

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. A und die weiteren Senatsmitglieder Mag. AF, Mag. TK und Mag. GA im Beisein der Schriftführerin WV in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Steuerberater, über die Beschwerde vom 17.03.2015 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt B L vom 19.02.2015, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012 und 2013, nach der über Antrag der Beschwerdeführerin am 20.11.2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 bleibt unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 wird wie in der Beschwerdevorentscheidung abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Einkommensteuer(gutschrift) für das Jahr 2013 sind der Beschwerdevorentscheidung vom 04.08.2015 zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

I) Verfahrensgang:

1) Der Ehegatte der Beschwerdeführerin (Bf) erwarb mit Schenkungsvertrag vom 18.04.2012 von seiner Mutter M die Eigentumswohnung W 3, mit 136/467 Anteilen an der Liegenschaft in EZ xxxx der KG y LL, mit der Anschrift, A-Straße 23, 9999 LL, der diese Wohnung seinerseits mit Schenkungsvertrag vom 27.07.2012 an die Bf übertrug. In den am 05. und 07.11.2014 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 und 2013 erklärte die Bf aus der Vermietung dieser Wohnung negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.604,80 € (2012) und 2.970,93 €

(2013). Als AfA-Basis für diese Wohnung setzte die Bf fiktive Anschaffungskosten von 214.612,43 € an und kam so zu einer Jahres Gebäude-AfA von 3.219,03 €.

2) Die Einkommensteuerveranlagung für 2013 wurde bereits am 21.11.2014 erklärungsgemäß veranlagt.

3) Wie aus der dem Finanzamt in der Folge übermittelten Berechnung zu entnehmen ist, ermittelte die Bf die fiktiven Anschaffungskosten in der Weise, indem sie sowohl den Bauwert (191.473,32 €) als auch den Gebäudeertragswert (237.751,54 €) der Wohnung ermittelte und daraus den Mittelwert ansetzte (214.612,43 €).

4) Den Bauwert der Wohnung ermittelte die Bf nach dem Sachwertverfahren, bei dem der Zeitwert aus den Neuherstellungskosten abgeleitet wird. Die Bf ging dabei für das im Jahr 1977 errichtete Gebäude bei einer angesetzten Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren und von einer für das Bewertungsjahr 2012 bestehenden Restnutzungsdauer von 45 Jahren aus. Die Wohnfläche wurde mit 133 m², der Keller mit 12 m² und die gemeinsam genutzten Räume (Heizraum, Öltankraum, Waschküche) entsprechend dem Nutzungsanteil mit 12,73 m² (136/467 v. 44 m²) angesetzt.

5) Als Richtwert für die Herstellungskosten pro Quadratmeter Nutzfläche nahm die Bf einen Betrag von 2.302,50 € an, wobei sie für Keller und Nebenräume 60% dieses Richtwertes ansetzte.

Die Bf gelangte nach dieser Bewertungsmethode für die streitgegenständliche Wohnung zu Neuherstellungskosten von 340.397,01 € und nach Abzug der Wertminderung wegen Alters (43,75%) zu einem Zeitwert von 191.473,32 €.

6) Bei der Berechnung des Grundwertes ging die Bf von einer verbauten Fläche von 140 m² und einem Preis von 400 €/m² aus und gelangt so für die gegenständliche Wohnung für den von ihr angesetzten Anteil von 135/467 zu einem anteiligen Grundwert von 16.188 €. Der gesamte Sachwert der Wohnung (anteiliger Grund- und Gebäudewert) betrug nach der Berechnung der Bf 207.661,32 € (Gebäudewert: 191.473,32, Grundwert: 16.188 €).

7) Bei der Berechnung des Ertragswertes ging die Bf von einer monatlichen Miete von 1.200 € aus und gelangte so zu einem Jahresrohertrag von 14.400 €. Davon zog sie 1.701,99 € an Instandhaltungskosten (0,5% von den Neuherstellungskosten von 340.397,01 €) und 576,00 € an Mietausfallwagnis (4% des Jahresrohertrages von 14.400 €) ab. Als Liegenschaftszinssatz wurden 4% angesetzt. Abzüglich des Verzinsungsbetrages des Bodenwertanteiles von 647,52 € (4% des Bodenwertes von 16.188 €) ergab sich ein Jahresreinertrag der baulichen Anlage der Wohnung von 11.474,49 €. Das entsprach bei einer Verzinsung von 4% und einer Restnutzungsdauer von 45 Jahren (und einem sich daraus ergebenden Vervielfältiger von 20,72) einen Ertragswert des Gebäudeteiles der Wohnung von 237.751,54 €. Der Mittelwert aus Sach- und Ertragswert, der als fiktive Anschaffungskosten angesetzt wurde, betrug (wie oben angeführt) 214.612,43 €. Der als Verkehrswert ausgewiesene Gesamtwert der Wohnung betrug 230.800,43 € (Gebäudewert: 214.612,43 €; Grundwert: 16.188 €).

8) Das Finanzamt errechnete einen Ertragswert von 126.184 €, den sie als fiktive Anschaffungskosten ansetzte und kam somit für die Wohnung zu einer jährlichen Gebäude-AfA von 1.892,76 €. Dabei wich das Finanzamt gegenüber der Ertragswertberechnung der Bf nur insoweit ab, als es die Höhe des Rohertrages von 14.400 € auf 12.000 € reduzierte und davon zusätzlich Betriebskosten von 2.745 € und Verwaltungskosten von jährlich 240 € in Abzug brachte.

9) In den am 19.02.2015 (nach Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für 2013 nach § 299 BAO) erlassenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2012 und 2013 verminderte das Finanzamt entsprechend ihrer Berechnung die Gebäude-AfA.

10) In der gesonderten Begründung wurde zu den vorgenommenen Änderungen ausgeführt, die Miete (Rohertrag), die Betriebskosten und die Verwaltungskosten seien den tatsächlichen Gegebenheiten angepasst worden. Laut vorliegendem Mietvertrag würden die Mieteinnahmen jährlich (Anmerkung: gemeint ist monatlich) 1.000 € inkl. Betriebskosten für Heizung, Warmwasser, Kaltwasser und Kanal betragen. Die Betriebskosten seien daher lt. veröffentlichten Betriebskosten (Mietervereinigung) mit 1,72 €/m², somit mit 2.745 € geschätzt worden. Die Verwaltungskosten seien in Anlehnung an die Literatur mit 2% (240 €) angesetzt worden. Bei einem Jahresrohertrag von 12.000 € ergebe sich, abzüglich der Bewirtschaftungskosten von 2.745 €, der Instandhaltungskosten von 1.702 €, dem Mietausfallwagnis von 576 €, Verwaltungskosten von 240 € und einem Liegenschaftszinssatz von 647 €, ein Jahresreinertrag von 6.090 €. Multipliziert mit dem Kapitalisierungsfaktor lt. Tabelle von 20,72 (bei einer Verzinsung von 4% und einer Restnutzungsdauer von 45 Jahren) ergäben sich fiktive Anschaffungskosten von 126.184 €.

Zu der von der Bf zitierten Literatur, dass die fiktiven Anschaffungskosten auch aus Vergleichswerten abgeleitet werden könnten, werde festgestellt, dass entsprechende Vergleichspreise nicht vorgelegt worden seien und die fiktiven Anschaffungskosten ohnedies aus den bekannten Ertragswertfaktoren unbedenklich ableitbar seien.

11) In der gegen diese Bescheide mit Eingabe vom 17.03.2015 erhobenen Beschwerde führte die Bf aus, sie habe mit Schenkungsvertrag vom 27.07.2012 die gegenständliche Eigentumswohnung in LL von ihrem Ehemann übertragen bekommen. Nach Mietersuche sei die Eigentumswohnung mit 01.04.2013 erstmalig vermietet worden. Es seien daher fiktive Anschaffungskosten für das Jahr 2012 zu ermitteln gewesen. Die Eigentumswohnung sei im Jahr 1977 in bester Wohnlage in LL erbaut worden. Die Wohnfläche habe ein Ausmaß von 133 m². Weiters gehöre zur Eigentumswohnung ein Kellerabteil mit 12 m², eine Terrasse mit ca. 40 m², ein Dachbodenabteil sowie zwei asphaltierte Abstellplätze.

Die fiktiven Anschaffungskosten seien mit 214.612,43 € ermittelt worden. Je mehr sich ein Wohnobjekt zur Eigennutzung für einen potentiellen Erwerber eigne, umso mehr seien die fiktiven Anschaffungskosten aus Vergleichswerten abzuleiten (vgl. RZ 6442a EStR). Jedenfalls müsse das Vergleichsverfahren als Kontrollverfahren bei Anwendung des Ertragswertverfahrens dienen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum

ESTG, § 16 Rz 1). Eine 133 m²-Wohnung in zentraler Lage in LL eigne sich zweifelsohne für einen potentiellen Erwerber zur Eigennutzung. Der sich ergebende m²-Preis liege im gegenständlichen Fall bei 1.613,63 € (214.612,43 € : 133 m²). Ausgehend von der Bewertung des Finanzamtes wäre dies lediglich ein Preis von 948,75 €/m², was für eine sehr gut instandgehaltene Wohnung im Raum B-LL (zzgl. Abstellplätzen und Nebenräumlichkeiten) keineswegs als unbedenklich bezeichnet werden könne.

Der Durchschnittspreis für gebrauchte Eigentumswohnungen im ganzen Bezirk B sei im Jahr 2012 bei 1.660 € gelegen. In Anbetracht des Umstandes, dass der Raum B-LL zu den teuersten Wohngegenden im Bezirk B zähle, handele es sich beim Ansatz von 1.613,63 €/m² für eine Eigentumswohnung um eine vorsichtige Bewertung.

Die Gebäudeabschreibung sei daher im Jahr 2012 mit 1.609,51 € (Halbjahres-AfA) und im Jahr 2013 mit 3.219,03 € anzusetzen.

In Bezug auf den Einkommensteuerbescheid 2013 werde weiters um Aufklärung ersucht, weshalb die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit -889,04 € festgesetzt worden seien. Im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid des Jahres 2013 seien diese erklärungskgemäß mit - 2.970,93 € festgesetzt worden. Durch die geänderte Abschreibung ergäbe sich ein Hinzurechnungsbetrag von 1.326,27 € und damit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von -1.644,65 €.

12) Als Nachweis für den in der Beschwerde angeführten Durchschnittspreis für gebraucht Wohnungen im Bezirk B, legte die Bf einen Auszug aus dem von der Wirtschaftskammer Österreich (Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder) herausgegebenen Immobilienpreisspiegel 2012 vor, nach dem im Bezirk B für gebrauchte Eigentumswohnungen mit sehr guten Wohnwert (erstklassige Ausstattung und Bausubstanz) ein durchschnittlicher Verkaufspreis von 1.660 €/m² erzielt worden sei.

13) Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 04.08.2015 wies das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für 2012 als unbegründet ab und für 2013 gab es der Beschwerde insofern teilweise statt als der von der Bf aufgezeigte Berechnungsfehler berichtigt worden ist.

14) Zur Begründung wurde ausgeführt, der Marktpreis von Mietobjekten orientiere sich am Ertragswert, daher könnten auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075, VwGH 20.7.1999, 98/15/0109). Im gegenständlichen Fall habe der Ertragswert unbedenklich aus den vorhandenen Daten abgeleitet werden können. Der in der Beschwerde vorgelegte Preisvergleich aus dem Immobilienpreisspiegel für gebrauchte Wohnungen in B beinhalte als Preiskomponente den Grund und Boden und sei daher nicht geeignet den Gebäudewert, der die Abschreibungsbasis darstelle, unbedenklich festzustellen. Im Zuge der Bescheiderstellung sei irrtümlich die AfA für die Betriebsausstattung in Höhe von 755,62 € storniert worden. Dieser Fehler sei nun behoben worden.

15) In dem am 04.09.2015 eingebrachten Vorlageantrag beantragte die Bf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat.

16) Das Bundesfinanzgericht nahm nach Einholung des Baubescheides vom Gemeindeamt in LL, des Wohnungseigentumsvertrages beim zuständigen Bezirksgericht (Grundbuch) und Einsichtnahme in den Immobilien-Preisspiegel der WKO, zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten (als Basis für die Absetzung für Abnutzung) sowohl eine Neuberechnung des anteiligen Grundwertes (Bodenwertes), des anteiligen Gebäudesachwertes als auch des Ertragswertes vor und brachte diese Berechnung den beiden Verfahrensparteien mit Schreiben vom 25.07.2018 zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis.

17) Darin wurde unter Verweis auf die dem Schreiben beigelegten konkreten Berechnungen ausgeführt:

„1) Grundwert (Bodenwert):

Die Beschwerdeführerin (Bf) geht bei der Berechnung des Grundwertes von einer verbauten Fläche von 140 m² und einem Preis von 400 €/m² aus und gelangt so für die gegenständliche Wohnung für den von ihr angesetzten Anteil von 135/467 zu einem Grundwert von 16.188 €.

Da die Bf an der gesamten Liegenschaft Miteigentümerin ist, ist für die Berechnung des Grundwertes auch die gesamte Grundfläche und nicht nur die unmittelbar bebaute Fläche heranzuziehen. Die gesamte Liegenschaft weist eine Fläche von 1.130 m² auf und besteht aus den Grundstückspartzen GST-Nr. 1000 mit 197 m² und der GST-Nr. 1001 mit 933 m². Für die gesamte Liegenschaft ergäbe sich somit ein Grundwert von 452.000 € (1.130 m² x 400 €) und für den Miteigentumsanteil (136/467 Anteile) der Bf, einer von 131.632 €.

Da für die bebaute Gp 1001 von einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von über 40 Jahren ausgegangen werden kann, erachtet es das Bundesfinanzgericht für sachgerecht einen Bebauungsabschlag von 15% vorzunehmen. Dies entspricht für die Gp 1001 einem Grundwert von 317.220 €.

Für die nicht bebaute Gp 1000 im Ausmaß von 197 m², die einer sinnvollen Bebauung schwer zuführbar wäre, wird nur ein Grundwert von 100 €/m² angesetzt. Dies ergibt einen Grundwert für diese Grundparzelle von 19.700 €.

Der Grundwert der gesamten Liegenschaft beträgt somit 336.920 €

*Der auf die Eigentumswohnung der Bf entfallende anteilige Grundwert (136/467) ist daher mit 98.118 €, gerundet mit **98.000 €**, anzusetzen (siehe beiliegende Berechnung).*

2) Gebäudesachwert:

Das gegenständliche Gebäude ist im Jahr 1977 errichtet worden. Wie dem vom Gemeindeamt LL dem Bundesfinanzgericht in Kopie übermittelten Baubescheid vom 27.09.1976 zu entnehmen ist, besteht das Gebäude aus Unter- Erd- und Obergeschoß und 3 Garagen für 4 PKW. Das Fundament ist in Stampfbeton und das aufgehende Mauerwerk mit Betonschalsteinen bzw. mit Betonhohlblocksteinen ausgeführt. Als Isolierung wurden Heraklithplatten mit einer Stärke von 3,5 cm angebracht. Die Decken bestehen aus Betonfertigteilen und die Stiegen aus Eisenbetonlaufplatten und Belag. Das

Gebäude weist ein Satteldach auf, das mit Dachpappe und Welleternit eingedeckt ist. Die Fenster wurden als Verbundfenster ausgeführt. Die Böden wurden mit Klinker (Küche und Gänge), Teppichböden (Wohn- und Schlafräume) bzw. Parkett (Stube) belegt. Die Warmwasser- und Zentralheizungsanlage wird mit Öl betrieben.

Wie aus der, auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes, vom Bezirksgericht B aus der Urkundenmappe des dortigen Grundbuches übermittelten Vertragskopie vom 21.01.1983 zu entnehmen ist, wurde an der damals in Alleineigentum vom ****1** D** stehenden gegenständlichen Liegenschaft im Jahr 1983 Wohnungseigentum mit nachfolgenden 4 Einheiten begründet:

Top 1 mit 141/467 Nutzwertanteilen, bestehend aus Büro, WC, Waschküche und Sauna im Untergeschoß und 3 Garagen im Erdgeschoß sowie Gartenfläche.

Top 2 mit 55/467 Nutzwertanteilen im Untergeschoß, bestehend aus einer Wohnung mit 66,92 m².

Die streitgegenständliche Wohnung Top 3 mit 136/467 Nutzwertanteilen im Erdgeschoß, bestehend aus Gang, 5 Zimmern, Küche, Wohnraum, Vorraum, Bad, Garderobe, Dusche mit WC, Balkon und Abstellraum im Kellergeschoß, mit einer Wohnnutzfläche von 132 m² (ohne Balkon und Kellerabteil).

Top 4 mit 135/467 Nutzwertanteilen im Obergeschoß bestehend aus einer Wohnung mit einer Wohnnutzfläche von ebenfalls 132 m² (ohne Balkon und Kellerabteil).

Die Wohnungen Top 1, 3 und 4 wurden von ****1** D** übernommen und die Wohnung Top 3 übergab er im Zuge der Ehescheidung als Anteil am ehelichen Gebrauchsvermögen an ****2** D**.

Sowohl in der Fachliteratur der Immobilienschätzung (vgl. ua Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017), Seite 65; Ross-Brachmann-Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸, Theodor Oppermann Verlag, Seite 33, 275) als auch in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua VwGH 23.05.2007, 2004/13/0091) ist unstrittig, dass der Wert einer bebauten Liegenschaft in erster Linie nach dem Ertragswertverfahren ermittelt wird. Nur bei der Ermittlung des Wertes von eigengenutzten Wohnhäusern (Ein- und Zweifamilienhäusern) und Liegenschaften, für die keine geeigneten Vergleichsmieten oder vergleichbare Pachtentgelte vorhanden sind und daher das Ertragswertverfahren nicht sinnvoll angewendet werden kann, wird das Sachwertverfahren herangezogen

Im gegenständlichen Fall, bei der die zu bewertende Eigentumswohnung zu Ertragszwecken vermietet wird, ist dem ertragswertverfahren jedenfalls der Vorzug zu geben.

Die Bf hat sowohl den Sachwert (Bauwert) als auch den Ertragswert ermittelt und den Verkehrswert von 214.612,43 €, den sie als fiktiven Anschaffungskosten angesetzt hat, als Mittelwert aus Sachwert (191.473,32 €) und Ertragswert (237.751,54 €) abgeleitet. Das Finanzamt hat hingegen lediglich den

Ertragswert ermittelt und diesen in der Höhe von 126.184 € als fiktive Anschaffungskosten angesetzt.

Mit dem Sachwertverfahren, bei dem der Zeitwert eines Gebäudes aus den Neuherstellungskosten abgeleitet wird, lassen sich nicht die fiktiven Anschaffungskosten sondern lediglich die fiktiven Herstellungskosten eines Gebäudes ermitteln. Dieses Verfahren kann daher allenfalls für Kontrollzwecke herangezogen werden (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 16 Rz 38).

Die Bf ging bei der Ermittlung des Sachwertes für das im Jahr 1977 errichtete Gebäude von einer angesetzten Gesamtnutzungsdauer von 80 und einer für das Bewertungsjahr 2012 bestehenden Restnutzungsdauer von 45 Jahren aus. Die Wohnfläche wurde mit 133 m², der Keller mit 12 m² und die gemeinsam genutzten Räume (Heizraum, Öltankraum, Waschküche) entsprechend dem Nutzungsanteil mit 12,73 m² (136/467 v. 44 m²) angesetzt.

Als Richtwert für die Herstellungskosten pro Quadratmeter Nutzfläche nahm die Bf einen Betrag von 2.302,50 € an, wobei sie für Keller und Nebenräume 60% dieses Richtwertes ansetzte.

Die Bf gelangt nach dieser Bewertungsmethode für die streitgegenständliche Wohnung zu Neuherstellungskosten von 340.397,01 € und nach Abzug der Wertminderung wegen Alters (43,75%) zu einem Zeitwert von 191.473,32 €.

Die von der Bf angeführten Flächenausmaße entsprechen weitgehend den im Wohnungseigentumsvertrag vom 21.01.1983 angeführten und oben dargestellten Ausmaßen. Auch die Nutzungsdauer des Gebäudes und der davon abgeleitete Wertminderungsanteil von 43,75% sind unstrittig und werden durchaus als sachgerecht erachtet.

Der Richtwert der Neuherstellungskosten von 2.302,50 €/m² ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes jedoch zu hoch angesetzt. Die Bf führt zwar nicht an, wie sie zu diesem Richtwert gelangt ist, tatsächlich entspricht dieser Wert den in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶ (2010), Seite 299, für das Jahr 2010 angeführten Richtwerten. Die Bf nimmt dabei von den für Tirol ausgewiesenen Richtwerten, den Mittelwert für die höchste Ausstattungskategorie an (2.155 € bis 2.669 €).

Dieser Richtwert wird aber für das gegenständliche Gebäude nicht für zutreffend erachtet, zumal dieser Wert nur für hochwertige, den heutigen Baunormen entsprechende, erstklassige Bauausführung und hochwertige Ausstattung in Frage kommt. Für das gegenständliche, bereits im Jahr 1977 errichtete Gebäude, kann nur von einem Durchschnittsstandard (mittlere Ausstattung) ausgegangen werden, zumal die damaligen Baumaterialien, Bauausführungen und Ausstattungen nicht mehr dem heutigen Standard der Bautechnik entsprechen. Der Richtwert für eine mittlere Ausstattung betrug nach Kranewitter im Jahr 2010 zwischen 1.684 € bis 2.057 €.

Ausgehend von einem durchschnittlichen Richtwert von 1.870,50 €/m² (mittlere Ausstattung) ergäbe sich nach der Berechnungsmethode der Bf für die gegenständliche

Wohnung für das Streitjahr 2012 ein Neubauwert von 276.531,20 € und ein Zeitwert von gerundet 156.000 € (siehe beiliegende Berechnung).

Nach der Sachwertmethode ergäbe sich nach der beiliegenden Berechnung für die gegenständliche Wohnung (inkl. Grundanteil) ein Zeitwert von **254.000 €** (Grundanteil: 98.000 €, Gebäudeanteil: 156.000 €).

3) Ertragswert:

Für die Berechnung des Ertragswertes hat sowohl die Bf als auch das Finanzamt das in der einschlägigen Fachliteratur anerkannte Berechnungsschema angewendet (vgl. ua Kranewitter, *Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Seite 19, 108; Bienert-Funk, *Immobilienbewertung Österreich*, Seite 332; Ross-Brachmann-Holzner, *Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken*²⁸, Theodor Oppermann Verlag, Seite 278; Prodingen-Kronreif, *Immobilienbewertung im Steuerrecht*, Linde Verlag, Seite 242).

Die Bf ermittelte dabei für die gegenständliche Wohnung einen Gebäudeertragswert von 237.751,54 €. Das Finanzamt hingegen errechnete einen als fiktive Anschaffungskosten angesetzten Ertragswert von 126.184 €, wobei es gegenüber der Berechnung der Bf lediglich in der Höhe des Rohertrages und der Betriebskosten abwich und zusätzlich Verwaltungskosten von jährlich 240 € ansetzte.

Die Bf ging bei der Ertragswertberechnung von einem Rohertrag von 1.200 €/mtl. aus, tatsächlich betrug der bei der erstmaligen Vermietung im Jahr 2013 erzielte monatliche Hauptmietzins 900 € und nach einem Mieterwechsel ab August 2014 1.000 €.

Der von der Bf für das Bewertungsjahr 2012 angesetzte Rohertrag entspricht nicht den tatsächlichen Gegebenheiten und ist zu hoch angesetzt. Der vom Finanzamt der Ertragswertberechnung zu Grunde gelegte Rohertrag von 1.000 €/mtl. erscheint, auch wenn dieser Ertrag erst ab dem Jahr 2014 erzielt werden konnte, als den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend und damit als sachgerecht.

Betriebskosten wurden von der Bf keine berücksichtigt. Das Finanzamt setzte dagegen jährliche Betriebskosten von 2.745 € an. Dieser Ansatz wird zu hoch erachtet.

Vom Rohertrag sind die Betriebskosten nur dann in Abzug zu bringen, wenn die vereinbarte monatliche Miete auch die Betriebskosten umfasst (vgl. Kranewitter, *Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Seite 88 f).

Im Mietvertrag vom 29.03.2013 hatte der Mieter neben dem Hauptmietzins von 900 €/mtl. zusätzlich eine Akontierung von 150 €/mtl. für sämtliche Betriebskosten zu bezahlen. Im Mietvertrag vom 22.07.2014 wurde der Hauptmietzins zwar um 100 €/mtl. erhöht, im Gegenzug waren dafür im Hauptmietzins die Kosten für Heizung, Wasser und Kanal bereits enthalten, sodass der Mieter für die restlichen Betriebskosten nur mehr eine Akontierung 60 €/mtl. zu leisten hatte. Es erscheint daher sachgerecht für Heizung,

Wasser und Kanal nur den Differenzbetrag von 90 €/mtl. (150 € -60 €), bzw. den Jahresbetrag von 1.080 € als Betriebskosten vom Jahresrohertrag in Abzug zu bringen.

Die von der Bf angesetzten Instandhaltungskosten von 0,5% der Herstellungskosten bewegen sich zwar am untersten Rand (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017), Seite 91), erscheinen aber noch als vertretbar.

Der vom Finanzamt vorgenommene Ansatz für Verwaltungskosten in Höhe von 2% des Rohertrages entspricht den allgemeinen Bewertungsregeln.

Sachgerecht und unstrittig ist auch der sowohl von der Bf als auch vom Finanzamt angesetzte Liegenschaftszinssatz von 4% und der davon abgeleitete Vervielfältiger für den Gebäudeertragswert.

*Wie der beiliegenden Berechnung zu entnehmen ist, ergibt sich auf Basis dieser Grundlagen ein auf den Gebäudeanteil der gegenständlichen Wohnung entfallender Ertragswert von **102.000 €.***

18) In einer schriftlichen Stellungnahme vom 18.08.2012 zu den angeführten Berechnungen und Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes wendet sich die Bf gegen die Ermittlung des anteiligen Bodenwertes und die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes von 4%.

19) Zum Bodenwert vertrat die Bf die Ansicht, nur die gemeinsam genutzte Fläche sei auf die einzelnen Wohnungen aufzuteilen und führte dazu im Wesentlichen aus:
Die nicht gegenständliche Wohnung Top 1 bestehe aus einem Büroraum, einem WC, einer Waschküche, einem Saunakeller, alle im Untergeschoß, sowie den Anbauten (Garagen Nr. 1, 2, und 3) und der restlichen unverbauten Gartenfläche.
Die gegenständliche Wohnung Top 3 habe, daraus abgeleitet, kein Gemeinschaftseigentum am Garten.

Im Gemeinschaftseigentum verbleibe nach dem Parifizierungsgutachten der Zugang zum Haus (lt. Plan), das gesamte Treppenhaus, im Untergeschoß: zwei Gänge, ein Heizraum und ein Öltankraum sowie alle tragenden Wände, Fundamente, Decken, Kamine, das Dach, die Versorgungs- und Entsorgungseinrichtungen, Einfriedungen und Gartenmauern, Stützmauern und das Zufahrtsrecht zur Liegenschaft auf Gp 1001.

20) Im Gutachten (Nutzwertberechnung) werde als zu Top 1 gehörend eine Gartenfläche von 912 m² ausgewiesen. Im Grundbuchsauszug zu EZ xxxx der KG y LL, würden als Gärten eine Fläche von 851 m² (GSt-Nr. 1000: 197 m²; GSt-Nr. 1001: 654 m²) ausgewiesen. Diese Flächen seien somit von vornherein auszuscheiden.

21) Von der im Grundbuch als Baufläche ausgewiesenen Fläche von 279 m² sei entsprechend dem Parifizierungsgutachten die Gemeinschaftsfläche herauszurechnen. Diese betrage für die Grundfläche des Hauses 178,20 m² (ohne die allein Top 1 zuzurechnenden, nicht überbauten Garagen Nr. 1, 2 und 3). Dazu komme der

Zugangsweg mit 40,16 m². In Summe ergebe sich somit als Gemeinschaftsfläche 218,36 m².

22) Damit ergebe sich für den Grundwert folgende Berechnung:

Gemeinschaftsfläche 218,36 m², bewertet mit einem Preis von 400 €, ergebe einen Grundwert von 87.344 €. Dieser Grundwert sei allen 4 Tops zuzurechnen (die Gp. 1000 brauche, bezogen auf Top 3 nicht bewertet zu werden, da sie als Gartenfläche alleine dem Top 1 zuzurechnen sei).

Entsprechend der Beurteilung des BFG werde von der Gemeinschaftsfläche ein Bebauungsabschlag von 15% abgezogen. Damit ergebe sich ein Grundwert von 74.242,40 €.

Zur Umlage des gesamten Grundwertes auf die einzelnen Tops, erscheine es als sachgerechter Teiler, das Verhältnis der Nutzflächen der 4 Tops zur gesamten Nutzfläche (m² Nutzfläche entsprechend der Nutzwertberechnung der Beilage 1 des Gutachtens ohne Gartenfläche) heranzuziehen. Damit ergebe sich ein Verhältnis von 135,24 m² + 5,54 m² = 140,78 m² für Top 3 zur gesamten Nutzfläche von 487,8 m² (Top 1 inkl. Garagen: 130,76 m²; Top 2: 69,73 m²; Top 3: 140,78 m², Top 4: 146,53 m²).

Der wertmäßige Anteil von Top 3 am Gemeinschaftseigentum Grundwert betrage somit 21.426,50 €. Bei Anwendung des Parifizierungsteilers, ergäbe sich ein anteiliger Grundwert für Top 3 von 21.620,91 €.

23) Zum Kapitalisierungszinssatz wurde im Wesentlichen eingewendet, neben der angeführten Richtigstellung des Bodenwertes sei entgegen des ursprünglichen Ansatzes (inzwischen bessere Kenntnis durch aktualisierte Literatur und Hinweise von Immobiliensachverständigen) auch die Verzinsung zu korrigieren.

Die Verzinsung drücke die Rendite aus, die ein Anleger bzw. Investor für das eingesetzte Kapital erwarte. Ein rein ertragsorientierter Käufer habe auch alternative Veranlagungsmöglichkeiten. Daneben gelte, wie im Bankgeschäft, der Grundsatz: ein geringes Risiko habe eine niedrige Verzinsung zur Folge, ein großes Risiko habe eine hohe Verzinsung zur Folge (vgl. Kranewitter, 6. Auflage, Seite 94; 7. Auflage, Seite 97), Gerade Wohnungen in der Gemeinde LL würden so stark nachgefragt, dass es fast kein Angebot gebe.

24) Kranewitter biete für die Ableitung des Liegenschaftszinses aus dem

Kapitalmarktzinssatz in der 6. Auflage (Seite 96) folgendes Berechnungsschema an:

Sekundärmarktrendite abzüglich Geldwertanpassungsabschlag, zuzüglich Zuschlag für das allgemeine Risiko, zuzüglich eines Zuschlages für die geringe Mobilität der Investition. In der 6. Auflage gehe Kranewitter als Basiszinssatz noch von einer Sekundärmarktrendite von 4% aus. In der Folgeauflage führe Kranewitter als Basiszinssatz nur mehr 2,5% an. Im Beispiel der 6. Auflage führe Kranewitter auf Seite 97 für ein Einfamilienhaus noch einen End-Liegenschaftszinssatz von 3% an, während er für das gleiche Beispiel in der 7. Auflage einen Liegenschaftszinssatz von 2% als angemessen ansehe.

25) Da das allgemeine Risiko bei der gegenständlichen Wohnung äußerst gering sei (hohe Nachfrage) und auch die Mobilität (leicht verkaufbar) gleich zu sehen sei wie bei einem Einfamilienhaus, sei - in Anlehnung an Kranewitter - ein Liegenschaftszinssatz von 2% in der Verzinsung des Bodenwertanteiles wie auch beim Vervielfältiger zugrunde zu legen.

26) Der allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für Vermessungswesen, Wohnungseigentum und Liegenschaftsbewertungen, Dipl.-Ing. Edmund K, habe in einem ebenfalls beim BFG anhängigen Verfahren die Situation folgendermaßen erklärt:

Durch die stark gesunkene alternative Anlagemöglichkeit einer Sparbuchverzinsung mit nur mehr 0,25% Zinsen, sei auch ein ertragsorientierter Anleger bereit, sich mit einer Rendite von 0,5% - 1% bei einer Investition in Immobilien zufrieden zu geben. Dadurch würden teurere Immobilien am Markt nachgefragt, obwohl die Rendite von ehemals 3% auf 0,5% - 1% gesunken sei. Laut dem Sachverständigen sei das Vertrauen in die Währung so stark gesunken, dass neuerdings sogar Immobilien mit einer Rendite von 0% nachgefragt würden, nur um den Geldwert in Form von vermeintlich sicheren Immobilienwerten zu bewahren. Diese Entwicklung zeige sich in den amtsbekannten Veröffentlichungen der Immobilienpreisspiegel und Statistiken.

27) Bei Ansatz eines Bodenwertanteiles von 21.426,50 € und einer Verzinsung von 2% und einem Vervielfältiger von 29,49 (2% bei 45 Jahren RND) ergebe sich ein berichtigter Gebäudeertragswert für die Wohnung von 247.385,30 €. Inkl. Grundanteil ergebe sich ein Ertragswert für die Wohnung von insgesamt 268.812,80 €.

Wenn man wisse, dass gebrauchte Wohnungen in LL um 2.000 € bis 2.400 € pro m² verkauft würden, so unterstreiche dies die Plausibilität der (niedrig angesetzten) Ertragswertberechnung.

28) Das Finanzamt nahm zu den Einwendungen der Bf in einem E-Mail vom 03.09.2018 insoweit Stellung als es auf zwei Literaturstellen, zum einen zum Liegenschaftszinssatz (UFS-Aktuell 2004, Seite 460) und zum anderen zum Bebauungsabschlag (UFS-Aktuell, 2007, Seite 44) verwies.

29) Die ursprüngliche Eigentümerin (Schwiegermutter der Bf) gab aufgrund eines Auskunftersuchens in einer persönlichen Vorsprache vor dem Bundesfinanzgericht (Niederschrift vom 25.10.2018) zusammengefasst an, nach der Pensionierung im Jahr 1999 habe sie zwar nicht mehr ständig in der gegenständlichen Wohnung gewohnt, sie sei aber immer wieder in LL gewesen, um ihre Bekannten und Freundinnen zu besuchen und in der Wohnung nach dem Rechten zu schauen. Die Wohnung habe über keine Zentralheizung verfügt. Ursprünglich habe zwar eine bestanden, diese habe sie aber schon ganz am Anfang, nachdem sie die Wohnung im Jahr 1982 übernommen habe, stilllegen lassen, weil ihr die Ölheizung zu teuer war. Den offenen Kamin im Wohnzimmer habe sie in einen geschlossenen Ofen umbauen lassen. Mit diesem Ofen habe sie die Wohnung beheizt. Einen kleineren Teil der Wohnung (2 – 3 Zimmer) habe sie einer türkisch-stämmigen Familie zur Benutzung gegen einen Ankerkennungsziens von 60 € bis 70 € pro Monat, zuzüglich der Betriebskosten, überlassen. Diese habe ihre Räume

mit Strom-Radiatoren heizen müssen. Seit der Übernahme der Wohnung im Jahr 1982 habe sie keine Investitionen oder Sanierungen vorgenommen. Türen, M, Sanitäranlagen seien so, wie sie die Wohnung damals von ihren geschiedenen Ehegatten übernommen habe. Sie habe glaublich einmal einen Teppichboden ausgetauscht. Die Wohnung sei daher zuletzt ziemlich abgewohnt gewesen, insbesondere der von der türkischen Familie bewohnte Teil.

30) Aus der Überschussrechnungen zur gegenständlichen Wohnungsvermietung ist zu entnehmen, dass die Bf eine Zehntelabsetzung von über 3.000 € vorgenommen hat. Auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes hat die Bf eine Zusammenstellung der von ihr vor der Vermietung durchgeführten Instandsetzungsarbeiten vorgelegt.

31) Mit E-Mail vom 31.10.2018 legte die Bf eine neue Berechnung für die Verzinsung des Bodenwertanteiles vor. Nach dieser Berechnung würde auf die strittige Wohnung nur mehr ein Grundwertanteil von 17.470,23 € entfallen. Dabei geht die Bf von einem von allen Tops (Top 1 bis 4) gemeinsam genutzten Grundanteil von nur mehr 113,88 m² aus, das einem Grundwert von 45.552 € (113,44 m² x 400 €/m²) entspricht. Von den gesamten Nutzwerten von 467 Anteilen scheidet sie zudem jene Nutzwerte aus, soweit sie sich auf die Fläche beziehen, die nur Top 1 zur Einzelnutzung zugeordnet sind und kommt so zu Nutzwerten von 352 Anteilen und für die gegenständliche Wohnung von 135/352 Anteilen. Somit errechnete sie für die gegenständlich Wohnung den oben angeführten Grundanteil von 17.470,23 € (135/352 Anteile von 45.552 €).

Über die Beschwerde wurde erwogen:

II) Sachverhalt

1) Hinsichtlich der Bauausführung des Gebäudes und der näheren Beschreibung der darin befindlichen strittigen Wohnung mit einer Wohnfläche von 132 m², wird auf das oben wiedergegebenen an die Streitparteien gerichtete Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 25.07.2018 verwiesen (I/17).

2) ****2**** M, die Schwiegermutter der Bf, hat seit ihrer Ehescheidung im Jahr 1982 in der von ihrem geschiedenen Ehegatten als Anteil am ehelichen Gebrauchsvermögen überlassen, gegenständlichen Wohnung (ursprünglich gemeinsam mit ihren Kindern) gewohnt. 1992 hat die Schwiegermutter wieder geheiratet und ihren Hauptwohnsitz nach RR verlegt, sie hat aber bis zu ihrer Pensionierung im Jahr 1999 zumindest während der Arbeitswoche weiterhin ihre Wohnung in LL benützt. Nach der Pensionierung hat sie diese Wohnung nur mehr gelegentlich benutzt. Einen Teil der Wohnung hat sie nachweislich seit 1999 bis März 2012 zeitlich nacheinander an drei türkischstämmige Familien (jeweils 2 Erwachsene und 2 bzw. 1 Kind) gegen einen Anerkennungsziins überlassen. Die gesamte Wohnung konnte nur mit einem Holzofen im Wohnzimmer und mit mobilen

Stromradiatoren beheizt werden. Seit der Errichtung des Gebäudes sind betreffend diese Wohnung keine nennenswerte Investitionen, Erneuerungen oder Sanierungen vorgenommen worden. Die Wohnung befand sich daher zum Zeitpunkt der Übertragung an die Bf im Jahr 2012 in einem ziemlich abgewohnten Zustand, insbesondere der von den türkischstämmigen Familien bewohnte Teil.

3) Nach dem Erwerb der Wohnung im Jahr 2012 führte die Bf eine Wohnungssanierung durch. Soweit aus der vorgelegten Zusammenstellung und beigelegten Rechnungskopien zu entnehmen ist, wurden die Fenster ausgetauscht, eine Zentralheizung eingebaut bzw. wieder in einen funktionsfähigen Zustand gebracht, die Sanitäranlagen (einschließlich der Verfließung) erneuert, ein neuer Boden im Wohnzimmer verlegt und eine neue Küche eingebaut. Die Investitionen beliefen sich ohne „Küche“ und „Einrichtung Bad“ auf rd.31.500 €.

4) Der festgestellte, unbestrittene Sachverhalt basiert auf dem im Verwaltungsakt aufliegenden Unterlagen, den vom Gemeindeamt in LL und beim Bezirksgericht B (Grundbuch) auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes übermittelten Plänen, Bescheiden und Verträgen, einer Einsicht in das zentrale Melderegister, den niederschriftlichen Angaben von **2** M (Schwiegermutter der Bf) als ursprüngliche Eigentümerin der strittigen Wohnung und den Angaben der Bf und der von ihr auf Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vorgelegten Unterlagen.

III) Rechtliche Würdigung:

1) Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 in der für das Jahr 2012 geltenden Fassung gehören zu den Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen.

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für die Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die „fiktiven Anschaffungskosten“ zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.

e) 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 d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

2) Nach dem Sinn dieser Bestimmungen sind die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung auch dann zugrunde zu

legen, wenn ein bisher privat genutztes Gebäude unentgeltlich erworben und vom Rechtsnachfolger erstmals vermietet wird (vgl. Doralt et al. EStG¹³, § 16 Tz 157; Jakom/Lenneis EStG 2012, § 16 Rz 41).

3) Im gegenständlichen Fall ist nicht weiter strittig, dass für die von der Bf unentgeltlich erworbene Eigentumswohnung die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen sind. Zwar hat die Rechtsvorgängerin einen kleineren Teil der Wohnung (2 bis 3 Zimmer) an eine türkisch-stämmige Familien überlassen, wofür sie nach ihren Angaben aber nur eine monatliche Anerkennungszins von 60 bis 70 € verlangt habe. Eine steuerlich relevante Einkunftsquelle hat dadurch offensichtlich nicht vorgelegen.

4) Nach § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 ist unter „fiktive Anschaffungskosten“ der Betrag zu verstehen, den der Empfänger für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen.

5) Die fiktiven Anschaffungskosten entsprechen daher in aller Regel dem Marktwert. Das Gesetz regelt nicht, wie dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll; somit ist letztlich eine Ermittlung im Schätzungsweg nach § 184 BAO geboten (Jakom/Lenneis EStG, 2018, § 16 Rz 37; VwGH 30.03.2016, 2013/13/0015 und die dort angeführte Vorjudikatur).

6) Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert. Der Ertrag ist das Kennzeichen der wirtschaftlichen Nutzung eines Grundstückes. Wertbestimmend ist primär die Überlegung, welchen Ertrag das Grundstück jedem Marktteilnehmer erbringen würde. Auch in der Fachliteratur für Immobilienbewertung wird für bebaute Liegenschaften, bei denen aus Vermietung und Verpachtung Erträge erzielt werden bzw. erzielt werden könnten, der Markt- bzw. der Verkehrswert in erster Linie nach dem Ertragswertverfahren ermittelt (vgl. *Ross-Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes von baulichen Anlagen, 29. Auflage, Theodor Oppermann Verlag, Seite 64 f, 413 f; *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁷ (2017), Seite 19).

Daher sind auch die im Ertragsteuerrecht normierten fiktiven Anschaffungskosten in erster Linie vom Ertragswert abzuleiten (vgl. Doralt et al. EStG¹³, § 6 Tz 109; Jakom/Lenneis EStG 2018, § 16 Rz 38 f; VwGH 23.05.2007, 2004/13/0091 und die dort angeführte Vorjudikatur).

Ermittlung des anteiligen Bodenwertes:

7) Der Absetzung für Abnutzung unterliegt nur das Gebäude, Grund und Boden ist daher aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden (Doralt et al. EStG¹³, § 16 Tz 163/2; Jakom/Lenneis EStG 2012, § 16 Rz 40). Bei einer Eigentumswohnung ist entsprechend der mit der Eigentumswohnung verbundene Anteil am Grund und Boden auszuscheiden.

8) Unstrittig ist der für die gesamte Liegenschaft ermittelte Grundwert von 336.920 €, der für die bebaute Grundparzelle 1001 über 933 m² auf einem Quadratmeterpreis von 400 €,

abzüglich des vom Bundesfinanzgericht angesetzten Bebauungsabschlages von 15% und für die unbebaute Grundparzelle 1000 über 197 m² von 100 €/m² beruht.

9) Strittig ist hingegen, ob als Ausgangsbasis für die Ermittlung des anteiligen Grundwertes die gesamte parifizierte Liegenschaft bzw. nur ein Teil der Liegenschaft für die Ermittlung des anteiligen Grundwertes heranzuziehen ist.

10) Die von der Bf im Schreiben vom 14.08.2018 vertretene Meinung (I/19-22), wonach für die Ermittlung des anteiligen Grundanteiles der gegenständlichen Wohnung nur die gemeinsam genutzte Fläche auf die einzelnen Wohnungen aufzuteilen sei und daher nur die unmittelbar bebaute Grundfläche des Hauptgebäudes von 178,20 m² und der Gebäudezugang von 40,16 m², insgesamt somit 218,36 m² heranzuziehen sei, weil die an das Hauptgebäude angebauten Garagen und die restlichen Flächen (Gartenfläche, Abstandsfläche zu den Grundnachbarn) ausschließlich der Wohnung Top 1 im Untergeschoß zuzuordnen seien, vermag der Senat nicht zu teilen.

11) Die Bf hat den von ihr ermittelten gemeinsam genutzten Grundwert von 74.242,40 € (218,36 m² x 340 €/m²) wie folgt auf die 4 Tops (entsprechend der Nutzfläche) aufgeteilt:

Top 1 (inkl. Garagen):	130,76 m ²	26,806%	19.901 €
Top 2:	69,73 m ²	14,295%	10.613 €
Top 3.	140,78 m ²	28,860%	21.426 €
Top 4	146,53 m ²	30,039%	22.302 €
	-----	-----	-----
	487,80 m ²	100,000%	74.242 €

Obschon die Garagen mit einer Nutzfläche von 104 m² nach Ansicht der Bf nur Top 1 zuzurechnen sind, zieht sie die Garagenfläche in der Berechnung trotzdem wieder für die Aufteilung des gemeinsam genutzten Bodens heran.

12) Folgt man der Berechnungsmethode der Bf, wäre der unstrittige Gesamtwert von Grund und Boden von 336.920 € im Ausmaß von 282.678 € (rd. 84%) Top 1 zuzurechnen (anteiliger gemeinsam genutzter Grund von 19.901 € und ausschließlich Top 1 zuordenbarer Grund (Garten) von 262.678 €), obwohl dieses Top neben dem Garten und den Garagen, nur Kellerräume von insgesamt 26,64 m² (Büro: 6,44 m², WC: 1,16 m², Waschküche: 8,12 m², Saunakeller: 10,92 m²) umfasst.

13) In einer weiteren oben angeführten Berechnung (E-Mail vom 31.10.201) geht die Bf für die strittige Wohnung von einem noch niedrigeren Grundwertanteil von 17.470,23 € aus, das rd. 5% des Gesamtwertes an Grund und Boden entspräche, obschon mit der Wohnung ein Miteigentumsanteil von rd. 29% verbunden ist.

Dabei geht sie von einem von allen Tops (Top 1 bis 4) gemeinsam genutzten Grundanteil von nur mehr 113,88 m² aus, das nach ihrer Berechnung einem Grundwert von 45.552 € (113,44 m² x 400 €/m²) entspräche. Bei dieser Berechnung erweist sich schon

der gemeinsam genutzte Grundanteil von 113,44 m² als unrichtig, zumal allein die unmittelbar bebaute Fläche des Gebäudes in denen sich die 4 Tops befinden (ohne Garagen und Zugang) rd. 180 m² beträgt.

14) Eine derartige Zuordnung des Grundwertes erscheint nicht sachgerecht und mit den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht im Einklang zu stehen, zumal sich wohl kaum ein Käufer finden würde, der allein für den Grundanteil (inkl. Garten) ohne die gesondert noch zu bewertenden Gebäudeteile (Kellerräume und Garagen) für Top 1 einen Preis von 282.579 € bezahlen würde.

15) Ein Errichter von Eigentumswohnungen muss wie jeder andere Bauträger allein aus wirtschaftlichen Gründen danach trachten, nicht nur die anteiligen Baukosten im Kaufpreis unterzubringen, sondern auch die Kosten für die Anschaffung des Grundstückes, auf dem das Gebäude errichtet wird. Diese Aufteilung ist nach Ansicht des Senates bei Eigentumswohnung nach den für die einzelnen Wohnungen ermittelten Nutzwerten und den daraus abgeleiteten Miteigentumsanteilen vorzunehmen.

16) Die Grundlage für die Berechnung des Nutzwertes nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) ist die Nutzfläche. Der Regelnutzwert pro Quadratmeter einer Wohnung wird mit 1 festgesetzt. Entsprechend der Lage (zB. Nordseite, Südseite, Erdgeschoß, Dachgeschoß), der Ausstattung der Wohnungen (zB. Lift, Balkon, Terrasse) und den dazu gehörenden Liegenschaftsteilen (zB Garagen, Abstellplätze, Garten) werden entsprechend den Erfahrungswerten und den örtlichen Gegebenheiten Zu- oder Abschläge vorgenommen oder mit einem entsprechenden Anteil des Regelnutzwertes von 1 angesetzt (vgl. Empfehlungen für die Ermittlung der Nutzflächen nach dem Wohnungseigentumsgesetz, Zeitschrift: „Sachverständige“, Heft 3/2010, 148-149; „Erfahrungswerte über selbständige Einheiten sowie über Abstriche und Zuschläge bei Ermittlung von Nutzwerten gemäß dem WEG 2002 der Stadt Wien“, <https://www.wien.gv.at/wohnen/wohnbautechnik/pdf/nutzwert.pdf>).

17) Die durch einen Sachverständigen vorgenommene und vom jeweils zuständigen Bezirksgericht festgestellte Nutzwertberechnung bestimmt das Verhältnis der Eigentumsanteile (Mindestanteile) der einzelnen Miteigentümer (Wohnungseigentümer) untereinander. Mindestanteil ist jener Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft, der zum Erwerb von Wohnungseigentum an einem Wohnungseigentumsobjekt erforderlich ist (§ 5 Abs. 3 WEG). Er entspricht dem Verhältnis des Nutzwerts des Objekts zur Summe der Nutzwerte aller Wohnungseigentumsobjekte der Liegenschaft (§ 2 Abs. 9 WEG). Gegenstand des Rechtsverkehrs ist ausschließlich die aus dem Mindestanteil und dem Nutzungsrecht bestehende Einheit (OGH 20.09.2013, 5 Ob113/13y). Miteigentum muss stets durch einen auf das Ganze bezogenen Bruchteil bestimmt sein (§ 10 GBG; OGH 27.05.2010, 5 Ob 37/10t).

18) Der Nutzwert der gegenständlichen Wohnung wurde mit Beschluss des Bezirksgerichtes B vom 17.11.1982 über die Festsetzung der Nutzwerte für die gegenständliche Liegenschaft mit 136/467 Anteilen festgesetzt. Auf der Grundlage dieses

Beschlusses und des Wohnungseigentumsvertrages vom 21.01.1983 wurde auch der Miteigentumsanteil der Bf an der Gesamtliegenschaft in diesem Ausmaß im Grundbuch einverleibt. Die Bf ist somit in diesem Ausmaß (rd. 29%) an der gesamten Liegenschaft beteiligt. Entsprechend ist zur Ermittlung des Grundwertes der gegenständlichen Wohnung der Grundwert der gesamten Liegenschaft zu ermitteln und im Verhältnis des mit der Wohnung verbundenen Miteigentumsanteils anzusetzen. Der Umstand, dass ein wesentlicher Teil des Grundstücks aus Abstands- und Gartenflächen besteht, die allein Top 1 zugeordnet sind, ist bereits bei der Ermittlung der Nutzwertfeststellung und den davon abgeleiteten Miteigentumsanteil berücksichtigt worden.

19) Der Wert eines Baugrundstückes wird neben der Bodenbeschaffenheit und dem Erschließungszustand in erster Linie durch deren Lage und Nutzungsmöglichkeit bestimmt. Grund und Boden ist grundsätzlich so viel wert, wie man aus ihm erwirtschaften kann. Der Bodenwert steht daher in einem unmittelbaren Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Nutzen, der aus einem Grundstück gezogen werden kann. Bei bebauten Grundstücken ergibt sich dieser wirtschaftliche Nutzen aus der baulichen Nutzbarkeit (vgl. Ross-Brachmann, aaO, Seite 67).

20) Ein Baugrundstück erfährt erst durch die Bebauung einen Nutzen, denn niemand kauft ein teures Baugrundstück in guter Wohnlage um dort allenfalls einen Garten zu errichten. Dieser erst durch die Bebauung erzielte Nutzen des Grundstückes spiegelt sich in den nach dem WEG ermittelten Nutzwerten wieder. So hat eine südseitige Wohnung einen höheren Nutzwert als eine nordseitige Wohnung. Ebenso wird eine Erdgeschoßwohnung, auch wenn sie einen Garten aufweist, in aller Regel kaum ein höherer Nutzwert beigemessen als einer Wohnung in den oberen Geschossen oder im Dachgeschoß (Penthaus), zumal Wohnungen in den Obergeschossen aufgrund verschiedener Faktoren (zB. Helligkeit, Besonnung, Sicherheit) grundsätzlich einen höheren Wohnwert und damit Nutzwert aufweisen als Erdgeschoßwohnungen. Diese beispielhaften Unterschiede in den Nutzwerten sind allein der Lage der Wohnungen und damit dem Grundwert zuzuordnen, zumal der Bauwert einer nord- oder südseitigen Wohnung oder einer Wohnung im Erdgeschoß oder oberen Geschossen, gleich hoch ist. Gartenfläche wird im Verhältnis zur Wohnfläche nur ein geringer Nutzen beigemessen, entsprechend wird für sie bei der Ermittlung der Nutzwerte nach den allgemeinen Erfahrungswerten pro Quadratmeter nur ein Nutzwert von 0,05 bis 0,15 des Regelnutzwertes/m² von 1,0 angesetzt (vgl. „Sachverständige“, Heft 3/2010, 148-149).

21) Im gegenständlichen Fall hat der Gutachter die Gartenfläche wegen schattiger Hanglage mit 0,05 Nutzwerten/m² angesetzt. Der Nutzwert von Top 1 ist in der Nutzwertberechnung mit 141/467 Anteilen ausgewiesen, wobei für die Räumlichkeiten (Nutzfläche von 26,64 m²) ein Nutzwert von 26, für die Garagen (Nutzfläche von 104,12 m²) ein Nutzwert von 69 und für die angesetzte Garten- und Abstandsfläche von 912 m² ein Nutzwert von 46 festgesetzt worden ist (wobei die Gartenfläche im Gutachten - offensichtlich aus Versehen - um rund 100 m² zu hoch angesetzt worden ist).

Der Nutzwert der Garagenfläche ist aber jedenfalls bei der Parifizierung berücksichtigt worden und ist in dem mit Top 1 verbunden Miteigentumsanteil enthalten.

22) Unabhängig davon, dass die Gartenfläche mit dem entsprechenden Nutzwert und den davon abgeleiteten Miteigentumsanteil Top 1 zugeordnet worden ist, ist darauf Bedacht zu nehmen, dass bei der Bebauung eines Grundstückes die baurechtlichen Abstände zu den Nachbargrundstücken eingehalten werden müssen, und die unmittelbar bebaute Fläche immer wesentlich kleiner ist als das Baugrundstück. Die gegenständliche Bauparzelle 1001 mit 933 m² weist für das darauf errichtet Mehrparteienwohnhaus eine durchaus ortsübliche Grundstücksgröße auf. Der darauf errichtete Baukörper hätte selbst bei optimaler Grundstücksform und Einhaltung der baurechtlichen Mindestabstände zumindest ein Grundstück im Ausmaß von rd. 500 bis 600 m² erfordert. Auch daraus ist ersichtlich, dass nicht nur die bebaute Grundfläche sondern die gesamte Grundstücksfläche, soweit sie ein ortsübliches Ausmaß nicht überschreitet, für die Ermittlung des Bodenwertes herangezogen werden muss.

23) Würde man der Berechnung der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.08.2018 folgen, so wäre der Grundwert der gesamten Liegenschaft von 336.920 wie folgt zu verteilen:

Top 1: (141/467 Anteile)	282.579 €	83,87%
Top 2: (55/467 Anteile)	10.613 €	3,15%
Top 3: (136/467 Anteile)	21.426 €	6,36%
Top 4: (135/467 Anteile)	22.302 €	6,62%
	-----	-----
Grundwert gesamt:	336.920 €	100%

24) Obschon von der gesamten Nutzfläche des auf dieser Liegenschaft errichteten Gebäudes von 369 m² nur rd. 27 m² (inkl. Waschküche) auf Top 1 entfällt (7% der Wohnnutzfläche), würde nach der Berechnung der Bf auf Grund der Zuordnung der Gartenfläche zu Top 1 (die ein ortsübliches Ausmaß nicht überschreitet) rd. 84% des Grundwertes Top 1 zugerechnet. Hingegen würde auf die Wohnungen im Erd- und Obergeschoß mit einer Nutzfläche von rd. 135 m² nur ein Grundanteil von jeweils rd. 6% (21.426 € von 326.920 €) entfallen. Obwohl die Bf unstrittig mit 136/467 Anteilen (29%) Miteigentümerin an der Gesamtliegenschaft ist, geht sie hinsichtlich der Bewertung ihres Grundanteiles nur von einem Anteil von rd. 6% und in ihrer zweiten Berechnung vom 31.10.2018 nur mehr von rd. 5% (17.470 € von 225.920 €) an der Gesamtliegenschaft aus.

Allein daran ist erkennbar, dass die von der Bf vorgenommene Grundaufteilung zu keinem wirtschaftlich vertretbaren, sachgerechten Ergebnis führt.

25) Auch wenn der Großteil der nicht bebauten Fläche (Garten, Abstandsfläche) der Wohnung Top 1 zur alleinigen Nutzung zugeordnet ist, sieht der Senat keinen Anlass, von der Zuordnung des anteiligen Grundwertes zu den einzelnen Wohnungen entsprechend den mit den einzelnen Wohnungen verbundenen Miteigentumsanteilen an der Liegenschaft abzuweichen.

26) Wie bereits der Bf im Schreiben vom 25.07.2018 zur Kenntnis gebracht, ist bei einem Grundwert der gesamten Liegenschaft von 336.920 €, für die gegenständliche Eigentumswohnung bei einem Miteigentumsanteil von 136/467 der anteilige Grundwert mit gerundet **98.000 €** anzusetzen.

Kapitalisierungszinssatz:

27) Der vom Bundesfinanzgericht ermittelte und den Parteien zur Kenntnis gebrachte Jahresreinertrag der gegenständlichen Wohnung von 8.817,35 € ist unstrittig. Die Bf richtet sich, abgesehen von dem oben angeführten Bodenwertanteil, dessen Ertragsanteil zur Ermittlung des Gebäudeertragswertes vom Jahresreinertrag in Abzug zu bringen ist, gegen die Höhe des Liegenschaftszinssatzes (Kapitalisierungszinssatzes) von 4%, obschon die Bf selbst diesen Zinssatz in ihrer ursprünglichen Berechnung des Ertragswertes und den davon abgeleiteten fiktiven Anschaffungskosten angesetzt hat.

28) Für Mietwohnhäuser, die keiner Mietzinsbeschränkung nach dem Mietrechtsgesetz unterliegen, wird nach der Fachliteratur für Immobilienbewertung im Allgemeinen ein Zinssatz von 2,5% bis 5% für angemessen erachtet.

Nach *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶ (2010), Seite 94 und 95, ist für Einfamilienhäuser von einem Zinssatz von 2,5 bis 3,5%, für Zweifamilienhäuser von 3,5 bis 4% und für Mietwohnhäuser von einem Zinssatz von 4,0% bis 5,0% auszugehen. *Ross-Brachmann*, aaO, führt als Orientierung für Einfamilienhäuser ebenfalls einen Zinssatz von 2,5 bis 3,5 % an und für Miethäuser in bevorzugter bis guter Lage einen Zinssatz von 2,5% bis 5,0%.

Der Vorstand des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs (Zeitschrift: „Sachverständige“, Heft 3/2012, 137) empfahl im Jahr 2012 für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage (schöne Wohnlage in mittlerer Umgebung von Städten) einen Zinssatz von 2,5% bis 4,5%, wobei er keine Unterteilung in Ein- und Zweifamilienhäuser und Miethäuser trifft.

29) Die Ansicht der Bf, wonach aufgrund der zwischenzeitig am Kapitalmarkt gesunkenen Verzinsung auch der Liegenschaftszinssatz für die Berechnung des Ertragswertes der gegenständlichen Wohnung auf 2% zu senken sei, vermag der Senat in dieser allgemeinen Form nicht zu teilen.

30) Der Verweis auf *Kranewitter*, wonach darin bei der Ableitung des Liegenschaftszinssatzes aus dem Kapitalmarktzinssatz in der 6. Auflage (2010) von einer Sekundärmarktrendite von 4% und in der 7. Auflage (2017) nur mehr von 2,5%

ausgegangen wird und sich so beispielhaft für die Bewertung eines Einfamilienhauses der Liegenschaftszinssatz nach Zu- und Abschlägen von 3% (6. Auflage) auf nunmehr 2% (7. Auflage) vermindert habe, vermag den von der Bf nunmehr in ihrer Berechnung auf 2% herabgesetzten Verzinsungsfaktor nicht zu begründen.

31) Zum einen handelt es sich im Streitfall nicht um ein Einfamilienhaus, für das nach der oben angeführten Fachliteratur der Kapitalisierungszinssatz niedriger anzusetzen ist als für ein Mehrparteienwohnhaus und zum anderen ist die Bewertung nicht für das Jahr 2017 sondern für das Jahr 2012 vorzunehmen.

32) Auch der Einwand, wonach durch die auf dem Kapitalmarkt stark gesunkene Verzinsung ertragsorientierte Anleger bereit seien, sich bei einer Investition in Immobilien mit einer Rendite von 0,5% - 1% zufrieden zu geben und teurere Immobilien am Markt nachgefragt würden, obwohl die Rendite von ehemals 3,0% auf 1,0% bis 0,5% gesunken sei, ist eine Behauptung, die empirisch nicht erwiesen ist. Sie trifft jedenfalls nicht für die im Bezirk B gelegene Wohnungen zu. Eine Senkung der Rendite von 3% auf 1% bzw. 0,5% hätte selbst bei gleichbleibenden Mieten je nach Restnutzungsdauer des Gebäudes zu einer nahezu Verdoppelung der Preise für Wohnimmobilien führen müssen. Kurz- und mittelfristige Investitionen am Kapitalmarkt können nicht langfristigen Investitionen in Immobilien gleichgesetzt werden. Die Kapitalisierungszinssätze für Immobilien orientieren sich primär nach der Art der Immobilie und den zum Wertermittlungszeitpunkt auf den örtlichen Immobilienmarkt herrschenden Verhältnissen (vgl. Simon/Kleiber, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten⁷, Seite 209; Martin Pröll, „Liegenschaftsbewertung im Steuerrech III, Zur Herleitung des Liegenschaftszinssatzes“, UFS-Aktuell 2004, Seite 462).

33) Abgesehen davon, dass Preissteigerungen von Eigentumswohnungen in den Jahren nach dem hier vorzunehmenden Bewertungszeitpunkt nicht von wesentlicher Bedeutung sind, sind die Preise für Eigentumswohnungen im Bezirk B nach den von der Wirtschaftskammer (Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder) herausgegebenen Immobilien-Preisspiegel kaum gestiegen bzw. sogar leicht gesunken. So hat eine gebrauchte Eigentumswohnung im Jahr 2012 im Durchschnitt einen Preis von 1.446 €/m² (Immobilien-Preisspiegel 2012, Seite 249) und im Jahr 2017 von 1.366 €/m² erzielt (Immobilien-Preisspiegel 2018, Seite 335). Neue Eigentumswohnungen (Erstbezug) sind im gleichen Zeitraum von 2.232 €/m² auf lediglich 2.325 €/m² gestiegen. Ebenso ist nach dem Immobilien-Preisspiegel der durchschnittliche Mietzins für Mietwohnungen im Bezirk B nur von 6,1 €/m² (2012) auf 6,4 €/m² (2017) gestiegen und damit weitgehend konstant geblieben. Auch der Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs (Zeitschrift „Sachverständige“ Heft 2/2018) hat die empfohlenen Kapitalisierungszinssätze für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage seit 2012 nur um 0,5% von ursprünglich 2,5% bis 4,5% auf 2,0% bis 4,0% im Jahr 2018 gesenkt. Für gute Lagen blieb die Empfehlung unverändert bei 3,0% bis 5,0%.

34) Grundsätzlich erachtet der Senat den von der Bf bei der Ermittlung des Ertragswertes ursprünglich angesetzten und sowohl vom Finanzamt als auch vom Bundesfinanzgericht in der Neuberechnung (Schreiben vom 25.07.2018) übernommenen Kapitalisierungszinssatz von 4,0% als nicht überhöht. Es mag aber durchaus sein, dass – wie die Bf einwendet – in LL, eine Nachbargemeinde der Bezirkshauptstadt B, die Nachfrage nach Eigentumswohnungen bzw. Mietwohnungen höher sein mag als im Bezirksdurchschnitt und damit auch die Preise für Wohnungen etwas höher sind, obschon der von der Bf erzielte Mietzins dies nicht zu erweisen vermag. Die Bf erzielt nach den vorliegenden Mietverträgen einen Mietzins (ohne Betriebskosten) von brutto rd. 900 €/mtl. (2013) bzw. 910 €/mtl. (2014), das entspricht bei einer Wohnnutzfläche von 133 m² einen Mietzins von brutto rd. 6,80 €/m².

Wie bereits oben ausgeführt, betrug für Mietwohnungen der durchschnittliche Mietzins im Bezirk B 6,1 €/m² (ohne USt). Berücksichtigt man die USt von 10%, so ergibt sich ein Mietzins von 6,70 €/m². Der von der Bf für die gegenständliche Wohnung erzielte Mietzins von 6,80 €/m² entspricht damit in etwa dem im Bezirk B durchschnittlich erzielten Mietzins.

35) In Anbetracht der Nähe von LL zur Bezirkshauptstadt B, erachtet der Senat einen Kapitalisierungszinssatz von 3,0% - wenn auch an der untersten Grenze liegend – als noch vertretbar.

36) Bei einem Jahresreinertrag von 8.817,35 € und einem Kapitalisierungszinssatz von 3% ergibt sich nach Abzug der Verzinsung des Bodenwertes von 2.940,00 € (98.000 € x 3%) ein Jahresreinertrag des Gebäudeanteils von 5.877,35 €. Ausgehend von einer Restnutzungsdauer von 45 Jahren, ergibt sich bei einem Kapitalisierungszinssatz von 3%, ein Vervielfältiger von 24,52 und damit für die gegenständliche Wohnung ein Gebäudeertragsanteil von 144.112,62 € (gerundet: 144.000 €). Für die gesamte Wohnung beträgt somit der Ertragswert rd. 242.000 € (Grundwert: 98.000 € + Gebäudeanteil: 144.000 €). Der so ermittelte Ertragswert der Wohnung entspricht annähernd auch dem lediglich zu Vergleichszwecken ermittelten und der Bf zur Kenntnis gebrachten, unstrittigen Sachwert von 254.000 €.

37) Der von der Bf sowohl in der Beschwerde als auch in der mündlichen Verhandlung, vorgebrachte Einwand, wonach bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten zumindest für Kontrollzwecke auch Vergleichswerte herangezogen werden sollten, wird vom Senat durchaus geteilt. Wie das Finanzamt aber zu Recht entgegen hielt, konnte die Bf keine vergleichbare, zeitnahe Verkäufe von gebrauchten Eigentumswohnungen in LL nennen, die der gegenständlichen Wohnung auch nur annähernd entsprochen hätten. Auch die Erhebungen des Senats ergaben keine vergleichbaren Wohnungsverkäufe in LL.

38) Die von der Bf im Schreiben (E-Mail) vom 07.11.2018 und in der mündlichen Verhandlung vorgelegte, von der Fa. immonetZT (www.immoNetZT.at) erhobene Immobilien- Preisentwicklung für LL, nach der der mittlere Wert für Eigentumswohnungen im Jahr 2017 bei 2.743,03 €/m² gelegen hat, wird nicht in Frage gestellt. Es mag durchaus sein, dass im Jahr 2017 neue Eigentumswohnungen im Durchschnitt diesen Preis erzielt haben. Nach dem Immobilien-Preisspiegel der Wirtschaftskammer lag im Jahr 2017 in

Bezirk B der Preis für eine neue Eigentumswohnung (Erstbezug) in guter Wohnlage und mit guten Wohnwert bei 2.449 €/m². Geht man davon aus, dass die Wohnungspreise in LL etwas höher sind als auf Bezirksebene, so ist es durchaus glaubwürdig, dass dieser Wert von 2.743 € das durchschnittliche Preisniveau von neuen Eigentumswohnungen wiedergibt. Selbst wenn der Preis für Neubauwohnungen in LL nach dem vorgelegten Marktbericht bereits im Jahr 2007 bei 2.720 €/m² gelegen haben mag, kann daraus mangels Vergleichbarkeit kein Vergleichswert für die gegenständliche gebrauchte Wohnung gewonnen werden.

39) Der oben (siehe Nr. 36) für die strittige Wohnung ermittelte Ertragswert von rd. 242.000 € entspricht bei einer Nutzfläche von 133 m² einem Quadratmeterpreis von über 1.800 €.

Unmittelbare Vergleichswohnungen haben sich nicht finden lassen. Als grober Anhaltspunkt können aber die im Immobilien-Preisspiegel für 2012 angeführten Werte herangezogen werden. Danach hat (wie oben unter Nr. 33 bereits ausgeführt) im Bezirk B eine gebrauchte Wohnung im Durchschnitt einen Preis von 1.446 €/m² erzielt. Selbst Gebrauchtwohnungen mit sehr guten Wohnwert erzielten einen durchschnittlichen Marktpreis von nicht mehr als 1.660 €/m² (Immobilien Preisspiegel 2012, Seite 153). Unter diesem Aspekt wird auch der für die gegenständliche Wohnung errechnete Ertragswert von rd. 1.800 €/m² als nicht zu niedrig erachtet, selbst wenn das Preisniveau in LL geringfügig höher sein mag als auf Bezirksebene.

40) Die Bf hatte mit ihrer Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten und in der Beschwerdeschrift zunächst glauben lassen, bzw. den Eindruck erweckt, die strittige Wohnung habe sich im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übernahme in einem sehr gut instandgehaltenen, vermietungsfähigen Zustand befunden. Entsprechend ist auch das Finanzamt bei der Veranlagung und das Bundesfinanzgericht in ihren Ertragswertberechnungen davon ausgegangen, dass die Wohnung den angesetzten Rohertrag in dem von der Schwiegermutter übernommen Zustand zu erzielen vermochte.

41) Tatsächlich hat sich die Wohnung in einem abgewohnten Zustand befunden und die Bf musste vorerst die oben beschriebene (Nr. 2 und 3) umfangreiche Sanierung durchführen, um die Wohnung vermieten zu können. Die oben angeführte Ertragswertberechnung (Nr. 36) geht von jenem nachhaltig zu erzielenden Rohertrag aus, den die Wohnung nach der Sanierung zu erzielen vermag. Den hier anzusetzenden fiktiven Anschaffungskosten ist aber jener Wert zu Grunde zu legen, der der Wohnung vor der Sanierung zuzumessen war.

42) Von den oben ermittelten Gebäudeertragsanteil von 144.000 € sind daher die von der Bf getragenen und als Instandsetzungsaufwand (Zehntelabsetzung) geltend gemachten Sanierungskosten von rd. 31.500 € in Abzug zu bringen. Es ergibt sich somit vor der Sanierung ein Gebäudeertragsanteil von 112.500 €.

43) Mit Rücksicht darauf, dass sich nicht nur der Wert einer gebrauchten Eigentumswohnung insgesamt sondern auch das Wertverhältnis (Bodenwert zu

Gebäudewert) einer Wohnung trotz sorgfältiger, gewissenhafter und gebührender Berücksichtigung aller wertbeeinflussender Umstände erfahrungsgemäß nicht mathematisch genau errechnen, sondern nur annähernd ermitteln lässt, erachtet der Senat auch die vom Finanzamt für den Gebäudeteil der strittigen Wohnung ermittelten fiktiven Anschaffungskosten von 126.184 € der Höhe nach als noch vertretbar, auch wenn der Senat hinsichtlich der Berechnungsmethode (Betriebskosten, Grundwertanteil, Kapitalisierungszinssatz) dem Finanzamt nicht gefolgt ist.

44) Bezüglich der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2013 vom Finanzamt versehentlich nicht als Werbungskosten angesetzte AfA für die Betriebsausstattung in Höhe von 755,62 €, wird auf die Beschwerdeverentscheidung vom 04.08.2015 verwiesen, in der dieser Fehler berichtigt worden ist.

IV) Zulässigkeit einer Revision

1) Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

2) Im gegenständlichen Beschwerdefall waren im wesentlichen Tatfragen zu beantworten. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren nicht zu beurteilen. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 29. November 2018