Wie im Rechtsmittel zitiert, beschränkte der SV im Gutachten vom April 2007 den mit 32,- €/m<sup>2</sup> ermittelten Grundstückspreis auf eine als „*Baufläche*“ bezeichnete Teilfläche der EZ 999 von 706 m<sup>2</sup>, erhöhte das Ergebnis zunächst um einen Pauschalzuschlag für „*Aufschließungskosten und Anschlussgebühren*“ und verminderte das Resultat um einen Bebauungsabschlag von 30%. Die als „*Grünland (Bauland nicht bebaubar)*“ bezeichnete, restliche Grundstücksfläche (625 m<sup>2</sup>) bewertete der SV mit 20% des „*Bauflächen*“-Preises (6,40 €/m<sup>2</sup>) und gelangte auf diese Weise für das 1.331 m<sup>2</sup> große Grundstück zum Sachwert von 21.214,- € (= rd. 16,- €/m<sup>2</sup>).

Auf welcher Grundlage der SV die Untergliederung in Baufläche bzw. Grünland vornahm - und damit seiner eigenen Feststellung zur Grundstückswidmung auf Seite 7 des Gutachtens widersprach -, wird im Gutachten ebenso wenig ausgeführt, wie die maßgeblichen Überlegungen zum pauschalen Aufschlag für Aufschließungskosten/ Anschlussgebühren und für die Höhe des Bebauungsabschlags.

Da die Grundstückskategorie „*Grünland*“ eine Widmung als land- und forstwirtschaftliche Fläche (LN) für einen Teil der EZ 999 voraussetzt, nach dem dargestellten Verfahrensergebnis jedoch für die gesamte bewertete Liegenschaft von einer Widmung als „*Kern-, Büro- und Geschäftsgebiet*“ (Bebauungsdichte 0,5 – 2,4) auszugehen ist, kommt der vorgenommenen Untergliederung mit den daraus abgeleiteten, unterschiedlichen

Bewertungsansätzen aus Sicht des BFG keine Berechtigung zu. Es mag zutreffen, dass der Großteil des GStNr-888 im Bewertungszeitpunkt unbebaut war (lt. Grundbuch 49 m<sup>2</sup> Gebäudebestand von 1047 m<sup>2</sup>, Restfläche Garten), doch ändert dies nichts an der rechtlichen Zulässigkeit der Bebauung der vom SV als „Grünland“ bezeichneten Teilfläche aufgrund der Widmung der gesamten der EZ 999 als *Bauland/Kerngebiet*. Damit fehlt es aber an einer Rechtfertigung für den vom SV vorgenommenen 80%igen Wertabschlag bei 625 m<sup>2</sup> des bewerteten Bodensachwertes.

Tatsächlich lässt gerade der Umstand, dass die bewertete Liegenschaft bei einer maximalen Bebauungsdichte von 2,4 zu rd. 75% unbebaut war (bebaute Fläche lt. Grundbuch 333 m<sup>2</sup>) und der vorhandene, zudem mehr als 100 Jahre alte Gebäudebestand dieses Bebauungslimit auf der 1.331 m<sup>2</sup> großen Liegenschaft nicht einmal annähernd ausschöpft, einem Erwerber viel Spielraum für eine weitere Bebauung. Im städtischen Kerngebiet kommt diesem Umstand zweifellos eine nicht zu vernachlässigende, preisbildende Funktion zu. Der noch im Jahr 2007 erfolgte Abriss des baufälligen Wirtschaftsgebäudes und die für Vermietungszwecke erfolgte Errichtung von Parkplätzen auf der frei gewordenen Hofffläche dokumentieren dieses wirtschaftliche Interesse deutlich.

Lt. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, S. 58 liegt einem Bebauungsabschlag von 30% bei einem Mietobjekt mit 40jähriger Restnutzungsdauer die Annahme eines dauerhaften Ertragsausfalls wegen Minderbebauung von rd. 90% zu Grunde.

Die Ertragswertberechnung im SV-Gutachten vom 16. April 2007 baut zum weitaus überwiegenden Teil auf das Ergebnis der Geschäftsraumvermietung im EG des Hauses auf. Dass technische Ursachen (z.B. mangelnde Tragfähigkeit des Gebäudefundaments) der Vermietung der beiden Obergeschoße entgegenstanden, ist dem Gutachten ebenso wenig zu entnehmen, wie sonstige Kriterien für die gewählte Höhe des Bebauungsabschlags.

Wie dargestellt, ist bei den vom SV herangezogenen Vergleichsgrundstücken aufgrund der Widmung mehrheitlich von vollständig aufgeschlossenen Grundstücken auszugehen. Sofern der - methodisch offenbar ohne Bezug zu den herangezogenen Vergleichspreisen geschätzte - Zuschlag von 2.000,- € für Aufschließungskosten und Anschlussgebühren in Hinblick auf die Grundstücke "C" (teilweise) und "D" zum Ansatz kam (insgesamt 1.379 m<sup>2</sup> LN-Widmung), ergibt sich daraus eine durchschnittliche Erhöhung des m<sup>2</sup>-Preises um 1,45 €/m<sup>2</sup> (= Erhöhung auf 32,24 €/m<sup>2</sup> Durchschnittspreis der *Grundstücke "A"- "E"*). Inwiefern damit dem Marktwertunterschied der beiden *Grundstücke "C"* und *"D"* im Vergleich zu ihrem Wert nach Aufschließung als Bauland-Grundstück Rechnung getragen wird, hängt von ihrer konkreten Aufschließungssituation im herangezogenen Vergleichszeitpunkt ab und bedarf daher einer näheren Abklärung. Gleiches gilt für allfällige sonstige, dem Zuschlag zu Grunde liegende Überlegungen.

Auf Basis der aus dem bisherigen Verfahrensergebnis feststellbaren Verhältnisse ist neben dem auf der Grundlage unzureichend ermittelter Vergleichspreise hergeleiteten,

durchschnittlichen Bodenwert von 32,- €/m<sup>2</sup> und der 80%igen Wertminderung beim „Grünland“-Teil, auch der vom SV zugerechnete Betrag für Aufschließungskosten/ Anschlussgebühren und der in Abzug gebrachte Bebauungsabschlag von 30% nicht plausibel bzw. nicht nachvollziehbar. Auch zur Klärung dieser Ansätze erscheint eine Gutachtensergänzung (und –erörterung zur Wahrung des Parteienghört) – zweckmäßiger Weise unter Beiziehung eines Amtssachverständigen - unerlässlich.

Ebenso weist das vorgelegte SV-Gutachten vom April 2007 beim *Sachwert des Wohn-/ Geschäftshauses* Klärungsbedarf auf.

Der SV legte dem Gebäudewert Neuherstellungskosten (HK) von 1.500,- € je m<sup>2</sup> Nutzfläche für das Erdgeschoß bzw. 1.400,- € je m<sup>2</sup> Nutzfläche für das Obergeschoß zu Grunde. Für das Kellergeschoß ging er von 60% der HK des EG, für das Dachgeschoß von 60% der HK des OG aus. Eine Erläuterung der gewählten Ansätze fehlt.

Die solcherart geschätzten Neuherstellungskosten des Gebäudes rechnete der SV auf Basis einer - ebenfalls unkommentiert - mit 40 Jahren angenommenen Restnutzungsdauer und Annahme einer 140 jährigen Gesamtnutzungsdauer (anstelle einer tatsächlich resultierenden Dauer von insgesamt 147 Jahren) sowie einer - wiederum nicht erläuterten - Zustandsnote 2,5 lt. „*erweiterter Wertminderungstabelle nach Ross*“ auf einen Bauzeitwert von 73,35% um (= 113.051,- €).

Unter Einbeziehung von nicht erläuterten Pauschalwerten für das Wirtschaftsgebäude (12.000,- €) und die Außenanlagen (3.000,- €) gelangte der SV für die Gesamtliegenschaft zu einem Sachwert von 149.265,- €.

Wenn Kranewitter *für 2010* Neuherstellungskosten bei Mehrwohnungshäusern in Durchschnittsstandardqualität in der Steiermark mit 1.444,- €/m<sup>2</sup> - 1.763,- €/m<sup>2</sup> (*incl. USt*) anführt (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, Anhang VIII), woraus ein Nettodurchschnittspreis von 1.335,- €/m<sup>2</sup> resultiert, bedürfen hier für April 2007 anzusetzende Nettowerte (bei 9% Baupreisindexsteigerung vom 1. Qu./2007 bis Mitte 2010) in der vom SV gewählten Höhe, einer Erklärung.

Gleiches gilt für die angenommene Restnutzungsdauer des Gebäudes.

Die Gesamtnutzungsdauer von Mehrwohnungshäusern wird grundsätzlich mit 60-80 Jahren angenommenen (vgl. Kranewitter a.a.O., S.74). Wie dargestellt, fehlen dem vorliegenden Gutachten aussagekräftige Angaben zum Bauzustand des Bewertungsobjekts. Die Feststellung eines dem Bualter entsprechenden Bauzustands durch den SV (Gutachten 16.Apr.2007, S. 11) spricht gegen zwischenzeitige Renovierungen mit verlängernder Wirkung auf die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes. In Hinblick darauf erscheint die vom SV angenommene Restnutzungsdauer von 40 Jahren nicht schlüssig.

Im Ergebnis entzieht sich der vom SV ermittelte Gebäudesachwert einer gerichtlichen Überprüfbarkeit und lässt eine Feststellung zur darauf aufbauenden Verkehrswertermittlung der gesamten Liegenschaft nicht zu. Aufgrund der unzureichenden

Angaben zum Bau- und Ausstattungszustand des zu bewertenden Mietobjekts, eignet sich das vorgelegte Gutachten auch nicht zur Widerlegung der gesetzlich vermuteten (v.a. technischen) Nutzungsdauer des § 16 Abs.1 Z.8 lit. e EStG.

Auch die Ermittlung des Ertragswertes im Gutachten vom 16. April 2007 wirft Fragen auf.

Für die Ertragswertermittlung brachte der SV von den eingangs genannten Jahresnettomieteinnahmen (11.112,- €) als Bewirtschaftungsaufwand Instandhaltungskosten (0,3% des „*Bauzeitwerts*“), Instandsetzungskosten (0,5% des „*Herstellungswerts*“) und ein Leerstehungsrisiko/Mietausfallswagnis von 5% der Jahresnettomieteinnahmen in Abzug. Den daraus resultierenden „*Liegenschaftsreinertrag*“ kapitalisierte er mit einem Zinssatz von 5% (lt. GA v. 16. April 2007, S.16 vom Sachverständigenverband für Wohn- und Geschäftsliegenschaften in „guter Lage“ empfohlen). Für die Restnutzungsdauer von 40 Jahren ergab sich daraus bei einem Vervielfältigungsfaktor von 17,16 ein Gebäudeertragswert von 120.721,- €.

Wie erwähnt, kam der Sachverständige bei einem Sachwert-/Ertragswertverhältnis von 1:3 zum Verkehrswert der Liegenschaft von 144.000,- € mit einem anteiligen Bodenwert von 14,21% (rd. 16,- €/m<sup>2</sup>) und einem AfA-Satz von 2,5% p.a. für den restlichen Sachwert (Haupthaus und Wirtschaftsgebäude samt Außenanlagen).

Bei einem 107 Jahre alten Wohn-/Geschäftshaus mit einem dem Baualter entsprechendem Bauzustand erscheinen die berücksichtigten Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten (insgesamt 0,57% der angenommenen HK) als deutlich unzureichend.

Die Fachliteratur nimmt einen Wert von 0,5% der Herstellungskosten für die jährlichen Instandhaltungskosten bei neuen/neuwertigen Gebäuden bzw. als Mindestwert für ältere Gebäude an, der bei einer Nutzung für Geschäftszwecke, insbesondere aber mit zunehmendem Gebäudealter deutlich ansteigt (vgl. z.B. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, S.91).

Im hier zu beurteilenden Fall spricht neben der gemischten Nutzung vor allem das Baualter des zu bewertenden Gebäudes gegen die Annahme des Mindestwerts beim langjährigen Erhaltungs-/Reparaturbedarf. Der unbrauchbare Zustand der Wohneinheit im Dachgeschoß und die unmittelbar nach dem Erwerb durchgeführten, umfangreichen Sanierungsarbeiten weisen zudem auf nicht unerheblichen, rückgestauten Instandsetzungsbedarf im Bewertungszeitpunkt hin. Letztlich muss eine Einschätzung des für die Ertragswertberechnung angemessenen Wertes für künftige Erhaltungsarbeiten bzw. Reparaturen allerdings aufgrund der unzureichenden Informationen über die Bauart des Objekts, über allfällige Generalsanierungen in der Vergangenheit und über den daraus resultierenden Gebäudebauzustand im Zeitpunkt der Bewertung, dem weiteren Verfahrensverlauf vorbehalten bleiben.

Der vom SV mit 5% Einnahmenentfall gewählte Ansatz für das Mietausfalls-/Leerstehungsrisiko ist vor dem Hintergrund der nicht bewohnbaren DG-Wohnung (rd. 20%

der vermietbaren Nutzfläche, 4,5% des vom SV angenommenen Jahresnettomietelerlöses) zu sehen und erscheint in dieser Situation nicht plausibel. Verbleibt für die restlichen beiden Mietobjekte (eine Geschäftsräumlichkeit mit entsprechend höherem Mietausfallswagnis und eine zum Bewertungszeitpunkt ebenfalls leer stehende Wohnung im 1.OG) damit doch lediglich eine Leerstellungsrate von 0,5% des Nettomietelerlöses, was deutlich unter der für die Liegenschaftsbewertung empfohlenen Rate liegt. Auch insofern überzeugt das Gutachten nicht.

Aufgrund der angeführten Umstände ist eine Feststellung des für das zu beurteilende Mietobjekt maßgeblichen Gebäudeverkehrswertes nicht durchführbar. Entsprechend kann auch nicht beurteilt werden, ob der von der Bf bezahlte Kaufpreis dem Verkehrswert der Liegenschaft annähernd entsprach. Da nach der VwGH-Judikatur nur unter dieser Voraussetzung die vom FA angewendete Differenzwertmethode bei der Zuordnung des Kaufpreises zum Boden- bzw. Gebäudepreis zulässig ist (z.B. VwGH 21.9.2006, 2002/15/0113), muss die zur Klärung an das BFG herangetragene Frage auch aus diesem Grund dem Ergebnis der im weiteren FA-Verfahren noch durchzuführenden Ermittlungen vorbehalten bleiben.

## II.) Steuerliche Behandlung der Sanierungskosten 2007:

**a)** Zur ertragsteuerlichen Behandlung des sogenannten „anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwandes“ ist der VwGH, beginnend mit dem Erkenntnis vom 30.6.2010, 2005/13/0076, für den Anwendungsbereich des EStG 1988 von seiner bis dahin vertretenen Judikaturlinie mit der Begründung (teilweise) abgewichen, „ *dass die Ableitung einer Aktivierungspflicht bloß aus dem zeitlichen Zusammenhang mit dem Kauf und aus dem Verhältnis der Höhe der Aufwendungen zum Kaufpreis problematisch erscheint und eine gesetzliche Grundlage dafür in Fällen, in denen die Aufwendungen nicht der Erlangung der betriebsbezogenen Betriebsbereitschaft dienen (vgl. dazu etwa das hg. Erkenntnis vom 19. April 2006, 2001/13/0294), nicht erkennbar ist* .“

Im Geltungsbereich des EStG 1988 ist somit Erhaltungsaufwand nicht schon wegen seiner zeitlichen Nähe zum Anschaffungsvorgang und/oder seiner Höhe als aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand zu werten. Vielmehr kommt es - zumindest bei "betriebsbereiten" Objekten - entscheidend darauf an, ob gesetzte Sanierungsmaßnahmen ihrer Art nach als Erhaltung oder als Herstellung zu beurteilen sind (vgl. zuletzt VwGH 23.05.2013, 2010/15/0067).

Gemäß § 28 Abs.3 EStG idF 2007 sind – soweit für das anhängige Verfahren relevant – folgende Aufwendungen, „soweit sie Herstellungsaufwand darstellen“, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

*„1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.*

*2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.“*

Die Anwendbarkeit der Bestimmung ist demnach in jedem Fall auf Herstellungskosten beschränkt. Nur soweit Herstellungskosten vorliegen, kann die Bestimmung des § 28 Abs.3 EStG überhaupt zum Tragen kommen. Nur in diesem Fall bedarf es zusätzlich der in § 28 Abs.3 EStG aufgezählten, weiteren Voraussetzungen.

Nach § 1 Abs. 2 Z 5 MRG idF BGBl I 124/2006 fallen in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes nicht *"Mietgegenstände in einem Gebäude mit nicht mehr als zwei selbständigen Wohnungen oder Geschäftsräumlichkeiten, wobei Räume, die nachträglich durch einen Ausbau des Dachbodens neu geschaffen wurden oder werden, nicht zählen."*

Das zum Anwendungsbereich dieser Bestimmung ergangene OGH-Judikat vom 5.8.2008, 8 Ob 87/08i wurde vom FA im Vorlageantrag zutreffend angeführt, wobei anzumerken ist, dass das MRG auf die in § 1 Abs.2 des Gesetzes genannten Gebäudetypen *zur Gänze nicht anwendbar* ist.

**b)** In Hinblick auf die geänderte VwGH-Judikatur zum *anschaffungsnahen Instandsetzungsaufwand*, aber auch aufgrund der Beschränkung des § 28 Abs. 3 EStG 1988 auf Herstellungskosten, kommt es, wie ausgeführt, einerseits auf die "Betriebsbereitschaft" des verfahrensgegenständlichen Mietobjekts und andererseits darauf an, ob und ggfs in welchem Ausmaß die im Jahr 2007 angefallenen Sanierungsaufwendungen der Bf als Erhaltung oder als Herstellung zu beurteilen sind.

Nach dem Inhalt des SV-Gutachtens vom April 2007 ist davon auszugehen, dass das (vermietete) EG des Mietobjekts und das zwar nicht vermietete doch "brauchbare" 1.OG im Bewertungszeitpunkt "betriebsbereit" waren, während dies auf das "nicht brauchbare" DG nicht zutraf (vgl. SV-GA, S.11).

Den Angaben der Bf im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren zufolge, umfassten die durchgeführten Sanierungsarbeiten ausschließlich Arbeiten im EG und 1.OG des zu bewertenden Mietobjekts (Austausch von Fenstern/Türen und Böden, Erneuerung der (Elektro-, Wasser-, Sanitär-) Installationen sowie Ausmalen der Räume und des Stiegenhauses). Den Förderzusagen des Landes Stmk vom Okt 2008 (die sich jeweils lediglich auf *eine* - nicht konkretisierte - Sanierungseinheit beziehen) ist zu ersehen, dass zudem die Änderung der Grundrissgestaltung und die Durchführung von Feuchtigkeitsschutzmaßnahmen gefördert wurden. Das AVZ 2007 weist außerdem die Anschaffung einer Küchenausstattung aus.

Ob und ggfs. in welchem Ausmaß die angeführten Maßnahmen zu aktivierungspflichtigem Herstellungsaufwand führten, vermag das BFG an Hand der vorliegenden Unterlagen nicht abschließend zu beurteilen. Denkbar erscheint Herstellungsaufwand insbesondere im Zusammenhang mit der Änderung der Grundrissgestaltung und der - allenfalls damit verbundenen - Durchführung von Feuchtigkeitsschutzmaßnahmen. Die übrigen der in den Verfahrensunterlagen angeführten Maßnahmen weisen ihrer Art

nach nicht auf Herstellungsaufwand hin. Da die angeführte Aktenlage gegen die Zuordnung der vollständigen Sanierungskosten des Jahres 2007 (142.627,82 €) zum Herstellungsaufwand spricht, bedarf es konkreter Feststellung zur Höhe der im Gesamtaufwand allenfalls enthaltenen, anteiligen Herstellungskosten. Dies macht wiederum ergänzende Sachverhaltserhebungen im weiteren abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren erforderlich.

Betroffen ist davon auch die unklare Situation hinsichtlich des Dachgeschoßes.

Sanierungspläne bezüglich der DG-Wohnung wurden von der Bf im abgabenbehördlichen Verfahren ausdrücklich verneint. Die Wohnung im DG war im Verfahrenszeitraum demnach explizit unverändert geblieben (Vorhaltsbeantwortung/Bf 3.Juni 2009). Bereits im Dez 2007 hatte die Bf dem FA gegenüber die Absicht geäußert, die Räumlichkeiten im DG an die dem Familienverband der Bf zuzuordnende Bf- GmbH (FN 1234567a) als Archiv vermieten zu wollen (AV 7.Dez.2007 im V-Akt).

Allerdings setzte die Bf in einer Prognoserechnung vom 31.März 2009 monatliche Einnahmen von 410,- € (6,83 €/m<sup>2</sup>) aus der Vermietung der Dachgeschoßwohnung an (bei einer durchschnittlichen Mietenhöhe von 4,10 €/m<sup>2</sup> für Wohnungen bis 60 m<sup>2</sup> mit mittlerem Wohnwert im Bezirk A lt. WK-Immobilienpreisspiegel 2007). Dem stehen etwa Mieteinnahmen aus der 114 m<sup>2</sup> großen Wohnung im ersten OG von 475,- €/Monat (4,16 €/m<sup>2</sup>) gegenüber.

Im Sept. 2009 legte die Bf auf Anforderung des FA zudem Fotos mit einer bewohnbar ausgestatteten Dachgeschoßwohnung vor.

Es erscheint unter fremden Geschäftspartnern nicht denkbar, dass für eine als Archiv verwendete DG-Wohnung in unbrauchbarem Wohnzustand dauerhaft eine weit über dem örtlichen Mietenniveau für gleich große Wohnungen mit sehr gutem Wohnwert (5,9 €/m<sup>2</sup>) liegende Mietenhöhe erzielbar ist. Andererseits wäre es mit wirtschaftlichen Grundsätzen auch nicht vereinbar, dass eine Wohnung neu saniert wird, um sie anschließend als Archiv zu vermieten.

In Hinblick auf diese Unstimmigkeiten ist neben dem SV-Gutachten und der Konkretisierung der durchgeführten Sanierungsmaßnahmen, auch eine gesicherte Feststellung des Zustandes und der Verwendung der Räumlichkeiten im DG des verfahrensgegenständlichen Mietobjekts geboten. Dies macht im Übrigen auch die Klärung der Voluptuarfrage notwendig.

Nur wenn und soweit die ergänzenden Erhebungen zur Feststellung eines (anteiligen) Herstellungsaufwands im Rahmen der Sanierungskosten des Jahres 2007 führen, stellt sich die Frage nach der Anwendung des § 28 Abs.3 EStG und ist zugleich die Anwendbarkeit des MRG relevant.

Wie festgestellt, wurde das zu bewertende Mietobjekt im Jahr 1900 zunächst zweigeschossig (EG/OG) ohne Dachbodenausbau errichtet. Das Dachgeschoß wurde erst 1948 ausgebaut, somit nachträglich im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG. Davon

abgesehen ist über Umbauarbeiten größeren Umfangs mit Veränderungen der Zahl der Wohneinheiten nichts bekannt. Nach dem Inhalt des SV-Gutachtens bildete im Bewertungszeitpunkt jedes Geschoß eine Mieteinheit. Die Ausführungen der Bf im Rechtsmittel unterstreichen diese Art der Gebäudenutzung.

Unter diesen Umständen geht das BFG auf Basis der dargestellten Rechtslage davon aus, dass das Bewertungsobjekt im Verfahrenszeitraum nicht dem Anwendungsbereich des MRG unterlag.

Zur Behandlung der vom Land Steiermark erhaltenen *Sanierungsförderung* ist anzumerken, dass die von den Verfahrensparteien nunmehr übereinstimmend vertretene Maßgeblichkeit des Subventionszusage- bzw. -zuflusszeitpunkts nur für jenen Teil der Subvention gilt, der vom Land Steiermark als rückzahlbarer Annuitätenzuschuss gewährt wurde. Für den nicht rückzahlbaren Teil der Förderung (7.826,- € für Fenster/ Außentüren) kommt dagegen § 28 Abs.6 EStG idF BGBl. Nr. 201/1996 zur Anwendung, wobei die Verrechnung nach Sollgrundsätzen und unter anteiliger Zuordnung zu den geförderten Sanierungs- bzw. den zugehörigen Fremdfinanzierungskosten zu erfolgen hat (vgl. Jakom, EStG Kommentar<sup>8</sup>, § 28 Rz 141ff mit Judikatur- und Literaturverweisen). Auch dies macht ergänzende Sachverhaltserhebungen erforderlich (AK der geförderten Fenster/Außentüren, Aufteilung des anteiligen Annuitätenzuschusses auf Kapital- und Zinskomponente).

Im Ergebnis fehlen in den vorgelegten abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen somit zahlreiche Ermittlungsgrundlagen für Sachverhaltsfeststellungen, denen zentrale Bedeutung für die Entscheidung des an das BFG herangetragenen Rechtsmittels zukommt.

Für deren Feststellung im fortzuführenden, abgabenbehördlichen Verfahren ist daran zu erinnern, dass die Beweislast zur Widerlegung der gesetzlichen Vermutung des § 16 Abs.1 Z.8 lit. e EStG bei der Bf liegt. In Hinblick auf das bisherige erstinstanzliche Verfahren sind zugleich die abgabenbehördliche Ermittlungspflicht (§§ 115 Abs. 1 und 161 BAO), die Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht der Bf (§§ 119 und 138 BAO) und die Verpflichtung zur Wahrung des Parteienghört (§ 115 Abs. 2 BAO ) als grundlegende Prinzipien des Abgabenverfahrens in Erinnerung zu rufen.

**III.** Gem. § 278 Abs. 1 BAO kann das BFG die Beschwerde mit Beschluss durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und einer allfälligen Beschwerdevorentscheidung 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 unterbleiben hätte können.

Wie vorstehend detailliert dargestellt wurde, blieben im erstinstanzlichen Verfahren zahlreiche wesentliche Sachverhaltsfragen ungeklärt, von deren Feststellung es abhängt, ob ein anders lautender Bescheid zu erlassen gewesen wäre.

Die Durchführung der zur Feststellung des maßgeblichen Sachverhalts erforderlichen Ermittlungen durch das BFG ist im anhängigen Fall weder im Interesse der Raschheit gelegen, noch mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden, da das BFG zur Beachtung des Parteiengehörs (§ 115 Abs. 2 BAO) sämtliche Ermittlungsergebnisse der jeweils anderen Verfahrenspartei schriftlich zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zur Kenntnis zu bringen hat. Im Übrigen müsste das BFG, da es über keinen Erhebungsapparat verfügt, die ausstehenden Erhebungsschritte in Hinblick auf den Umfang und die Art der teilweise vor Ort durchzuführenden Erhebungen (grundlegende Gutachtensergänzung, zweckmäßiger Weise unter Einbindung eines Amtssachverständigen, weitreichende Erhebungen betreffend Vergleichsgrundstücke) ohnehin gemäß § 269 Abs. 2 BAO durch die Abgabenbehörde durchführen lassen.

Nicht zuletzt kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass eine erstmalige Ermittlung weiter Bereiche des entscheidungsrelevanten Sachverhalts durch das BFG zu einer Verlagerung wesentlicher Verfahrensabschnitte an die Kontrollinstanz führt und damit die Gefahr einer Einschränkung jenes Rechtsschutzes birgt, welche der Installierung des BFG als Rechtsmitteleinrichtung zu Grunde liegt (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, Kommentar, Tz. 5 zu § 278 BAO).

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (§ 278 Abs. 3 BAO). Für das weitere abgabenbehördliche Verfahren ist auf die Bestimmung des § 209a Abs. 5 BAO zu verweisen.

Die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur Durchführung der erforderlichen ergänzenden Ermittlungen ergibt sich aus § 282 BAO.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG idgF kann gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn die Entscheidung von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Bescheid 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.

Eine gesicherte Rechtsprechung besteht bereits bei Vorliegen eines begründeten Erkenntnisses (vgl. dazu OGH 1.8.2012, 4 Ob 119/12x).

Im anhängigen Verfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, auf welche die genannten Voraussetzungen zutreffen. Maßgeblich sind im Wesentlichen (in

entscheidenden Bereichen ungeklärte) Sachverhaltsfragen. Im Übrigen stützt sich die Entscheidung auf die angeführte, durchwegs gefestigte VwGH-Judikatur.

Graz, am 6. Juli 2016