

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke über die Beschwerde der Elisabeth E*****, *****Adresse*****, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Bernhard Steuerberatungs GmbH, 1080 Wien, Alserstraße 23/28, vom 1. 6. 2013, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, 2500 Baden, Josefsplatz 1, vor dem Bundesfinanzgericht vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Christian Sommer und durch Fachexpertin Hofrätin Mag. Ulrike Mifek, vom 6. 5. 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2011, alle zur Steuernummer 16*****, nach der am 19. 3. 2014 und am 9. 7. 2014 am Bundesfinanzgericht in Wien über Antrag der Partei (§ 78 Bundesabgabenordnung - BAO i. V. m. § 274 Abs. 1 Z 1 BAO) im Beisein der Schriftführerin X abgehaltenen mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt legte dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 20. 1. 2014 die Beschwerde der Elisabeth E*****, ***** vom 1. 6. 2013 gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 vom 6. 5. 2013 zur Entscheidung vor und führte hierzu aus:

„Sachverhalt

Strittig ist die Ermittlung der AfA Basis (gemeiner Wert <-> fiktive Anschaffungskosten) zu Beginn der Vermietung; die Abgabenbehörde hat diese anhand einer Schätzung nach der Ertragswertmethode ermittelt; die Abgabepflichtige beantragt erstmalig im Vorlageantrag

die Berechnung anhand des Sachwertes oder die Berechnung des Ertragswertes durch einen Sachverständigen;

Beweismittel

Bericht des Österr. Institutes für Wirtschaftsforschung über die Mietpreisentwicklung in Österreich seit 2005 basierend auf Mikrozensusdaten der Statistik Austria; aktuelles Vermietungsangebot einer Vergleichsimmobilie;

Stellungnahme

Auf die Begründung der BVE wird verwiesen; die Schätzung des Sachwertes durch den steuerlichen Vertreter ist nicht nachvollziehbar, da diese von keinen belegten Angaben ausgeht und auch keinerlei überprüfbare Aussagen über Alter und Bauzustand des Gebäudes enthält.“

Dem Gericht wurden vom Finanzamt folgende Akten elektronisch vorgelegt:

1. Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 vom 6. 5. 2013
2. Berufung (Beschwerde) vom 1. 6. 2013
3. Ergänzungsersuchen vom 13. 6. 2013 (samt Beantwortung)
4. Überlegungen zum Sachverhalt und zur rechtlichen Würdigung durch das Finanzamt vom 26. 9. 2013
5. Berufungsvorentscheidung (Beschwerdevorentscheidung) vom 25./28. 10.2013
6. Vorlageantrag vom 4. 12. 2014
7. Beschwerdevorlage vom 20. 1. 2014.

Diesen Akten lässt sich entnehmen, dass in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung deswegen vom Finanzamt nicht berücksichtigt worden seien, da „trotz Aufforderung vom 18.01.2013 und Erinnerung samt Zwangsstrafenandrohung vom 12.03.2013 bis dato nicht die erforderlichen Unterlagen vorgelegt wurden.“

Die Berufung vom 1. 6. 2013 gegen „die Einkommensteuerbescheide 2005 - 2011, die Verspätungszuschlagsbescheide 2005 - 2011 und die Anspruchszinsenbescheide 2005 - 2011, vom 06.05.2013 eingelangt am 07.05.2013“ „richtet sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides, weil das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen unrichtig geschätzt hat.“ Beantragt werde, die angefochtenen Bescheide ersatzlos aufzuheben.

Begründend wird ausgeführt:

*„Bei dem vermieteten Objekt handelt es sich um ein Zweifamilienhaus, unter der Adresse *****Adresse*****, welches ich von meinem Vater geerbt habe.*

Ich habe die zweite Wohneinheit nie aus Gewinnerzielungsabsicht vermietet, sondern nur um meine Kosten zu reduzieren, weil meine unselbständigen Einkünfte nicht ausreichen,

um für alle Ausgaben aufzukommen und außerdem benötige ich die vermieteten Nutzflächen nicht zum Wohnen und die Nichtnutzung wäre für den Bestand schädlich.

Für die Abschreibung wurde eine Schätzung der Bemessungsgrundlagen vorgenommen. Aufgrund der Größe des Gebäudes wurde ein Gesamtwert von € 600.000,- angenommen und davon € 200.000,- für das Grundstück ausgeschieden.

Vom verbleibenden Wert wurde die Hälfte, was dem vermieteten Anteil der Liegenschaft entspricht, mit 1,5% abgeschrieben, dies entspricht der Abschreibung in Höhe von 3.000,-. 2005 wurde der Eingangsbereich der vermieteten Einheit umgebaut (€ 1.162,77), um die Vermietung durchführen zu können und im Heizraum wurde ein Wärmezähler eingebaut (€ 726,33), woraus sich die restlichen € 28,34 der Abschreibung ergeben.

Die Vermietung wurde ab 2005 an einen Neffen und ab Mai 2007 an einen Kollegen vorgenommen.

Das Mietobjekt ist nicht möbliert.

Es wurde nur ein mündlicher Mietvertrag geschlossen. Fläche wurde keine benannt, sondern die Vermietung betrifft das gesamte Untergeschoss.

Miete wurde mit dem Neffen € 218,- pro Monat und mit dem Kollegen € 450,- pro Monat vereinbart. Die Betriebskosten werden je Anfall je zur Hälfte vom Mieter getragen.

Es wurden keine Ablösezahlungen vereinbart.

Mietzinsbeschränkungen bestehen nicht.

Die Liegenschaft wird zur Hälfte - der erste Stock- privat genutzt.

Ich bin nicht Gesellschafter einer als Mieter auftretenden Gesellschaft.

Im Kalenderjahr 2010 wurde das Dach erneuert und es sind folgende Rechnungen angefallen und bezahlt worden:

| | | |
|--------------------------|-----------|-----------|
| Spengler | 21.571,33 | |
| Zimmerer | 2.600,00 | |
| Zimmerer | 23.829,60 | |
| Gesamt | 48.000,47 | |
| Davon 50% | | 24.000,47 |
| Jährliche Instandsetzung | | 2.400,05 |

Die Belege für die Krankheitskosten lege ich bei.

Wie bereits oben angeführt beabsichtige ich mit der Vermietung keinen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen, sondern nur einen Kostenbeitrag für die Erhaltung zu erreichen.

Ich stelle daher den Antrag die betreffenden Bescheide ersatzlos aufzuheben, die Krankheitskosten über € 4.895,- im Rahmen einer Arbeitnehmerveranlagung zu berücksichtigen....“

Beigeschlossen waren folgende Rechnungen:

20. 9. 2010: Dachbodendämmung (2.600,00 €)

21. 7. 2010: Diverse Dacharbeiten (21.571,33 €)

12. 7. 2010: Diverse Dacharbeiten (23.829,60 €)

?: Weitgehend (in der elektronischen Vorlage) unleserliche Honorarnote eines Zahnarztes über 738.990 Forint, offenbar aus 2009

22. 4. 2009: Honorarnote eines Zahnarztes über 41.325 Forint / 145 Euro

9. 4. 2009: Honorarnote eines Zahnarztes über 14.250 Forint / 50 Euro

?: Weitgehend (in der elektronischen Vorlage) unleserliche Honorarnote eines Zahnarztes über 255.000 Forint, offenbar aus 2009

4. 6. 2009: Honorarnote eines Zahnarztes über 263.670 Forint / 1.034 Euro

Hierauf erließ das Finanzamt mit Datum 13. 6. 2013 folgenden Vorhalt an die Bf:

...Abschreibung Gebäude:

Auf Grund der Bestimmungen im § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG in der Fassung zum 1.1.2005 sind bei einem unentgeltlichen Erwerb der AfA-Bemessung der Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert. Daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden; für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden ist das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 109 zu § 6, VwGH 20.7.1999,98/13/0109).

Auf Grund der Angaben in der Berufung wird der Ertragswert wie folgt ermittelt:

| | |
|--------------------------|-------------|
| Jahresmietertrag ab 2007 | € 5.400,- |
| 15% Reparaturtangente | - € 810,- |
| Jahresreinertrag | € 4.590,- |
| Kapitalisierungsfaktor | 19,24 |
| Ertragswert | € 88.311,60 |
| 60% Grund u. Boden | € 52.986,96 |
| Fikt. Anschaffungskosten | € 35.324,64 |
| AfA 1,5% pro Jahr | € 529,86 |

Der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten von € 600.000,- zum Zeitpunkt des Beginnes der Vermietung im Jahr 2005 erscheint, unter Berücksichtigung des Ertragswertes, unrealistisch.

Um Stellungnahme wird gebeten.

Werbungskosten 2005:

*Instandsetzungsaufwand € 11.962,17 - betrifft dieser zur Gänze den vermieteten Teil?
Sollte dieser auch den privaten Teil betreffen, ist ein Anteil von 50% auszuscheiden.*

Aufgliederung der übrigen Werbungskosten € 3.049,25 - wurde der Privatanteil von 50% berücksichtigt?

Unter Berücksichtigung obiger Abschreibung ergibt sich für die Jahre ab 2007 pro Jahr ein Überschuss. Es liegt daher entgegen Ihren Angaben in der Berufung sehr wohl die Absicht vor, Überschüsse zu erzielen.

Krankheitskosten 2009:

Laut vorgelegter Unterlagen betragen diese € 5.127,-. Haben Sie diesbezüglich Ersätze erhalten? Wenn ja, in welcher Höhe.

Um Stellungnahme wird gebeten...

Da dieser Vorhalt nicht beantwortet wurde, erfolgte mit Datum 12. 7. 2013 eine Erinnerung durch das Finanzamt:

...Sie haben offenbar übersehen, den von Ihnen einzubringenden Vorhalt betreffend

- Abschreibung Gebäude*
- Instandsetzungsaufwand 2005*
- Krankheitskosten 2009*

vollständig und ordnungsgemäß ausgefüllt einzureichen.

Sie werden ersucht, dies bis längstens 31.07.2013 nachzuholen.

Falls Sie diesem Ersuchen nicht Folge leisten, kann gegen Sie gem. § 111 Bundesabgabenordnung eine Zwangsstrafe festgesetzt werden von 200,- Euro.

Gegen die Androhung der Zwangsstrafe ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Im Falle der Nichtbeantwortung des obigen Ergänzungersuchens wird die

- AfA mit € 529,86 pro Jahr angenommen*
- Wird vom Instandsetzungsaufwand 2005 ein Privatanteil von 50% angenommen*
- Können die Krankheitskosten 2009 nicht berücksichtigt werden, da anzunehmen ist, dass diesbezüglich Ersätze erhalten wurden.*

Mit Eingabe vom „01.06.2013“, beim Finanzamt eingelangt am 26. 7. 2013, wurde der Vorhalt folgendermaßen beantwortet:

...Zu Ihrem Ersuchen um Ergänzung vom 13.6.2013 erlauben wir uns, nachfolgende Ausführungen zu geben.

Sie erläutern, dass die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden können. Das ist grundsätzlich richtig, aber in den EStR RZ 6442a wird ausgeführt, dass bei Objekten, welche typisch der Privatnutzung dienen, der gemeine Wert dem Sachwert

entspricht. Als Beispiel wird da ein Einfamilienhaus angeführt und darunter wird wohl auch ein Zweifamilienhaus fallen.

Wir könnten uns allerdings vorstellen, das auch eine Ertragswertbeurteilung möglich ist, allerdings kann dann nicht die Miete berücksichtigt werden, die im Falle der Liebhaberei verrechnet wird, sondern es wird eine Miete zu berechnen sein, die objektiv erzielbar wäre.

Der vermietete Hausanteil beträgt rund 130 m² und die angesetzte Miete entspricht einem Quadratmeterpreis von € 3,46. Setzt man in der Berechnung einen adäquaten Mietzins (Hausanteil mit Garten) von zB € 10,- monatlich pro m², so ergäbe sich schon ein richtigerer Ertragswert. Weiters scheint uns ein Abzug von 60% für den Grundanteil wesentlich überhöht zu sein. Unter Berücksichtigung von € 10,-/m² und einem Anteil des Grund und Bodens m Ausmaß von 25% ergäbe sich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von € 191.341,80 und damit eine Abschreibung von € 2.870,13.

Berechnet man die fiktiven Anschaffungskosten unter Ansatz des Sachwertes, so ergäbe sich unter Ansatz eines Wertes von € 1.800,- pro m² der Nutzfläche so ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von € 212.670,90 und somit eine Abschreibung in Höhe von € 3.190,06.

Wir ersuchen Sie also, bei der Berechnung des steuerlichen Überschusses eine höhere Abschreibung zu berücksichtigen.

Die Instandsetzungsaufwendungen wurden für den Vollwärmeschutz (gesamtes Haus) zur Hälfte und mit den Arbeiten (Fliesen, Anschlüsse Küche und Bad für die vermietete Wohneinheit), die der vermieteten Wohneinheit zuzurechnen ist, zur Gänze berücksichtigt.

Auch bei den übrigen Betriebskosten wurden nur die Anteile der vermieteten Wohnung angesetzt.

Zusammenfassend ist nochmals zu sagen, dass es sich bei dem vermieteten Objekt um ein Zweifamilienhaus, unter der Adresse *****Adresse*****, handelt, welches geerbt worden ist.

Die zweite Wohneinheit wurde nie aus Gewinnerzielungsabsicht vermietet, sondern nur um die Kosten zu reduzieren,

Für die Krankheitskosten wurde durch die Krankenkasse eine geringfügige Refundierung geleistet, welche uns in den nächsten Tagen mitgeteilt wird und die wir Ihnen dann weiterleiten...

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. 10. 2013 wurden die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011 dahingehend abgeändert, dass

- 2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 185,39 € angesetzt wurden, denen in gleicher Höhe der Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 gegenüber stand;
- 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1.553,34 € angesetzt wurden:

- 2009 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 2.254,20 € und außergewöhnliche Belastungen vor Abzug des Selbstbehalts (1.462,08 €) von 4.895,00 € berücksichtigt wurden;
- 2010 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1.471,10 € angesetzt wurden;
- 2011 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 239,33 € angesetzt wurden, denen in gleicher Höhe der Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 gegenüber stand.

Begründend wurde hierzu vom Finanzamt ausgeführt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - Absetzung für Abnutzung:

Wurde ein Gebäude unentgeltlich erworben, das seit dem letzten entgeltlichen Erwerb noch nie zur Einkunftserzielung verwendet wurde, so ist - nach der 2005 geltenden Gesetzeslage – die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (in der 2005 geltenden Fassung) zu bemessen. Bis zur Veranlagung 2006 sind die tatsächlichen Anschaffungskosten oder der höhere gemeine Wert AfA-Bemessungsgrundlage, wobei gemäß lit. e bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage laut lit. d als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden können.

Das gegenständliche Objekt verfügt über zwei selbständige Wohneinheiten und stellt die Vermietung dieser Wohneinheiten eine sinnvolle Verwendung dar; es handelt sich somit um ein Ertragsobjekt, weshalb gemeiner Wert und fiktive Anschaffungskosten einander weitgehend entsprechen werden.

Bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eines der Vermietung dienenden Gebäudes durch Schätzung (§ 184 BAO) ist laut ständiger Rechtsprechung grundsätzlich dem Ertragswert der Vorzug zu geben (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122).

Beim Ertragswertverfahren werden die nachhaltig erzielbaren Jahreserträge herangezogen. Von dem sich ergebenden Jahresrohertrag sind Beträge für das Mietausfallrisiko und für laufende Instandhaltung abzuziehen. Der nunmehr festgestellte Reinertrag wird mit einem bestimmten Vervielfältiger, der sich aus dem Kapitalisierungszinsfuß und der Restnutzungsdauer ableitet, multipliziert (Lenneis, ÖStZ 1998, 572) .

Die Annahme von 10 €/m² als erzielbare Miete im Jahr 2005 ist nicht nachvollziehbar. Als nachhaltig erzielbare Mieteinnahmen zu Beginn der Vermietung (2005) können maximal 6,6 €/m² angenommen werden. Dieser Mietpreis wurde laut einem Bericht des Österreichischen Institutes für Wirtschaftsforschung über die Mietpreisentwicklung in Österreich seit 2005 im Durchschnitt bei befristeten Mietverträgen als freie und angemessene Miete für neuvermietete Hauptmietwohnungen privater Eigentümer - basierend auf Mikrozensusdaten der Statistik Austria - berechnet.

(Derzeit wird eine vergleichbare Immobilie in L***** mit 7,33 €/m² zur Vermietung angeboten).

Daraus ergibt sich folgende AfA-Berechnung:

| | | |
|---|---|--------------|
| Jahresrohertrag | | |
| 130 m ² a' € 6,60 | | € 10.296,00 |
| - 15 % | - | € 1.544,40 |
| Ertragswert (Kapitalisierungsfaktor 19,25): | | € 168.380,78 |
| 25% Grund und Boden | - | € 42.095,20 |
| Fiktive Anschaffungskosten | | € 126.285,59 |
| Gerundet | | € 126.300,00 |
| 1,5% AfA | | € 1.894,50 |

Zehntelabsetzungen :

Wenn die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten (=gemeinen Wert) zu Beginn der Vermietung berechnet wird, kann nicht gleichzeitig und zusätzlich eine Abschreibung von tatsächlichen Kosten (Zehntelabsetzungen von Umbauarbeiten und Instandsetzungen für Zwecke der „Vermietbarmachung“ zu Beginn der Vermietung) berücksichtigt werden, da diese Kosten bereits bei der Bewertung bzw. der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten des Mietobjektes eingeflossen sind und es sonst zu einer Doppelberücksichtigung käme.

Zehntelabschreibungen können nur für Reparaturen anerkannt werden, soweit sie nach Beginn der Vermietung erfolgt sind.

Die vom Finanzamt vorgelegte diesbezügliche „Rechtliche Würdigung“ entspricht inhaltlich der Begründung der Berufungsvorentscheidung mit folgender Ergänzung:

...Des Weiteren sind wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, darauf zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle iSd § 2 Abs 3 EStG zukommen. Liegt keine Betätigung im Sinne einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG vor, erübrigt sich eine Überprüfung nach den Gesichtspunkten der Liebhabereibeurteilung.

In diesem Sinne können Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Daher können meiner Meinung nach im konkreten Fall die Verluste aus der Vermietung/ die in den Jahren 2005 und 2006 wegen der fremdunüblichen Vermietung an den Neffen erwirtschaftet wurden nicht anerkannt werden.

=> 2005 und 2006 Stattgabe und Aufhebung (händ. Bescheide erforderlich)

Beigefügt war ein Ausdruck aus einer Presseinformation des WIFO „Die Mietpreisentwicklung in Österreich seit 2005“, wonach im Jahr 2005 im

Österreichdurchschnitt bei einem befristeten Hauptmietvertrag „freie und angemessene Mieten“ von 6,6 €/qm und im Jahr 2012 solche von 8,3 €/qm brutto vereinbart wurden.

Ferner war beigelegt ein Ausdruck aus www.immodirekt.at vom 24.9.2013, wonach ein Mietreihenhaus in sehr guter Wohngegend in L***** mit einer Wohnfläche von 150 qm und einer Grundfläche von 500 qm (6 Zimmer) zu einer Gesamtmiete von 1.375,00 € (7,33 €/qm) angeboten wurde.

Mit Eingabe vom 2. 12. 2013 wurde Vorlageantrag erhoben:

...Gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2011, die Anspruchszinsenbescheide 2005 bis 2009 und die Verspätungszuschläge 2007 bis 2010 wurde am 01.06.2013 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Wir stellen den Antrag, die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und eine mündliche Verhandlung anzuberaumen, zu der wir als Vertreter bzw. unser Mandant zeitgerecht zu laden wären.

Die Begründung wird nachgereicht...

Mit Eingabe vom 7. 12. 2013 wurde der Vorlageantrag ergänzt:

...Das Finanzamt ist bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten für das Zweifamilienhaus davon ausgegangen, dass es sich bei dem Objekt um ein typisches Vermietungsobjekt handelt und somit die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten entsprechend der Einkommensteuerrichtlinien anhand des Ertragswertes zu ermitteln ist.

Bei der Errichtung wurde aber damals sicherlich nicht die maximale erzielbare Bebauung vorgenommen, sondern es wurde eine Verbauung gewählt, die eine möglichst angenehme Privatnutzung ermöglicht.

Da Frau XY sich alleine die zu hohen Betriebskosten nicht leisten konnte und kann, hat sie sich entschieden, zwecks Kostenteilung eine Etage zu vermieten.

Unseres Erachtens ist nicht davon auszugehen, dass es sich bei dem vorliegenden Objekt um ein typisches Vermietungsobjekt handelt, weil die ursprüngliche Planung und Bebauung von einer reinen Privatnutzung ausgegangen ist.

Es ist also vorweg die Entscheidung zu treffen, ob eine Bewertung anhand des Sach- oder anhand des Ertragswertes zu erfolgen hat. Unseres Erachtens liegt kein typisches Mietobjekt vor, sondern eine Vermietung erfolgt nur aufgrund der Notwendigkeit eine Kostenreduktion zu erreichen. Daher ist also für eine Bewertung eher vom Sachwert auszugehen. Aufgrund der Lage und der allgemeinen Nachfragesituation handelt es sich um eine normale Marktgängigkeit.

Bei einer normalen Bebauung inklusive Umsatzsteuer ist von Neubauwert von zumindest € 2.4000,- pro verbauter Nutzfläche auszugehen.

Für die technische Alterung berücksichtigen wir einen Abschlag im Ausmaß von 25% und für die verlorene Individualität einen Abschlag von 10%. Somit verbleibt ein Sachwert ohne Berücksichtigung von Grundanteilen von € 1.560,-.

Auf die vermietete Fläche von rund 130 m² ergibt sich somit ein gemeiner Wert in Höhe von € 202.800,-.

Die fiktiven Anschaffungskosten multipliziert mit 1,5% ergeben eine jährliche Abschreibung von € 3.042,-.

Aber auch unter Annahme der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten anhand der Ertragswertes ergeben sich andere Werte, als die durch das Finanzamt ermittelt worden sind.

Erstens wird bei der Festsetzung des angeblich anzunehmenden Mietzinses von einer Größenordnung ausgegangen, die nicht zutreffend sein kann. Erstens liegt kein befristeter Mietvertrag vor und zweitens haben Hauptmietwohnungen in der Regel keinen Garten, der genutzt werden kann. Auf der einen Seite werden 25% für den Grundanteil abgezogen, auf der anderen Seite aber beim Mietzins keine Erhöhung für eine Gartennutzung angesetzt. Es ist somit klar erkennbar, dass das Finanzamt einfach nur Annahmen getroffen hat, die die Steuerpflichtige beachteiligen und nicht versucht hat, objektiv richtige Bewertungsgrundlagen zu finden.

Für die Mietausfälle und laufende Instandhaltung ist der angenommene Abschlag in Höhe von 15% sehr hoch und ist unseres Erachtens zu reduzieren.

Wir stellen den Antrag die fiktiven Anschaffungskosten entweder anhand des Sachwertes zu berechnen oder den Ertragswert durch einen Sachverständigen bewerten zu lassen...

Weitere Aktenteile legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zunächst nicht vor.

In der Ladung zur (ersten) mündlichen Verhandlung am 19. 3. 2014 trug das Gericht den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens auf, folgende Urkunden zur Verhandlung beizubringen:

- *Vollständige Überschussrechnungen für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2007 bis 2011, die die Einkünfteermittlung aus Sicht der jeweiligen Partei enthalten - betrifft beide Parteien.*
- *Unterlagen betreffend Lage, Alter, Größe und Zustand des Mietobjekts (Lageplan, Grundbuchsauszug, Bauplan, Baubewilligung, Benützungsbewilligung, allfällige Fotos, Einantwortungsbeschluss im Verlassenschaftsverfahren, usw) – betrifft die Beschwerdeführerin.*
- *Unterlagen betreffend den Wert des Grund und Bodens der Liegenschaft (Kaufpreissammlung des Finanzamts, Auskunft der Gemeinde, Auskunft von Immobilitentreuhändern, usw) – betrifft beide Parteien.*
- *Unterlagen betreffend den Wert der Liegenschaft einschließlich Grund und Boden (Kaufpreissammlung des Finanzamts, Auskunft der Gemeinde, Auskunft von Immobilitentreuhändern, usw) – betrifft beide Parteien.*
- *Unterlagen betreffend fremdüblich erzielbaren Mietzins für die vermietete Wohnung bezogen auf die konkrete Wohnung und nicht bloß allgemein auf Wohnungen in einem Bundesland (Auskunft von Immobilitentreuhändern, usw) – betrifft beide Parteien.*

- Die vollständigen Finanzakten – betrifft die belangte Behörde.

In der (ersten) mündlichen Verhandlung am 19. 3. 2014 legte der steuerliche Vertreter folgende Basisdaten für eine Schätzung der gegenständlichen Liegenschaft vor:

| | | | |
|--|-----------------------|-----------------------|-------------------|
| Wohnfläche geschlossen | 123,23 m ² | 7,50 €/m ² | 924,23 € |
| Balkon (Fläche direkt vor den Räumen) | 18,87 m ² | 3,75 €/m ² | 70,76 € |
| Terrasse (Flächenannahme der Alleinnutzung und Mitnutzung) | 50,10 m ² | 1,00 €/m ² | 50,10 € |
| Garten (Annahme Mitbenützung von 1/3 der Grundfläche) | 448,00 m ² | 0,50 €/m ² | 224,00 € |
| KFZ-Flächen Mitbenützung (Pauschal) | | | 80,00 € |
| Miete pro Monat | | | 1.349,09 € |

Der Neubauwert (ohne Außenanlagen) stellt sich folgend dar:

| Bezeichnung | Bemerkung | Baujahr | NFL | Ansatz Neubauwert | Neubauwert |
|-------------------|-----------------|---------|-----------------------------|---------------------------|---------------------|
| SUMMEN ► | | | 413,17 m² | exkl. Ust | 792.194,00 € |
| Top 1 Erdgeschoß | | | 123,23 m ² | 2.000,00 €/m ² | 246.460,00 € |
| Top 2 Keller | Wellnessbereich | | 170,73 m ² | 1.800,00 €/m ² | 307.314,00 € |
| Top 2 Dachgeschoß | | | 119,21 m ² | 2.000,00 €/m ² | 238.420,00 € |

Der Bauzeitwert unter Hinzurechnung des Bauzeitwertes der Außenanlagen stellt sich dar:

| Objekt | Neubauwert | verlorener Bauaufwand | Abschlag für Baualter | aufgestauter Sanierungs- bedarf | Bemerkung zu den Abschlägen | Bauzeitwert |
|-------------------|--------------|--------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|--|--------------|
| SUMMEN ► | 792.194,00 € | | | | | 550.829,60 € |
| Top 1 Erdgeschoß | 246.460,00 € | 5 % | 15 % | 0 % | vermietet | 197.168,00 € |
| Top 2 Keller | 307.314,00 € | 20 % | 40 % | 0 % | Wellnessbereich verliert rascher an Wert | 122.925,60 € |
| Top 2 Dachgeschoß | 238.420,00 € | 5 % | 15 % | 0 % | | 190.736,00 € |
| Außenanlagen | | | | | pauschal | 40.000,00 € |

Für die Mieteinheit Top 1 wurde ein Ertragswert unter abgezinster Grundwert gebildet und stellt sich der Verkehrswert derart dar:

| | | |
|--|--------|-----------------------|
| Ertragswert | Top 1 | 208.024,27 EUR |
| Bauzeitwert | Top 2 | 313.661,60 EUR |
| Außenanlagen (pauschaler Zeitwert) | | 40.000,00 EUR |
| Grundwert | gesamt | 193.536,00 EUR |
| Marktwert auf Ertragswertbasis | | 755.221,87 EUR |
| Marktwert auf Ertragswertbasis gerundet | | 760.000,00 EUR |

Unter Annahme, dass Bestandsfreiheit gegeben ist und der Verkehrswert auf Basis des Sachwertes gerechnet wird ergibt sich folgender Wert:

| | | |
|--|--------|-----------------------|
| Bauzeitwert | Top 1 | 197.168,00 EUR |
| Bauzeitwert | Top 2 | 313.661,60 EUR |
| Außenanlagen (pauschaler Zeitwert) | | 40.000,00 EUR |
| Grundwert | gesamt | 193.536,00 EUR |
| Marktwert auf Ertragswertbasis | | 744.365,60 EUR |
| Marktwert auf Ertragswertbasis gerundet | | 740.000,00 EUR |

Ein entsprechendes Gutachten werde in den nächsten Wochen vorgelegt.

Die beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gingen einvernehmlich davon aus, dass die fiktiven Anschaffungskosten für den Beginn der steuerlich anzuerkennenden Vermietung, also für das Jahr 2007, zu ermitteln seien.

Die Bf legte einen Datenträger mit Fotos des Hauses von außen und von innen vor und gab an, dass die Möblierung der vermieteten Wohnung im Wesentlichen von den Eltern unverändert geblieben sei, lediglich das Schlafzimmer und den Fitnessraum habe der Mieter neu eingerichtet.

Über Vorhalt durch den Vertreter des Finanzamtes gab der steuerliche Vertreter an, die Angabe in der Berufung, es werde unmöbliert vermietet, dürfte auf einen Kommunikationsfehler zurückzuführen sein.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass in der Berufung angeführt werde, dass die Vermietung das gesamte Untergeschoss betreffe, von einer Vermietung von Gartenteilen oder der Garagen sei in der Berufung ebensowenig wie von einer Möblierung der Wohnung die Rede. Es habe die ursprüngliche Angabe den höheren Wert der Glaubwürdigkeit für sich. Der Vorlageantrag sei erst Monate später erfolgt.

Vorgelegt wurde von der steuerlichen Vertretung eine Überschussrechnung für das gegenständliche Mietobjekt für die Jahre 2005 bis 2011. Dies sei die ursprüngliche Variante ohne Einbeziehung der Ergebnisse des Rechtsmittelverfahrens:

| Ergeschoß | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Einnahmen | | | | | | | |
| Miete | 2.616,00 | 2.616,00 | 4.050,00 | 5.400,00 | 5.400,00 | 5.400,00 | 5.400,00 |
| Ausgaben | | | | | | | |
| Kanal | 521,00 | 543,25 | 183,44 | | | | |
| Versicherung | 310,56 | 315,75 | | | | | |
| Müll | 46,98 | 52,98 | | | | | |
| Rauchfangkehrer | 79,02 | 40,38 | | | | | |
| Wasser | 127,88 | 256,01 | | | | | |
| Heizöl | 1.963,81 | | | | | | |
| Instandhaltung | | | 1.786,67 | 1.952,16 | 1.251,30 | 834,62 | 866,17 |
| Afa Haus | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 | 3.000,00 |
| Instandsetzungen | | | | | | | |
| 2005 | 626,45 | 1.196,22 | 1.196,22 | 1.196,22 | 1.196,22 | 1.196,22 | 1.196,22 |
| 2010 | | | | | | 1.200,02 | 2.400,05 |
| | 6.675,70 | 5.404,59 | 6.166,33 | 6.148,38 | 5.447,51 | 6.230,86 | 7.462,43 |
| | -4.059,70 | -2.788,59 | -2.116,33 | -748,38 | -47,51 | -830,86 | -2.062,43 |

Abschreibungsbemessung
fiktive Anschaffungskosten

Annahme : € 600.000,-

Grund € 200.000,-

Gebäude € 400.000,-

Hälfte vermietet

Abschreibung 200.000,00 1,5% 3.000,00

Nachträgliche Investitionen

2005

Umbau Eingang vermietete Wohnung

1.162,77 1,5%

Wärmezähler Heizraum

726,73 1,5%

28,34

Instandsetzung vermietete Wohnung:

Vollwärmeschutz, Fliesen, Fenster-

bänke, Außenleuchten nur Material

10.000,00 10%

Boden

1.090,09 10%

Malerarbeiten

545,05 10%

Anschlüsse Küche und Bad

327,03 10%

1.196,22

2007

keine Afa Zugänge nur Instandhaltungen

2008, 2009, 2011

2010

Neues Dach

Spengler

21.571,33 10%

Zimmerer

2.600,00 10%

Zimmerer

23.829,60 10%

2.400,05

48.000,93

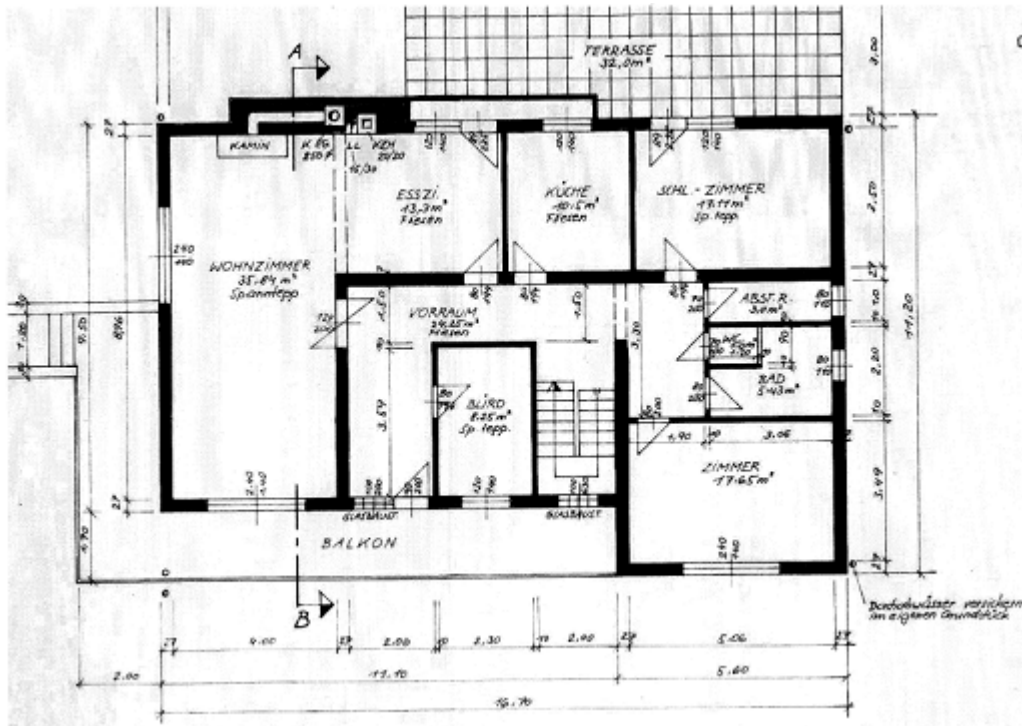
24.000,47 50%

20.000,39

4.000,08

| Instandhaltungen | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|------------------|----------|----------|----------|--------|--------|
| Lampen | 372,30 | 1.498,07 | 342,68 | 517,09 | 555,11 |
| Wickler Rolläden | 80,30 | | 80,41 | | |
| WC Garnitur | 60,44 | | | | |
| Gragentor | | | 344,10 | | |
| Möbel Bad | 461,36 | | | | |
| Regale | 153,94 | | | | |
| Karnisen | 97,21 | | | | |
| Plane | 31,47 | | | | |
| EDV | 26,00 | | 358,61 | 237,93 | 91,86 |
| Garten | 1003,3 | 908,18 | 250,99 | 159,20 | 438,4 |
| 50% | 501,65 | 454,09 | 125,50 | 79,6 | 219,2 |
| | 1.786,67 | 1.952,16 | 1.251,30 | 834,62 | 866,17 |

Der Bauplan für die vermietete Wohnung stellt sich folgendermaßen dar:



Das Finanzamt legte den kompletten FA-Akt vor.

Der steuerliche Vertreter beantragte, das von ihm vorzulegende Sachverständigengutachten zu würdigen und den Mieter Leopold P*****, Adresse wie die Bf, als Zeugen zum Inhalt des Mietvertrages, insbesondere der Möblierung der Wohnung zu vernehmen.

Das Finanzamt ersuchte, auch ihm eine Ausfertigung des Gutachtens zu übermitteln, damit das Finanzamt innerhalb von vier Wochen hiezu Stellung nehmen könne.

Die mündliche Verhandlung wurde auf den 9. 7. 2014 vertagt.

Aus dem Finanzamtsakt ergibt sich ergänzend zu den elektronisch vorgelegten Unterlagen, dass zufolge einer anonymen Anzeige wegen der Vermietung der Wohnung in einem Finanzstrafverfahren gegen die Bf, die bis dahin weder Einkünfte erklärt noch die Vermietung angezeigt hatte, Ermittlungen aufgenommen wurden. Infolge dieser Ermittlungen wurden dann die Steuererklärungen gelegt.

Das Finanzamt hat am 18. 1. 2013 ein umfassendes Ergänzungsersuchen an die Bf. gerichtet, welches aber nicht beantwortet wurde.

Laut Grundbuchsauszug ist die Liegenschaft 1.344 qm groß, wovon 193 qm auf die Baufläche und 1.151 qm auf den Garten entfallen. Die Bf ist seit 1980 zu 3/4 und seit 1992 zu einem weiteren Viertel auf Grund eines Schenkungs- bzw. Übergabevertrags Eigentümerin der Liegenschaft.

Mit Eingabe vom 2. 6. 2014 legte die steuerliche Vertretung das Schätzgutachten von Ing. Wolfgang D*****, allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilien, vom 21. 5. 2014 sowie die Steuererklärungen für die Streitjahre vor.

Zum Zustand des Gebäudes 2007 führt der Gutachter aus:

Das Haus stellte sich per Stichtag 01.01.2007 derart dar, dass der Zustand nahezu wie am Besichtigungstag (17.03.2014) gegeben war. Es war damals eine Dachdeckung vorhanden, welche 2009 erneuert wurde. Lt. Auskunft war die Fassade mit einer Wärmedämmung versehen. Diese Wärmedämmung wurde 2007 teilweise verstärkt sowie gesamt mit einem Edelputz versehen.

Die vermietete Wohneinheit im Erdgeschoss wird wie folgt beschrieben:

Vorraum Büro, Wohn- Esszimmer, Küche, 2 Schlafzimmer, Bad, WC, Abstellraum, Stiegenaufgang, Vorraum, Abstellraum, WC, Küche

Die Flächen betragen im Detail:

Wohnzimmer 35,84 qm, VR 24,45 qm, Küche 10,50 qm, Schlafzimmer 17,11 qm, AR 3,00 qm, WC 1,00 qm, Bad 5,43 qm, Büro 8,25 qm, Schlafzimmer 17,65 qm: Top 1 Erdgeschoß 123,23 qm

Zu den Marktwerten führt der Gutachter aus:

Ein direkter Vergleich (identische Lage, identische Größe, identische innere Struktur, etc.) kann nicht getätigt werden: Die erhobenen Vergleichswerte können nur in Relation zum bestehenden Objekt angesetzt werden. Die Basis dieser Vergleiche beruht auf durchschnittlichen Herstellkosten, erhobenen Verkaufspreisen pro Einheit (qm Nutzfläche). Der Vergleich ist somit ein indirekter.

Die Lage am Immobilienmarkt wurde in Fachkreisen besprochen. Auf Grund der Erfahrungen von Maklern wurde der Gesamtkaufpreis besprochen.

Beim Ansatz der Werte wurden die Informationen des Kaufpreisspiegels 2013, die Statistik der TU Wien (veröffentlicht in der Zeitschrift Gewinn) und die Erfahrungen von lokal tätigen Maklern zur Einschätzung des Grundwertanteiles herangezogen.

Aus den erhobenen Vergleichen wurden die ausreißenden Werte nicht berücksichtigt. Die Werte wurden in Fachkreisen besprochen und so dann in Ansatz gebracht.

*Die laut einer Studie der Technischen Universität Wien in der Zeitschrift "Gewinn" veröffentlichten Grundstückspreise für unaufgeschlossene Ein- beziehungsweise Zweifamilienhausgrundstücke für L***** liegen je nach Lage in einer Bandbreite von 126,00 EUR/qm bis 164,00 EUR/qm.*

Grundstückspreise 2007 lagen in einer Bandbreite von 119,00 EUR/qm - 157,00 EUR/qm, welche indexiert etwa den heutigen Grundstückspreisen entspricht...

Als Grundwert wurde (indexiert auf 2014) angesetzt:

| Grst. Nr. | Grundfläche | Grundwert- ansatz | Abschlag | Begründung Abschlag | Grundwert |
|----------------------------------|-------------|----------------------|----------|------------------------|--------------|
| SUMMEN ► | 1.344,00 m² | | | | 193.536,00 € |
| 672 Halfteanteil Halfteanteil | 672,00 m² | 160,00 €/m² | 10 % | Bebauung | 96.768,00 € |
| 672 Halfteanteil Halfteanteil | 672,00 m² | 160,00 €/m² | 10 % | Bebauung | 96.768,00 € |

| Bezeichnung | Grundwert | RND | Disk. Zinssatz | Bodenwertverzinsung | |
|-------------|---------------|-------------|----------------|---------------------|-------------|
| | | | | jährlich | monatlich |
| Grundwert | 96.768,00 EUR | 60,00 Jahre | 4,50 % | -4.354,56 EUR | -362,88 EUR |

Der vom Gutachter festgestellte Neubauwert (792.194,00 Euro für das gesamte Objekt, 246.460,00 Euro für das Erdgeschoss, indexiert auf 2014) und der vom Gutachter festgestellte Bauzeitwert (550.829,60 Euro für das gesamte Objekt, 197.168,00 Euro für das Erdgeschoss, indexiert auf 2014) entspricht der in der mündlichen Verhandlung vom 19. 3. 2014 vorgelegten vorläufigen Berechnung, ebenso der auf 2014 indexierte Ertragswert (Hauptmietzins Wohnfläche 924,23 Euro, insgesamt mit Balkon, Terasse, Gartenmitnutzung und KFZ-Abstellplatz 1.349,09 Euro).

Der Ertragswert wurde dann wie folgt ermittelt:

| Bezeichnung | NFL | Erträge | Annahme wenn leer | Zinssatz Kap. | Ausfalls- risiko | IH- Aufwand | sonst. Auf- wendungen | Spanne 1 |
|------------------------|-----------------|----------|-------------------------|------------------|---------------------|----------------|--------------------------|-------------|
| | m² bzw. Stk. | EUR | EUR/m² bzw. Stk. | % | % | % | EUR/m² bzw. Stk. | Jahre |
| Grundwert abgezinst | 672,00 | -362,88 | 0,00 | 4,50 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 60,00 |
| Wohnung | 123,23 | 1.349,09 | 11,00 | 4,50 | 5,00 | 0,40 | 0,00 | 60,00 |
| Barwert | Top 1 | | | | | | 208.024,27 EUR | |
| Ertragswert | | | | | | | 208.024,27 EUR | |

Bemerkt wurde hierzu:

Basis für die Ertragswertberechnung bilden die derzeitig bezahlten, auf Nachhaltigkeit allenfalls korrigierten Erträge. Hiervon werden die Bewirtschaftungskosten in Abzug gebracht und der auf diese Weise ermittelte mögliche jährliche Reinertrag kapitalisiert. Der Kapitalisierungszinssatz (RealNetto-Rendite) wird primär aus der Marktbeobachtung in spezifischer Anlehnung an die Art des Objektes abgeleitet und im Rahmen der vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfohlenen Bandbreite angesetzt.

Das Finanzamt gab hierzu mit E-Mail vom 16. 6. 2014 folgende Stellungnahme ab:

*Zum Schätzungsgutachten des Sachverständigen über den Verkehrswert des teilweise vermieteten Objektes in L***** zum Stichtag 1.1.2007 werden nachstehende Feststellungen bzw. Widersprüche vorgebracht:*

1.

Bei Ermittlung des Bauwertes (Pkt 3.3) wurde ein zu hoher Neubauwert (2.000,00 €/m² exkl Ust) zum Ansatz gebracht:

Beim Ansatz des Herstellungswertes ist von jenem fiktiven Kostenbetrag auszugehen, der für die Neuerrichtung der baulichen Anlagen zum Bewertungsstichtag aufgewendet werden müsste.

Der Richtpreis für Herstellungskosten beträgt laut Kranewitter Liegenschaftsbewertung in Niederösterreich im Jahr 2007, bei sehr guter-solider Ausstattung für Wohnzwecke max. 1.740,00 €/m² (inkl USt!)- Quelle Ing. Dkfm Peter Steppan.

2.

Das Gutachten enthält keinerlei Angaben auf welche Art und Weise bzw. nach welcher Methode die Alterswertminderung in Höhe der angesetzten 15% ermittelt wurde.

Nach Ansicht des Finanzamtes ergibt nachstehende Berechnung eine nachvollziehbare Darstellung des Bauzeitwertes der vermieteten Wohnung:

| Ermittlung des Bauwertes (Sachwertes) der vermieteten Wohnung Top 1 | | | | |
|--|-----------|---|--|------------|
| Richtpreis für Herstellungskosten NÖ 2007 | | | | |
| sehr gute- solide Ausstattung (inkl Ust) | | | | |
| nach Kranewitter €/m ² | 1.740,00 | | | |
| Nutzfläche f. Wohnzwecke (Top 1): | 123,23 | | | |
| Neubauwert zum Stichtag | | | | 214.420,20 |
| Abzug wegen Reparaturbedarf (siehe Kosten für Dachemuerung 2010 = 48.000,-€) | | - | | 24.000,00 |
| Abschlag verlorener Bauaufwand, unzeitgemäße Ausstattung | 0,05 | - | | 10.721,01 |
| | | | | 179.699,19 |
| abzügl. Altersabschlag | | | | |
| Bewertungsjahr | 2007 | | | |
| Baujahr | 1978/1979 | | | |
| n. gewöhnliche Nutzungsdauer Ein- und Zweifamilienhäus | 80 | | | |
| Alter des Gebäudes | 28 | | | |
| Restnutzungsdauer lt. Gutachten | 60 | | | |
| daher relatives Alter | 20 | | | |
| Alterwertminderung linear in % | 25% | - | | 44.924,80 |
| Bauzeitwert 2007 | | | | 134.774,39 |

Hinsichtlich des Ertragswertes der Wohnung wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen.

In der am 9. 7. 2014 fortgesetzten mündlichen Verhandlung gab der steuerliche Vertreter zunächst an, dass der Zeuge Leopold P***** aus gesundheitlichen Gründen verhindert sei. Diesbezüglich wurde ein nach Einsicht zurückgestellter Auszug aus der Ambulanzkartei des Landesklinikums Wr. Neustadt vom 1. 7. 2014 sowie eine Bestätigung des Zeugen vom 9. 7. 2014 betreffend Wohnungsnutzung vorgelegt:

... Ich bestätige jedoch, dass ich die Wohnung ... als Mieter bei Frau Elisabeth XY wie folgt übernommen habe bzw. mir Folgendes zur Verfügung steht:

Möblierte Zimmer:

Küche inkl. funktionierender Geräte

Wohnzimmer mit anschließendem Esszimmer und Kachelofen

Arbeitszimmer

Bad

WC

Abstellraum (leer)

Der 2. Schlafrum war mit einem Wohnzimmerschrank und einer Sitzgarnitur möbliert, Fr. XY hat diesen Raum jedoch auf meinem Wunsch hin, ausräumen lassen, um mir die Möglichkeit zu geben, dort einen Fitneßraum einrichten zu können.

Sämtliche Leuchtkörper waren und sind noch vorhanden.

Vorhänge in der Küche, Arbeitszimmer und Badezimmer waren und sind ebenfalls noch vorhanden.

Von mir gekaufte, neue Möbel und Vorhänge und Leuchtkörper
komplettes Schlafzimmer, samt Vorhängen.

Wohnzimmer und Eßzimmervorhänge

Fitneßgeräte und Leuchtkörper

Zu meiner weiteren Verwendung/Benutzung:

Einzelgarage

Autoabstellplatz

Gartenbenützung

Werkstattbenutzung

Saunabenutzung

(sollte Fr. XY das Hallenbad wieder in Betrieb nehmen, kann ich auch dieses kostenlos benutzen).

Im übrigen möchte ich noch hinzufügen, dass mich mit der Familie XY ein sehr freundschaftliches Verhältnis verbindet, ich mich in keinsten Weise als Mieter fühle, sondern als integriertes Familienmitglied behandelt werde. ...

Der von der Bf zur Verhandlung beigezogene Sachverständige Ing. Wolfgang D***** legte zu den auf das Jahr 2007 bezogenen Herstellkosten und dem damaligen Ertragswert folgende Übersicht vor:

Herstellkosten:

| | | | |
|-----|---------|--------|---------------|
| BKI | Jul. 07 | 110,00 | 1.710,73 €/qm |
| BKI | Mai 14 | 128,60 | 2.000,00 €/qm |

Ertragswert:

| | | | |
|-----|---------|--------|--------------|
| BKI | Jul. 07 | 110,00 | 177.936,73 € |
|-----|---------|--------|--------------|

| | | | |
|-----|--------|--------|--------------|
| BKI | Mai 14 | 128,60 | 208.024,27 € |
|-----|--------|--------|--------------|

Die Herstellkosten könnten für ein alternatives typisches Bauwerk ohne den Ausstattungen im Kellergeschoß und den sonstigen Luxusausstattungen des gegenständlichen Objekts indiziert auf Juli 2007 mit 1710,73 Euro/m² geschätzt werden.

Zur Höhe des Mietentgelts verwies Ing. D***** darauf, dass ihm ein schriftlicher Mietvertrag nicht vorgelegt wurde und ihm eine mündliche Auskunft über den Mietzins erteilt worden sei. "Mir wurde bei Auftragserteilung meiner Erinnerung nach ein Mietpreis von 1.000,00 € oder 1.200,00 € gesagt."

Es sei im Gutachten ein fiktiver Mietzins aufgrund von Vergleichsobjekten bzw. den Erfahrungen des Gutachters angesetzt worden.

Vom Richter gefragt, wie der Ertragswert anzusetzen sei, wenn der tatsächliche Mietpreis 450,00 € wäre: "Dann ginge der Ertragswert entsprechend hinunter."

Da in einem Zweifamilienhaus der Kündigungsschutz des MRG nicht greife und daher eine kurzfristige Kündigung möglich sei, wäre bei einer objektiven Ertragswertermittlung auch dieser Faktor zu berücksichtigen. Der objektive Ertragswert würde bei einer deutlich niedrigeren tatsächlichen Miete daher nicht deutlich sinken.

Unter Einbeziehung all der zur Nutzung des Mieters zur Verfügung stehenden weiteren Einrichtungen im Haus und Garten erschien nach Ansicht von Ing. D***** ein im Gutachten angenommener objektiver Mietzins von etwa 11,00 Euro / qm bezogen auf die Nutzfläche der Wohnung (1.349,09 Euro / 123,23 qm) typischerweise erzielbar.

Infolge des nichtvorhandenen Kündigungsschutzes könne innerhalb kurzer Zeit eine marktkonforme Vermietung erzielt werden.

Die Bf führte über Befragen durch den Richter aus, dass das Dach ursprünglich mit Welleternit gedeckt gewesen sei.

Der Sachverständige gab dazu an, dass der altersgemäß entsprechende Zustand des damaligen Daches bei der Ermittlung des Sachwertes im Pauschalabschlag seinen Niederschlag gefunden habe.

Für die Wohnung ohne Flächen außerhalb der Wohnung und den Wellnessbereich könne eine Quadratmetermiete zwischen 6,60 Euro und 7,50 Euro zutreffend gewesen sein, allerdings seien – wie im Gutachten ausgeführt – die zusätzlichen Einrichtungen zu berücksichtigen.

Vergleichsobjekte für die Wohnung allein gäbe es durchaus, diese könnten zu den angeführten Quadratmetersätzen vermietet werden, allerdings für das gegenständliche Objekt mit der besonderen Wellnessausstattung gäbe es keine Vergleichsobjekte.

Nach Erörterung der Sach- und Rechtslage mit den Parteien ergab sich, dass eine einvernehmliche Lösung des Rechtsstreits nicht in Sicht ist.

Weiteres Vorbringen seitens der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens wurde nicht erstattet.

Seitens der Parteien wurden wesentliche Interessen, die einer Veröffentlichung der Entscheidung in der FINDOK gemäß § 23 BFGG entgegenstehen, nicht bekannt gegeben.

Die Vertreterin des Finanzamtes beantragte, wie in den Beschwerdevereinsentscheidungen vorzugehen.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde abschließend die Stattgabe ihrer Beschwerde auf Grundlage des Schätzungsgutachtens von Ing. D***** beantragt.

Die Entscheidung blieb der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhaltsbezogen ist unstrittig, dass die Bf in den Streitjahren die im Erdgeschoss ihres von ihren Eltern 1980, 1984 und 1992 unentgeltlich erworbenen Zweifamilienhauses in L***** gelegene Erdgeschosswohnung vermietet hat, während der Rest des Hauses von der Bf genutzt wird.

Ebenfalls unstrittig ist die Höhe des behaupteten tatsächlich geleisteten Mietentgelts von 450,00 Euro.

Inwieweit über die Wohnung hinaus die Allein- oder Mitbenutzung weiterer Anlagen vertraglich entgeltlich eingeräumt wurde, steht nicht fest; tatsächlich nutzt der mit der Bf befreundete Mieter über die Wohnung hinaus Garage, Autoabstellplatz, den Garten, die Werkstatt und die Sauna.

Das Gericht sieht keinen Grund an der glaubwürdigen Angabe des Sachverständigen, ihm sei seiner Erinnerung nach von der Bf ein weit höheres Mietentgelt genannt worden, zu zweifeln. Dies kann entweder an einem tatsächlich gezahlten höheren Entgelt liegen oder daran, dass die Bf damit einen höheren erzielbaren Ertragswert dokumentieren wollte.

Das Finanzamt hat in der mündlichen Verhandlung zusätzliche Ermittlungen nicht beantragt. Das Gericht nimmt im Hinblick auf die ihm auferlegte Verfahrensökonomie (§ 6 Abs. 2 BFGG) und seine Entscheidungspflicht (§ 291 BAO) von weiteren amtswegigen Ermittlungen - der für die fortgesetzte Verhandlung geladene, von der Bf und nicht vom Finanzamt beantragte Zeuge war entschuldigt - Abstand.

Sofern das Finanzamt - etwa nach Einvernahme des Mieters durch die Finanzstrafbehörde, die dem Finanzamtsakt zufolge in Sachen Vermietung durch die Bf bereits Verfolgungshandlungen gesetzt hat - zur Feststellung gelangen sollte, dass von der Bf angegebene Mietentgelt sei unrichtig und der Mieter zahle tatsächlich seit 2007 eine höhere Miete, kann es einer derart neu hervorgekommenen Tatsache nach Maßgabe des Verfahrensrechts Rechnung tragen.

Unstrittig ist mittlerweile das Vorliegen einer Einkunftsquelle. Auf eine Gewinnerzielungsabsicht kommt es bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht an.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren somit allein die Höhe der Absetzung für Abnutzung.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 unter anderem, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 i. d. F. BGBl. I Nr. 100/2006 gehören zu den Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988). 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 zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 EStG 1988 zu berücksichtigen. § 13 EStG 1988 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9 EStG 1988) anzusetzen.
- c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9 EStG 1988) anzusetzen.
- 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 Anschaffungs- oder Herstellungskosten 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.

Verträge mit nahen Angehörigen finden für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Zunächst erfolgte eine Vermietung der 130 qm großen Wohnung an den Neffen zu einer Miete von 218 € / Monat (= 1,68 € / qm), ab Mai 2007 an einen Kollegen zu einer Miete von 450 € / Monat (= 3,46 € / qm).

Die vom Neffen verlangte „Miete“ beträgt weniger als die Hälfte der vom Arbeitskollegen verlangten Miete. Das Finanzamt hat das „Mietverhältnis“ mit dem Neffen daher zu Recht steuerlich nicht berücksichtigt; dies ist auch nicht strittig.

Anders verhält es sich mit der Vermietung an den Arbeitskollegen. Auch wenn dieser ein sehr freundschaftliches Verhältnis mit der Bf verbindet, wird in der Regel auf diese Vermietung die Angehörigenjudikatur nicht anwendbar sein (vgl. VwGH 26. 3. 2014, 2011/13/0036); Gegenteiliges hat die Bf auch nicht vorgetragen.

Das Gesetz enthält keine Vorschrift, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen sind (VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0079; VwGH 20. 7. 1999, 98/13/0109). Die Ansicht, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten auch am Ertragswert orientiere, weshalb bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht ausschließlich auf den Sachwert abgestellt werden dürfe, kann nicht als rechtswidrig erkannt werden. Es trifft wohl zu, dass im Ertragswert auch ein auf den Grund und Boden entfallender Entgeltsanteil enthalten ist. Dieser Umstand kann aber dadurch berücksichtigt werden, dass zunächst auch der Sachwert einschließlich des Bodenwertes angesetzt und erst aus dem aus Sach- und Ertragswert gebildeten arithmetischen Mittel ein geschätzter Anteil für Grund und Boden ausgeschieden wird (VwGH 17. 10. 2001, 2000/13/0157).

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten regelmäßig der Fall ist (VwGH 5. 10. 1988, 87/13/0075; VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0079; VwGH 27. 1. 1994, 92/15/0127; VwGH 20. 7. 1999, 98/13/0109, 0158), dann obliegt den Abgabenbehörden die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hierzu zählt die Verpflichtung der Behörde zur Wahl jener (gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann (VwGH 26. 6. 2007, 2004/13/0122).

Informationen zur Ermittlung des fiktiven Anschaffungswertes einer Liegenschaft können auch aus Verkaufspreisen vergleichbarer Liegenschaften gewonnen werden, wie dies der Verwaltungsgerichtshof - ungeachtet erkennbarer Präferenz für die Methode der Ertragswertermittlung - wiederholt zum Ausdruck gebracht hat (VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0079; VwGH 31. 5. 1994, 91/14/0098; VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0034). Verkaufspreise solcher Objekte, die dem zu beurteilenden Objekt in wesentlicher Hinsicht vergleichbar wären, können für die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten des Objektes einen wertvollen Beitrag leisten und können im Besonderen einer allein vom Ertragswert ausgehenden Schätzung auch eine wirksame Kontrolle und erforderlichenfalls

Korrekturhilfe bieten (VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132). Derartige Verkaufspreise konnten aber weder die Bf noch die belangte Behörde oder der Gutachter darlegen.

Das Finanzamt geht zuletzt von einem Jahresrohertrag von 6,60 € / qm (168.380,78 €, 25% Grund und Boden > 42.095,20 €) aus, die Bf von 10,00 € / qm (191.341,80 €, 25% Grund und Boden > 126.300,00 €), der von der Bf beigezogene Gutachter grds von 7,50 € / qm für die Wohnung plus verschiedenen werterhöhenden Faktoren (zu Details siehe das Gutachten) und gelangt unter Abzug des Grundwertanteils (362,88 Euro) bei Ansatz von Erträgen von 1.349,09 Euro, davon 924,23 Euro für die geschlossene Wohnfläche, zu einem Ertragswert von 208.024,27 Euro, was bezogen auf die Wohnung einer Quadratmetermiete von rund 11,00 € entspricht. In der mündlichen Verhandlung vom 9. 7. 2014 wurde dieser Ertragswert vom Sachverständigen für das Jahr 2007 auf 177.936,78 €, also eine Quadratmetermiete von rund 9,40 Euro bezogen auf die Wohnung, korrigiert.

Tatsächlich bezahlt wurden behauptetermaßen 450,00 Euro (= 3,46 Euro / qm).

Das Finanzamt stützt sich einerseits allgemein auf einen Durchschnittsquadratmetermietzins auf ganz Österreich im Jahr 2005 bezogen von 6,60 €/qm, andererseits auf ein tatsächliches Mietangebot von 7,33 €/qm im Jahr 2013 im selben Ort.

Die Bf lässt offen, wie sie auf den Wert von 10,00 € / qm kommt.

Der Gutachter gab an, Basis für die Ertragswertberechnung bildeten "die derzeit bezahlten, auf Nachhaltigkeit allenfalls korrigierten Erträge". In der mündlichen Verhandlung legte der Gutachter dar, dass ihm eine wesentlich höhere Miete als die tatsächlich gezahlte genannt wurde.

Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁵, 294 berichtet über Monatsmieten bei frei vereinbartem Mietzins in Niederösterreich 2007 bei Wohnungen über 60 qm und sehr gutem Wohnwert zwischen 5,4 und 8,8 Euro je Quadratmeter.

Der Sachverständige hat in der mündlichen Verhandlung angegeben, für Wohnungen ohne die zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten in der Lage der gegenständlichen seien Mietpreise zwischen 6,60 Euro und 7,50 Euro erzielbar gewesen.

Bf und belangte Behörde stimmen hinsichtlich einer Reparaturtangente von 15% (im Vorlageantrag wird die Höhe freilich bezweifelt) und einem Kapitalisierungsfaktor von 19,24 überein. Der Gutachter nimmt ein Ausfallsrisiko von 5% und IH-Aufwand von 0,4% sowie einen Kapitalisierungszinssatz von 4,5% - gerechnet auf 60 Jahre - an.

Die belangte Behörde geht mittlerweile von einem Anteil von Grund und Boden von 25% aus (42.095,20 Euro). Der Gutachter stellte einen Quadratmeterpreis von 160,00 Euro fest, was bei einem Abschlag für Bebauung von 10% und anteiligen 672 qm Grundfläche für die vermietete Wohnung einen anteiligen Grundwert von 96.768,00 Euro ergibt (jährliche Bodenwertverzinsung bei 4,5% und 60 Jahren: 4.354,56 Euro).

Die Bf verweist darauf, dass ein Zweifamilienhaus mit einem Einfamilienhaus zu vergleichen wäre und hier primär nicht ein Ertragswert, sondern der Sachwert heranzuziehen sei.

Diesen ermittelt die Bf mit 1.800 € / qm Nutzfläche (212.670,90 €) bzw. 1.560 € / qm Nutzfläche (202.800,00 €).

Das Finanzamt geht demgegenüber - mit *Kranewitter* - von einem anteiligen Quadratmeterwert für sehr gute Ausstattung im Jahr 2007 von 1.740 € / qm Nutzfläche aus, was einen Neubauwert von 214.420,20 € ergäbe. Nach Abzug wegen Reparaturbedarf (24.000,00 Euro) und 5% verlorener Bauaufwand bzw. unzeitgemäße Ausstattung (10.721,01 Euro) gelangt das Finanzamt zu einem Wert von 179.699,19 Euro und nach einem Altersabschlag von 44.924,80 Euro zu einem Bauzeitwert 2007 von 134.774,39 Euro.

Der Gutachter setzt hingegen - indexiert auf 2014 - einen Neubauwert 2.000,00 Euro / qm, somit von 246.460,00 Euro für die gesamte Wohnung an, berücksichtigt ebenfalls einen Abschlag für verlorenen Bauaufwand von 5%, sieht aber einen Altersabschlag von 15% und keinen aufgestauten Sanierungsbedarf vor. In der mündlichen Verhandlung wurde der Neubauwert grundsätzlich mit 1.710,73 Euro / qm angegeben. Der altersentsprechende Zustand des damaligen Daches sei im Pauschalabschlag berücksichtigt worden.

Zu den Werten im Einzelnen:

Für die Bewertung maßgebend ist der Beginn der tatsächlichen Vermietung, also das Jahr 2007.

Zum Sachwert:

Nach *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁵, 285, betrugen die Richtpreise für Wohngebäude in Niederösterreich im Jahr 2007 bei sehr guter Ausstattung zwischen 1.500 Euro und 1.740 Euro je qm.

Die Bf kann jedenfalls nicht beschwert sein, wenn das Finanzamt den von *Kranewitter* genannten höchsten Wert von 1.740 Euro je qm heranzieht.

Auch der von der Bf beigezogene Sachverständige geht bezogen auf das Jahr 2007 grundsätzlich von einem Neubauwert von 1.710,73 Euro je qm aus.

Soweit in der mündlichen Verhandlung auf den Wert der Wellnessausstattung im Keller verwiesen wird, ist zum einen festzuhalten, dass diese von Mieter nur teilweise genutzt wird und zum anderen offen ist, ob er vertraglich dazu berechtigt ist oder die Mitnutzung auf freundschaftlichem guten Willen der Bf beruht.

Unter Zugrundelegung eines Richtwertes von 1.740 Euro ergibt sich ein Neubauwert von 214.420,20 Euro für die gegenständliche Wohnung.

Beide Parteien sind sich hinsichtlich eines Abschlags von 5% für verlorenen Bauaufwand einig.

Während der Gutachter keinen Sanierungsbedarf sah, berücksichtigt das Finanzamt die anteiligen Kosten für die Neudeckung des Daches von 24.000 Euro. Angesichts der typischerweise langen technischen Lebensdauer eines Daches und mangels festgestellter Baumängel kann keine Notwendigkeit einer Dacherneuerung etwas über 30 Jahre nach Fertigstellung des Gebäudes bestanden haben. Das Dach mag optisch nicht "neu" ausgesehen haben, eine Beeinträchtigung seiner Funktionsfähigkeit wurde jedoch nicht festgestellt und stünde dies auch im Widerspruch zum mehrfach hervorgehobenen guten Gesamtzustand des Gebäudes. Wenn die Bf dennoch das Dach erneuert und die Dämmung verbessert hat, heißt dies nicht, dass im Jahr 2007 aufgeschobene Reparaturen im Umfang der späteren Dacherneuerung bestanden haben. Ein diesbezüglicher gesonderter Abschlag ist daher nicht vorzunehmen, die altersbedingte Abnutzung findet - wie dies auch der Gutachter in der mündlichen Verhandlung angegeben ist - ihren Niederschlag im allgemeinen Altersabschlag.

Das Finanzamt geht von einer gewöhnlichen Nutzungsdauer bei Ein- und Zweifamilienhäusern von 80 Jahren aus (siehe *Holzner/Renner/Ross/Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, 115) und gelangt bei einem Bauende im Jahr 1979 und einer Restnutzungsdauer laut Gutachten von 60 Jahren zu einer Alterswertminderung von 25%, während der Gutachter diese mit 15% ansetzt. Diese Alterswertminderung durch den Gutachter entspricht etwa der Alterswertminderung nach *Ross* bei einer Restnutzungsdauer von 60 Jahren und einer üblichen Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren (15,6%, *Holzner/Renner/Ross/Brachmann*, Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen²⁹, 872). Dieser Auffassung des Gutachters ist beizupflichten.

Nach Ansicht des Gerichts ergibt sich hieraus ein Sachwert der Wohnung von 173.144,31 Euro.

| | |
|-------------------------------|-----------------|
| Neubauwert (1.740 Euro je qm) | 214.420,20 Euro |
| Verlorener Bauaufwand 5% | -10.721,01 Euro |
| Zwischensumme | 203.699,19 Euro |
| Altersabschlag 15% | -30.554,88 Euro |
| Sachwert | 173.144,31 Euro |

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kommt es jedoch für Zwecke der Einkommensteuer weniger auf den Sachwert, sondern vor allem auf den Ertragswert an:

Die Tauglichkeit der Wertermittlung nach dem Ertragswert für vermietete Gebäude hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals zum Ausdruck gebracht (vgl. VwGH 5. 10. 1988, 87/13/0075; VwGH 20. 7. 1999, 98/13/0109, 0158; VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132). An dieser Beurteilung änderte sich auch dann nichts, wenn das vermietete Objekt der

äußeren Erscheinung nach den Charakter eines Ein- oder Zweifamilienhauses aufweisen sollte (VwGH 23. 5. 2007, 2004/13/0091).

Vorweg ist festzuhalten, dass ein schriftlicher Mietvertrag nicht existiert. Der Mieter zahlt nur eine pauschale Miete, die allfällige Nutzung weiterer Gebäude- und Grundstücksteile wird nicht gesondert abgegolten, sondern schlägt sich im Mietzins für die Wohnung nieder.

Tatsächlich erfolgt nach den Behauptungen der Bf eine Vermietung zu einem monatlichen Mietzins von 450,00 Euro (Jahresmiete 5.400,00 Euro). Dies entspräche einem Quadratmeterpreis für die Wohnung von rund 3,66 Euro, also weniger als die Hälfte der vom Gutachter allein für die Wohnung angenommenen 7,50 Euro / qm und weniger als einem Drittel der vom Gutachter insgesamt angenommenen 11,00 Euro / qm (bzw. - für 2007 - von rund 9,40 Euro / qm). In der mündlichen Verhandlung hat der Gutachter auch eingeräumt, dass bei einem tatsächlich weit niedrigeren Mietzins der Ertragswert in einem bestimmten Umfang niedriger anzusetzen wäre.

Das Finanzamt hält einen Quadratmeterpreis von 6,60 Euro für erzielbar.

Das Gericht hält im gegenständlichen Fall eine pauschale Monatsmiete von 1.000,00 Euro - das ist immerhin mehr als das Doppelte der tatsächlich gezahlten Miete und entspricht rund 8,13 Euro je qm - am Wohnungsmarkt, bezogen auf das Jahr 2007, für erzielbar, also eine Jahresmiete von 12.000,00 Euro (zuzüglich Betriebskosten). Damit sind alle von der Bf angeführten Mitnutzungen abgegolten, wobei es dahingestellt bleiben kann, inwieweit diese von der Bf auch anderen potenziellen Mietern angeboten würden.

Eine Monatsmiete einer Wohnung in einem Zweifamilienhaus in L***** von 1.349,09 Euro, wie dies der Gutachter annimmt, hält das Gericht für unrealistisch, da ein Zuschlag zur angenommenen Grundmiete für Balkon, Terasse, Gartenmitnutzung und KFZ-von über 400,00 Euro im Regelfall auf dem Markt, sofern nicht ein besonderes Interesse an derartigen Zusatzleistungen besteht, wenig wahrscheinlich erscheint. Der Gutachter konnte auch kein einziges Vergleichsobjekt mit einem derartigen Mietpreis (zu dem für den Mieter noch Betriebskosten sowie Strom und Heizung kommen) nennen. Es mag durchaus sein, dass ein derartiges Mietentgelt angemessen wäre, es erscheint dem Gericht unwahrscheinlich, dass dieses Entgelt auf dem Markt auch durchsetzbar wäre.

Mit der vom Gericht angesetzten pauschalen Monatsmiete wird den - verglichen mit anderen Teilen Niederösterreichs - höheren Mietpreisen im südlichen Niederösterreich rund um Wien und der sehr guten Ausstattung samt zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten Rechnung getragen, wobei allerdings L***** nicht mit Städten wie Mödling oder Baden vergleichbar ist.

Auf die allfällige Möblierung der Wohnung kommt es bei der Ermittlung des Ertragswertes eines Hauses bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes nicht an.

Von diesem Rohertrag (12.000,00 Euro) sind Instandhaltungskosten von 0,5% (60,00 Euro, vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 91, und den guten Zustand des Gebäudes; Gutachter: 0,4%) sowie ein Mietausfallsrisiko von 5% (600,00 Euro, vgl.

Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 91, und das Gutachten; bei einer einzigen Wohnung in einem Zweifamilienhaus wird das Risiko im oberen Bereich anzusiedeln sein) abziehen, zusammen also 660,00 Euro.

Hieraus ergibt sich ein Liegenschaftsreinertrag von 11.340,00 Euro.

Der anteilige Bodenwert (Grundwert) wurde vom Gutachter schlüssig anhand der ortsüblichen Kaufpreise bei einem Grundwertansatz von 160,00 Euro je qm abzüglich 10% Bebauungsabschlag mit 96.768,00 Euro angenommen. Er liegt damit deutlich über dem von Finanzamt zuletzt angenommenen pauschalen Wert von 42.095,20 Euro für Grund und Boden.

Der Gutachter ging von einem Liegenschaftszinssatz von 4,5% aus. Dies erscheint vertretbar (vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 94f, Zweifamilienhäuser: 3,5-4,0%).

Der Verzinsungsbetrag des Bodenwerts beträgt somit 4.354,56 Euro ($[96.768,00 \cdot 4,5]/100$, vgl. *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 92).

Hieraus ergibt sich ein Jahresreinertrag der baulichen Anlage der Wohnung von aufgerundet 7.000 Euro ($11.340,00 - 4.354,56 = 6.985,44$).

Unter Heranziehung der Tabelle XXII bei *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 320ff, ergibt sich bei einem Liegenschaftszinssatz von 4,5% und einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von 60 Jahren ein Vervielfältiger von 20,64.

Multipliziert mit dem Vervielfältiger von 20,64 ist der Ertragswert mit 144.480,00 Euro ($7.000,00 \cdot 20,64$) anzusetzen.

Der gegenständliche Fall ist dadurch gekennzeichnet, dass die Wertermittlung nach der Ertragswertmethode angesichts einer Bandbreite zwischen (behauptetem) tatsächlich bezahltem Mietzins von monatlich 450,00 Euro (noch dazu einschließlich der Überlassung auch der vorhanden gewesenen Möbel) und einem vom Gutachter der Bf angenommenen erzielbaren Mietzins von 1.349,09 Euro, also des Dreifachen des tatsächlich gezahlten Mietzinses, als alleinige Schätzungsmethode problematisch erscheint.

Das Gericht hält daher zur Absicherung der Schätzung die Einbeziehung auch des Sachwertes für erforderlich, und zwar im Hinblick auf den nach der Judikatur vorgesehenen grundsätzlichen Vorrang der Ertragswertmethode im Verhältnis eins zu zwei.

| | | |
|--------------------------|-------------------------|------------|
| Sachwert | $173.144,31 \times 1 =$ | 173.144,31 |
| Ertragswert | $144.480,00 \times 2 =$ | 288.960,00 |
| Zwischensumme | | 462.104,31 |
| geschätzter Verkehrswert | $462.104,31 / 3 =$ | 154.034,77 |

| | | |
|----------------------------|--|------------|
| aufgerundeter Verkehrswert | | 154.100,00 |
|----------------------------|--|------------|

Hieraus ergibt sich eine AfA von 2.311,50 (1,5% von 154.100,00) gegenüber 1.894,50 Euro laut Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes.

Eine AfA für die teilweise mitvermietete Möblierung war nicht anzusetzen. Diese wurde nicht beantragt. Das Gericht geht davon aus, dass mit Beginn der Vermietung 2007 die wirtschaftliche Nutzungsdauer der von den Eltern ererbten und später vom Neffen verwendete Möblierung bereits abgelaufen war; hierfür sprechen auch die dem Gericht vorgelegten Fotos.

Die angefochtenen Bescheide erweisen sich somit als rechtswidrig (Art. 134 Abs 1 Z 1 B-VG), diese sind gemäß § 279 BAO abzuändern:

| | |
|------------------|----------|
| AfA laut BVE | 1.894,50 |
| AfA laut BFG | 2.311,50 |
| Differenz zu BVE | 417,00 |

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Berufungsvorentscheidungen (Beschwerdevorentscheidungen) sind daher in den Streitjahren um jeweils 417,00 Euro zu vermindern.

Hieraus ergeben sich folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

| 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 |
|-----------|------------|------------|------------|-----------|
| -231,61 € | 1.136,34 € | 1.837,20 € | 1.054,10 € | -177,67 € |

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beigeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, im gegenständlichen Fall mit den ihm zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die entsprechenden Buchungen am Abgabekonto vorzunehmen.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen diese Entscheidung eine Revision nicht zulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da diese durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt ist und die gegenständliche Entscheidung eine Anwendung dieser Judikatur auf den hier zu beurteilenden Einzelfall darstellt. Tatfragen sind einer Revision nicht zugänglich.

