

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch BOD Steuerberatungs-GmbH, Europastraße 5, 6322 Kirchbichl, über die Beschwerden vom 21. Dezember 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 30. November 2015 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2013 sowie über die Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde hinsichtlich der Einkommensteuer 2009 bis 2013 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den Einkommensteuerbescheiden 2009 bis 2013 vom 30. November 2015 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieser Entscheidung.

II. Die Beschwerde hinsichtlich der Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2009 bis 2013 wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 gab der Beschwerdeführer am 26. Jänner 2011 betreffend seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an, dass die fiktiven Anschaffungskosten (KZ 9415) 100.000,00 Euro betragen würden und er stellte einen Antrag auf Verteilung von Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG. Die Vermietung führte zu negativen Einkünften in Höhe von 3.626,92 Euro.

Im vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 vom 22. Juli 2011 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dementsprechend festgesetzt.

Am 30. November 2015 wurde ein endgültiger Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 erlassen und die negativen Einkünfte nun mit 584,21 Euro berücksichtigt. Der beantragte Instandsetzungsaufwand wurde nicht gewährt und die Absetzung für Abnutzung (KZ 9500) mit 2.064,36 Euro festgesetzt.

Ebenfalls am 30. November 2015 wurden die endgültigen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012 und der Einkommensteuerbescheid 2013 erlassen.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2013 wurde mit Schreiben vom 17. Dezember 2015, eingelangt bei der Behörde am 21. Dezember 2015, durch den steuerlichen Vertreter Beschwerde erhoben. Begründend wurde auf den zu Recht geltend gemachten Afa-Satz von 2% verwiesen, da das Vermietungsobjekt nachweislich vor 1915 errichtet worden sei und die entsprechende kürzere Abschreibungsdauer der gängigen Verwaltungspraxis und der Richtlinienmeinung entspreche. Außerdem seien die Umbauarbeiten bei der Einkünfteermittlung nur im Rahmen der geltend gemachten Instandsetzungsaufwendungen, nicht jedoch bei der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten berücksichtigt worden. Diese seien mit der Ertragswertmethode auf Basis von nachhaltigen Mieteinnahmen von 12.000,00 Euro berechnet worden, die erzielten nachhaltigen Mieteinnahmen würden jedoch mindestens 20.000,00 Euro jährlich betragen.

Am 31. Jänner 2018 wurden Beschwerdeentscheidungen betreffend die Jahre 2009 bis 2013 erlassen und die ursprünglichen Bescheide insoweit abgeändert, dass die Höhe des Abschreibungssatzes auf 2% erhöht wurde. Diese Bescheide wurden am 5. Februar 2018 zugestellt.

Am 1. März 2018, eingelangt bei der Behörde am 2. März 2018, stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag. Ergänzend wurde ausgeführt, dass der Prognoserechnung aus dem Jahr 2011 nur reduzierte Einnahmen aus den Jahren 2009 und 2010 vorgelegen seien, da noch umfangreiche Sanierungsmaßnahmen in diesen Jahren stattgefunden hätten und daher eine Einnahmenerzielung nur bedingt möglich gewesen sei. Diese Prognoserechnung diene der Überprüfung und vorsichtigen Schätzung, ob es sich hier um eine steuerpflichtige Einnahme oder um Liebhabereitähigkeit handle.

Die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten ohne Berücksichtigung der getätigten Instandsetzungsmaßnahmen weiche massiv von den tatsächlichen Gegebenheiten ab. Wie sich in den Folgejahren bestätige, seien die Einnahmen nach den Anlaufjahren wesentlich höher anzusetzen. Die heutigen Überschüsse von über 20.000,00 Euro jährlich seien zum Teil auch durch die Instandsetzungsaufwendungen erzielbar. Daher werde beantragt, die fiktiven Anschaffungskosten ab Vermietungsbeginn im Jahre 2009 mit 100.000,00 Euro anzusetzen und zusätzlich die Instandsetzungsmaßnahmen, die in den Jahren 2009 und 2010 getätigt wurden, im Zuge der Zehntel-Absetzung bzw. ab 2016 über insgesamt 15 Jahre verteilt zu akzeptieren.

Würden lediglich 100.000,00 Euro fiktive Anschaffungskosten für die Abschreibungsbasis, ohne Aufwendungen für die Instandsetzung angesetzt werden, müsste in Anbetracht der heutigen Ertragszahlen festgestellt werden, dass diese seinerzeit zu niedrig berechnet worden seien. Der Gebäudewert vor Instandsetzung wäre lediglich mit 35.020,61 Euro angesetzt gewesen, was nicht den Gegebenheiten entspreche, da das Gebäude vor der Vermietung bewohnt gewesen sei und daher auch regelmäßig instandgehalten worden sei.

Ein beigelegtes Gutachten zur Liegenschaftsbewertung mit Stichtag 21. Februar 2018, das den aktuellen Gebäudewert betreffend die Vermietung mit 223.619,80 Euro beziffere, bestätige den höheren Wert des Gebäudes, als der mit den verminderten Einnahmen berechnet worden sei.

Weiters wurde eine neue Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis 2017 mittels dem vereinfachten Ertragswertverfahren vorgelegt.

Aufgrund eines Vorhaltes des Gerichtes führte der Beschwerdeführer durch seinen steuerlichen Vertreter nochmals wie im Vorlageantrag aus und gab an, dass die fiktiven Anschaffungskosten abzüglich der als Instandsetzung geltend gemachten Aufwendungen zu einem unrealistisch niedrigen Wert führen würden und weit unter dem Betrag liegen würde, den ein Erwerber für das unsanierte Gebäude hätte aufwenden müssen.

Das Gebäude liege auf der Parzelle ***Nummer*** und sei per Schenkungsvertrag aus dem Jahr 2008 von seiner Mutter übergeben worden. Vor der Schenkung sei das Gebäude von der Geschenkgeberin nur für private Zwecke und nicht für die Einkünfteerzielung verwendet worden.

Erste Einnahmen seien im Dezember 2009 erzielt worden. Die entsprechenden Belege würden wegen dem Ablauf der Belegaufbewahrungspflicht nicht mehr vorliegen, aus dem Erlöskonto der Buchhaltung seien jedoch die Bareinnahmen ersichtlich.

Da das Gebäude von der Rechtsvorgängerin nur für private Zwecke verwendet worden sei und der Beschwerdeführer es nach seinem unentgeltlichen Gebäudeerwerb erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet habe, seien zur Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen. Als AfA-Satz dürften 2% angesetzt werden, da das Gebäude nachweislich vor 1915 errichtet worden sei. Dies sei vom Finanzamt auch anerkannt worden. Strittig sei lediglich, ob zusätzlich die geltend gemachten Instandsetzungs-Zehntel anzuerkennen seien.

In den gegenständlichen Einkommensteuererklärungen seien die AfA auf Basis von fiktiven Anschaffungskosten iHv 100.000,00 Euro angegeben worden. Bei der Ermittlung dieser Anschaffungskosten sei von den Einkünfterwartungen vor den Umbauarbeiten ausgegangen worden. Diese Berechnung sei von Finanzamt auch anerkannt worden. Zusätzlich seien die Instandhaltungs-Zehntel der tatsächlich angefallenen Umbaukosten geltend gemacht worden.

die tatsächlich höheren Miteinnahmen von 20.000,00 Euro bezeugen, dass durch die Umbauarbeiten höhere Miteinnahmen erzielt worden wären. Im letzten abgeschlossenen Kalenderjahr 2023 seien bereits Miteinnahmen von 30.000,00 Euro erzielt worden. Dies würde einer Umsatzrendite von 30% entsprechen und würde den objektiven Marktgegebenheiten widersprechen.

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens sei eine neue Berechnung vorgelegt worden. Auf Basis der tatsächlichen Werte aus dem Jahr 2017 würden sich daher weit höhere fiktive Anschaffungskosten ergeben.

Sämtliche Instandsetzungsaufwendungen 2009 verfolgten vor Vermietungsbeginn, sämtliche Instandsetzungsaufwendungen 2010 wurden 2009 durchgeführt. Bei den angegebenen umfangreichen Sanierungsmaßnahmen handelt es sich um diese Instandsetzungsaufwendungen 2010.

Der höhere Abschreibungssatz von 2% beruhe nicht auf ein Gutachten, sondern auf der Tatsache, dass das Gebäude vor 1915 errichtet worden sei. Das Finanzamt habe dieses auch anerkannt.

Das gegenständliche Vermietungsobjekt, Ferienhaus *****Name*****, verfüge über eine vollausgestattete Küche und sie stets ohne Frühstück vermietet worden. Die Endreinigung sei gegen eine zusätzliche Gebühr übernommen worden. Den Internetauftritt teilte sich das gegenständliche Ferienhaus stets mit dem Gästehaus.

Aufgrund eines weiteren Vorhaltes des Gerichtes führte der Beschwerdeführer noch aus, dass drei Grundstücke in einer Grundparzelle zusammengeführt wurden, darunter auch das von seiner Mutter geschenkte im Ausmaß von 229 m². Der Beginn der Vermietung sei im Dezember 2009 erfolgt. Ohne Sanierung und als Dauervermietung wäre aufgrund der bestehenden Freizeitwohnsitzwidmung eine monatliche Miete von Euro 1.000.-, somit Euro 12.000.- im Jahr, erzielbar gewesen. Die Mutter hat das Gebäude Verwandten und Bekannten zu Gratiswohnzwecken überlassen, nicht vermietet. Vor dem Umbau sei das Gebäude ein „Schmuckstück“ gewesen und laufend instandgehalten worden. Das Dach, der Kamin, der Balkon, die Böden und auch die sanitären Anlagen (ein Bad und eine Toilette) seien schon früher ausgetauscht worden. Vor dem Umbau verfügte das Gebäude über einen Kachelofen in der Stube und einen Ofen in der Küche. Im Zuge des Umbaus wurde es an das örtliche Fernwärmenetz angeschlossen, im Erdgeschoss Bodenheizung und im Obergeschoss Heizkörper installiert.

Mit dem Schreiben vom 21. Dezember 2015 wurde auch Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2009 bis 2013 vom 30. November 2015 erhoben und auf die rechtswidrig festgesetzten Einkommensteuernachzahlungen verwiesen. Nachdem mit Beschwerdevorentscheidung vom 1. Februar 2018 die Beschwerde als unbegründet

abgewiesen wurde, stellte der Beschwerdeführer ebenfalls mit Schreiben vom 1. März 2018, eingelangt bei der Behörde am 2. März 2018, den Vorlageantrag gemäß § 264 BAO.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag vom ***Datum 1*** wollte die Mutter des Beschwerdeführers, Frau ***Name Mutter***, das Grundstück mit der Grundstücksnummer .***Nummer*** im Ausmaß von 229m² dem Beschwerdeführer schenken, damit dieser Grenzveränderungen vornehmen und Baumaßnahmen setzen kann. Da der Landesgrundverkehrsreferent gegen den Rechtserwerb bewilligenden Bescheid der Grundverkehrsbehörde Berufung eingebracht hat und man das Berufungsverfahren nicht abwarten wollte, wurde mittels dem Schenkungsvertrag vom ***Datum*** nicht nur die Grundstücksnummer .***Nummer*** sondern der gesamten Gutsbestand der Liegenschaft in ***Einlagezahl*** (Gesamtfläche 11.233 m²) übertragen (siehe Schenkungsvertrag vom ***Datum***).

Vor der Schenkung wurde das Gebäude samt Grundstück, das sich in ***Ort 1*** befindet, von der Mutter nicht entgeltlich vermietet (siehe Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2024). Die Mutter wohnte in einem anderen Ort, nämlich in ***Ort 2*** (siehe ZMR Auszug betreffend die Mutter).

Bei dem gegenständlichen Objekt handelt es sich um einen alten, kleinen Bauernhof, bestehend aus Wohnteil mit Stall. Der Stall wurde bereits 2007 abgerissen und ein neuer Stall für vier Pferde gebaut. Der Wohnteil – der vordere Teil - wurde dann im Jahr 2009 komplett ausgehöhlt, thermisch saniert, modernisiert und restauriert (siehe Gutachten Liegenschaftsbewertung vom 26. Februar 2018, Seite 3). Der gesamte Umbau erfolgte im Jahr 2009 vor Vermietungsbeginn, im Jahr 2010 gab es keine Sanierungsarbeiten mehr (siehe Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. August 2024). Bis zur Umbau gab es einen Kachelofen in der Stube und einen Ofen in der Küche. Im Zuge des Umbaus wurde das Gebäude an das Fernwärmenetz angeschlossen und im Erdgeschoss eine Bodenheizung und im Obergeschoss Heizkörper installiert (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2024). Im Detail wurde die Fassade gedämmt und verputzt, innen verputzt und der Fußboden gedämmt (siehe Rechnung ***Name 1*** vom 2. November 2009). Es wurde neue Fenster eingebaut und der Haustürstock ausgetaucht (siehe Rechnungen ***Name 2*** vom 25. und 26. Jänner 2010). Weiters wurde die Balkonbrüstung größtenteils erneuert bzw. in einem kleineren Bereich saniert und weitere Arbeiten (Dämmung, Dampfbremse...) an der Fassade vorgenommen (siehe Rechnung ***Name 3*** vom 8. Februar 2010). Es wurden die sanitären Anlagen erneuert bzw. ein zweites Bad und eine zweite Toilette eingebaut. Ein Bad beinhaltet eine Dusche und das zweite eine freistehende Badewanne (siehe Rechnung ***Name 4***

vom 31. Dezember 2009 sowie Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 25. November 2024).

Die Ferienwohnung besteht aus einem Appartement für sechs Gäste mit zwei Bädern, einer Küche, einer Stube und drei Schlafzimmer auf neuesten Stand. Sie ist 111,67 m² groß (siehe Gutachten Liegenschaftsbewertung vom 26. Februar 2018, Seite 3 und Seite 6).

Die Vermietung erfolgte erstmalig am 25. Dezember 2009 (siehe Angaben in den Vorhaltsbeantwortung vom 13. August und vom 25. November 2024 sowie dem Erlöskonto Pensionen).

Erst durch diese Umbauarbeiten wurde die Vermietung als Ferienappartement und damit die Erzielung von Einkünften möglich.

Die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes betragen Euro 100.000.- (siehe Unterlage Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten für das Gebäude als Beilage im Schreiben der Beschwerdeführerin vom 21. Juni 2011).

Es kommt die gesetzliche Nutzungsdauer bezüglich des Gebäudes zur Anwendung.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich auf die jeweils aus den in Klammern angeführten Beweismittel, die im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten.

Aufgrund der umfangreichen Umbauarbeiten vor allem im Bereich der Fassade bzw. Fassadendämmung und dem Austausch der Fenster und dessen, dass außer einem Kachelofen in der Stube und einem Ofen in der Küche keine Heizung sich in dem Gebäude befunden hat, geht das Gericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass das Gebäude vor dem Umbau nicht vermietbar gewesen ist. Der Beschwerdeführer hat in Bezug auf den Zustand des Gebäudes vor den Umbauarbeiten nur Behauptungen aufgestellt. Eine Vermietung des Gebäudes im Jahr 2009 vor Umbauarbeiten um Euro 1.000.- wurde vom Beschwerdeführer nur behauptet und ist nicht nachvollziehbar und glaubwürdig. Gleiches gilt für die Angaben zur gelegentlichen unentgeltlichen Überlassung an diverse Bekannte und Verwandte. Eine dauerhafte Bewohnbarkeit des Gebäudes wurde vom Beschwerdeführer auch nicht angegeben. Erst durch die Umbauarbeiten, die wie der Beschwerdeführer im Rahmen der Vorhalte eingestehen musste, alle vor dem Vermietungsbeginn durchgeführt wurden, ist daher das Gebäude vermietbar geworden und war erst damit die Erzielung von Einkünften möglich.

Bezüglich der fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes ist für das Gericht der erste Ansatz durch den Beschwerdeführer mittels Ertragswertverfahren vom Juni 2011 nachvollziehbar und glaubwürdig. Der Stichtag zum Bewerten des Gebäudes ist der Vermietungsbeginn. Der Ansatz der jährlichen Mieteinnahmen wurde aufgrund der bis zum Erstellen der Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten getätigten Einnahmen des Jahres 2010 in Höhe von Euro 7.926,80 auf eine geschätzte Jahresmiete hochgerechnet. Zusammen mit der Prognoserechnung ergibt sich ein schlüssiges Bild. Aufgrund der Verwendung als Ferienappartement und damit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist der Ertragswertmethode der Vorrang zu geben. Den Ausführungen des Beschwerdeführers, dass für die Prognoserechnung und Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unterschiedliche Ansätze der Mieteinnahmen heranzuziehen seien, kann nicht gefolgt werden, da damit unterschiedliche steuerliche Auswirkungen beeinflusst werden könnten. Auch die Prognoserechnung soll die tatsächlichen Verhältnisse widerspiegeln. In der Beschwerde wurden dann wiederum nachhaltige Mieteinnahmen von mindestens Euro 20.000.- jährlich ohne Angabe einer Begründung oder Unterlagen nur behauptet. Im Vorlageantrag gab der Beschwerdeführer auch an, dass umfangreichen Sanierungsarbeiten im Jahr 2010 zu einer nur bedingten Einnahmenerzielung geführt hätten. Dies Angaben widerrief der Beschwerdeführer in den Vorhaltsbeantwortungen und gestand ein, dass sämtliche Umbauarbeiten vor Vermietungsbeginn im Dezember stattgefunden haben. Die Rechnungslegung erfolgte teilweise jedoch erst 2010. Auch kann den Angaben des Beschwerdeführers, dass wenn man von den fiktiven Anschaffungskosten die Aufwendungen abziehe, zu einem zu geringen Gebäudewert führen würde, kann nicht gefolgt werden. Im gegenständlichen Fall wurde das Gebäude sehr aufwendig und hochwertig umgebaut und beispielsweise ein zweites Bad mit freistehender Badewanne und eine zweite Toilette eingebaut. Würde man den Ausführungen des Beschwerdeführers folgen, so würde der Gebäudewert von der Höhe der Umbauarbeiten abhängen und damit wie aufwendig und hochwertig dieser Umbau stattfindet. Eine solche Bewertung ist für das Gericht nicht schlüssig und nachvollziehbar. Die neuerliche Bewertung im Vorlageantrag wurde außerdem aufgrund der Basis für 2017, somit acht Jahre später, erstellt. Auch dem beigelegten Gutachten ist nach Ansicht des Gerichtes nicht zu folgen. Dieses Kurzgutachten wurde zum Stichtag Februar 2018 erstellt und damit neun Jahre nach Vermietungsbeginn. Auch stimmt aufgrund der Zusammenlegung von Grundstücken die Grundstücksfläche nicht und es erfolgte keinerlei Begründung der Ansätze bzw. ihrer Höhe der zugrunde gelegten Parameter.

Auch betreffend der vom Beschwerdeführer begehrten von der gesetzlichen Regelung abweichenden Nutzungsdauer verwies der Beschwerdeführer nur auf die Anerkenntnis durch die Behörde im Zusammenhang mit dem Alter des Gebäudes, ein Gutachten übermittelte er nicht.

Nach dem Gesamtbild dieser Verhältnisse ging das Gericht in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die fiktiven Anschaffungskosten und der Nutzungsdauer aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) lautet in der für Schenkungen nach dem 31. Juli 2008 geltenden Fassung (Fassung vom 27.6. 2008 bis 30.12.2010 BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008) auszugsweise:

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

...

8. 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 zugrunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

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

c) Wird ein sonstiges Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) 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 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.

...

Das Gesetz ordnet bei unentgeltlichen Erwerb die Fortsetzung der Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers an. Die vom Rechtsvorgänger vorgenommene Absetzung für Abnutzung soll hinsichtlich Bemessungsgrundlage und Betrag nach Art einer „Buchwertfortführung“ bis zur Vollabschreibung fortgesetzt werden (siehe ErlRV zum SchenkMG 2008). Es soll damit eine

„Mehrfachabschreibung“ vermieden werden (zumal nach dem Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer regelmäßige unentgeltliche Übertragungen mit jeweiliger Aufwertung naheliegend gewesen wären). Das Gesetz geht somit vom Bild einer ununterbrochenen Verwendung des Wirtschaftsgutes für außerbetriebliche Einkünfte aus („durchgehende Vermietung“) aus (siehe Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Kommentar zum EStG (21. Lfg 2020) Im Gesetz angeführte Werbungskosten Rz 149).

Nach dem Gesetzeswortlaut sind von der Bestimmung des lit. d nur die entgeltlichen Erwerbe umfasst. Bei unentgeltlichen Erwerben von Liegenschaften wäre lit. b anzuwenden, was bedeuten würde, dass die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortgesetzt werden müsste. Nach dem Sinn dieser Bestimmung 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. Maßgeblich sind die Wertverhältnisse zum Zeitpunkt der erstmaligen Einkünfterzielung (siehe Jakom/Ebner EStG, 2024, § 16 Rz 41).

Nach der vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012 geltenden Rechtslage war der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten nur dann möglich, wenn das Grundstück vom Steuerpflichtigen angeschafft und noch nicht zur Einkünfteerzielung genutzt worden war bzw. allenfalls auch bei unentgeltlichen Erwerb mit vorheriger ausschließlicher privater Nutzung (siehe VwGH 22.2.2024, Ra 2022/13/0086).

Im gegenständlichen Fall sind daher der Bemessung für die Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung im Dezember 2009 anzusetzen.

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.

Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft ist durch einen Schätzungsakt vorzunehmen. Das Gesetz regelt nicht, wieder dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll.

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten regelmäßig der Fall ist, dann obliegt den Abgabenbehörden die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hierzu zählen die Verpflichtungen 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, zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteiengehörs und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse (vgl. das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 2006, 2002/13/0073, mwN).

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert, weswegen eine Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode als zulässig angesehen wird (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075, 20.7.1999, 98/13/0109).

Auch wenn fiktive Anschaffungskosten nur geschätzt werden können, jeder Schätzung ein gewisses Ausmaß an Ungenauigkeit anhaftet und auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften und bei Heranziehung sachangemessener Schätzungsmethoden unter Einhaltung ihrer Prinzipien Ungenauigkeiten in Kauf genommen werden müssen, steht die Heranziehung einer bestimmten Schätzungsmethode der Behörde grundsätzlich frei. Der VwGH stellte fest, daß das Gesetz keine ins einzelne gehende Vorschrift enthalte, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen sind. Es gelten daher die diesbezüglichen allgemeinen Vorschriften der BAO (VwGH 5.10. 1988, 87/13/0075).

Werden Instandsetzungsmaßnahmen vor dem „fiktiven“ Erwerb getätigt, fließen diese in die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten mit ein, da Instandsetzungsaufwendungen den Nutzwert des Gebäudes wesentlich erhöhen bzw. die Nutzungsdauer des Gebäudes wesentlich verlängern. Nur dadurch ist die Erzielung dieser Einkünfte aus dem Ferienappartement überhaupt möglich. Die durch die Appartementvermietung höheren Einkünfte führen im Ertragswertverfahren wiederum zu höheren fiktiven Anschaffungskosten. Das ist auch der Grund, wieso eine zusätzliche Berücksichtigung dieser Instandsetzungsaufwendungen ausgeschlossen ist. Diese zusätzliche Berücksichtigung würde nach Ansicht des Gerichtes zu einer doppelten Berücksichtigung führen. Zusätzliche Absetzungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 wären nur bei Instandsetzungsaufwendungen zu berücksichtigen, die nach dem Vermietungsbeginn erfolgen würden. Dies war in der gegenständlichen Beschwerdesache nicht der Fall. Es sind keine zusätzlichen Instandsetzungsaufwendungen zu berücksichtigen.

Auf Basis der in freier Beweiswürdigung getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gelangt das Gericht vor diesem rechtlichen Hintergrund zum Ergebnis, dass die erste Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von Euro 100.000.- mit Vermietungsbeginn und damit nach dem Umbau schlüssig und nachvollziehbar ermittelt wurden und daher die Basis für die Abschreibung bilden.

Die in lit. e des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 angeführte jährliche Nutzungsdauer entspricht einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren. Die Beweislast einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen (zB. VwGH 26.9.2002, 97/13/0098), wobei ein solcher Nachweis im Regelfall

durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

Der Beschwerdeführer hat trotz Aufforderung kein Sachverständigengutachten betreffend die Nutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes vorgelegt. Er verweist in diesem Zusammenhang auf die Anerkennung der kürzeren Nutzungsdauer durch das Finanzamt und in weiterer Folge auf die Einkommensteuerrichtlinien. Gemäß ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012, VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196) kommt in Erlässen geäußerten Rechtsansichten mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine normative Wirkung zu. Eine Bezugnahme auf Richtlinien führt daher nicht zum Erfolg. Aus dem Baujahr eines Gebäudes kann nicht generell auf eine konkrete Nutzungsdauer geschlossen werden. Im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gilt grundsätzlich der Abschreibungssatz von 1,5%, auch unabhängig davon, ob das Gebäude neu oder gebraucht angeschafft wurde. Eine davon abweichende Beurteilung ist nur im Einzelfall durch Nachweisführung – in der Regel durch ein schlüssiges Gutachten – möglich.

Diese Nachweisführung ist dem Beschwerdeführer nicht gelungen, somit kommt im gegenständlichen Fall der gesetzliche Abschreibungssatz von 1,5% zur Anwendung.

Die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide war daher als unbegründet abzuweisen. Die Bemessungsgrundlage und Höhe der Einkommensteuer sind den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2009 bis 2013 vom 30. November 2015 zu entnehmen.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). ...

Aufgrund der Bindung an die Einkommensteuerbescheide sind die Anspruchszinsenbescheide nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, die maßgebenden Einkommensteuerbescheide seien inhaltlich rechtswidrig.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein

weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (Ritz/Koran, BAO7 § 205 BAO Rz 35).

Im gegenständlichen Fall ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte, dass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 bis 2013 nicht rechtswirksam erlassen oder die Höhe der Anspruchszinsen nicht korrekt berechnet worden sind.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung und das Gericht folgte dem Gesetz und der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Daher lag kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Innsbruck, am 17. Jänner 2025