



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat durch den Berufungssenat-G1 über die Berufung des zwischenzeitig verstorbenen Berufungswerbers, zuletzt wohnhaft (Bw-Wohnadresse), nunmehr repräsentiert durch die Erben A-B-C, sämtliche vertreten durch

X- Wirtschaftstreuhandgesellschaft, vom 5. Dezember 2008 gegen die Bescheide des

Finanzamtes X. vom 7. November 2008 betreffend Einkommensteuer 2002 – 2006, über die Berufung vom 15. September 2009 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 vom 25. August 2009, über die Berufung vom 3. Februar 2010 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2008 vom 27. Jänner 2010 und über die Berufung vom 27. Juni 2011 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2009 vom 15. Juni 2011 entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 – 2008 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2002 – 2008 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für 2002 – 2008 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren einerseits die Zuordnung der Anschaffungskosten von zwei Mietwohnobjekten („Zinshäusern“) zu den Grundstücken bzw. Gebäuden und andererseits die Höhe des AfA-Satzes für die beiden Gebäude.

Der mittlerweile verstorbene Berufungswerber (Bw) erzielte im Verfahrenszeitraum neben selbständigen Einkünften als Rechtsanwalt u.a. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von mehreren Mietobjekten im Stadtgebiet von Graz.

Im Zuge einer die Jahre 2002 – 2006 betreffenden Außenprüfung (AP) erachtete das Prüfungsorgan – soweit im anhängigen Rechtsmittelverfahren strittig - beim Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) einerseits den vom Bw angewendeten AfA-Satz von 2,5% p.a. als überhöht und andererseits den mit 1.000,- ATS/m² angenommenen Wert des Grundstücks als zu gering.

Lt. AP-Bericht führt jenes Gutachten des Sachverständigen (SV) F., welches der Bw seinen Ansätzen zu Grunde gelegt hatte, zum Bauzustand des Gebäudes lediglich aus, dass „*das Betriebsgebäude äußerst stabil*“ sei. Da daraus eine kürzere als die in § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 vorgesehene Restnutzungsdauer nicht ableitbar sei, werde der AfA-Satz auf 1,5% p.a. korrigiert. Dieser AfA-Satz komme auch bei der Abschreibung der „*nicht begünstigten Herstellungskosten*“ (UFS-Anmerkung: betreffend Aufstockung des Gebäudes) zur Anwendung.

Zudem habe der SV den m²-Preis für das Grundstück ohne weitere Begründung mit 1.000,- ATS/m² angenommen, was einem Grundanteil am Gesamtkaufpreis der Liegenschaft von nur 13,19% entspreche. Im Gutachten zum zweiten verfahrensgegenständlichen Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) habe der dortige Sachverständige an Hand der Preise von zehn Vergleichsgrundstücken einen Durchschnittspreis von 2.800,- ATS/m² ermittelt. Vor diesem Hintergrund erscheine ein den EStR, Rz 6447 entsprechender m²-Preis von 2.052,- ATS/m² (= 20% der Anschaffungskosten) als angemessen.

Beim Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) habe der Bw dem Grund und Boden nur 20% seiner Anschaffungskosten zugeordnet, obwohl der Sachwertberechnung des SV ein Bodenwertanteil von 36,67% „*unterstellt*“ sei.

Den Bauzustand des Gebäudes habe der Gutachter bei diesem Objekt als „*gut*“ mit lediglich „*geringfügige(n) Instandsetzungsmängel(n)*“ beschrieben. Auch in diesem Fall sei ein AfA-Satz von 2,5% p.a. daher nicht gerechtfertigt.

Aufgrund der AP-Feststellungen erließ das Finanzamt X. (FA) die nunmehr angefochtenen Bescheide für 2002 - 2006 und berücksichtigte darin für beide Mietobjekte einen AfA-Satz von

1,5% p.a. bei der Abschreibung des Gebäudebestandes (samt „*nicht begünstigte Herstellungskosten*“). Beim Grundstückswert ging es für das Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) von einem Durchschnittspreis von knapp 2.145,- ATS/m² aus (= 20% des Liegenschafts Kaufpreises einschließlich Kaufnebenkosten). Für das Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) übernahm es beim Grundstückswert den vom Sachverständigen ermittelten Durchschnittspreis von 2.800,- ATS/m².

Auch den angefochtenen Einkommensteuer- (ESt-) Bescheiden der Folgejahre 2007 - 2009 legte das FA diese Ansätze zu Grunde.

In den Berufungen gegen die gemäß den AP-Feststellungen ergangenen ESt-Bescheide für 2002 - 2009 verwehrte sich der Bw einerseits gegen eine Verletzung von Verfahrensvorschriften im Zuge der Außenprüfung und anderseits gegen die inhaltliche Unrichtigkeit der vom FA angenommenen Grundstückswerte und Sätze bei der Gebäude-AfA.

Zum Zeitpunkt der vom FA als Schlussbesprechung iSd § 149 BAO interpretierten Erörterung vom 22. Oktober 2008 sei das Prüfungsergebnis noch nicht endgültig ermittelt gewesen. Verschiedene Punkte seien noch „*nicht abschließend diskutiert worden und somit offen geblieben*“, wie etwa der Wert des Grund und Bodens und die Nutzungsdauer beim Objekt (Zinshaus1-Adresse). Zu anderen Fragen seien noch ergänzende Erhebungen vereinbart worden (Nachreichung einer Rechnung zur Dachreparatur bei einem weiteren Mietobjekt des Bw in der (Zinshaus3-Adresse), Klärung einer allfälligen Nachförderung für begünstigte Herstellungsaufwendungen durch die Landesregierung). Von einer Beendigung der AP sei zu diesem Zeitpunkt daher noch nicht auszugehen gewesen. In der erst nach Ergehen der angefochtenen ESt-Bescheide auf seine telefonische Aufforderung hin zugesendeten Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 22. Oktober 2008 sei er bezüglich des Objekts (Zinshaus2-Adresse) mit im Prüfungsverlauf nicht aufgeworfenen Fragestellungen konfrontiert worden, ohne sich dazu äußern zu können. Die einseitige Beendigung des Prüfungsverfahrens durch den Prüfer ohne Abhaltung einer Schlussbesprechung stelle eine grobe Missachtung des Parteiengehörs dar.

In der Sache wendete der Bw gegen die Prüfungsfeststellungen zum Objekt (Zinshaus1-Adresse) ein, dass das seiner AfA-Berechnung zu Grunde liegende Gutachten des SV F. bereits bei der im Mai 1994 beendeten Außenprüfung für die Jahre 1990 - 1992 vorgelegt und überprüft worden sei, ohne dass dies zu einer Änderung geführt hätte. In diesen Prüfungszeitraum sei der Beginn seiner Vermietungstätigkeit im Objekt (Zinshaus1-Adresse) gefallen. Sowohl der Gutachter als auch der damalige Prüfer hätten das Mietobjekt auf Basis eines durchgeführten Ortsaugenscheins beurteilt. Der SV habe eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren „*in Aussicht gestellt*“, aus welcher die mit 2,5% p.a. berechnete AfA resultiere.

Hätte der Prüfer das vom SV erstellte Gutachten damals für nicht ausreichend zur Begründung der kürzeren Restnutzungsdauer befunden, wäre eine Gutachtensergänzung in Auftrag gegeben worden. Da dies nach Ablauf sämtlicher Aufbewahrungsfristen nun nicht mehr möglich sei, bringe ihn die den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende Beanstandung des SV-Gutachtens aus dem Jahr 1991 in einen Beweisnotstand. Sie widerspreche zudem dem Grundsatz von Treu und Glauben.

Auch beim Wert des Grund und Bodens in der (Zinshaus1-Adresse) sei er vom SV-Gutachten aus dem Jahr 1991 ausgegangen. Der vom Gutachter ermittelte Wertanteil von 13,19% des Verkehrswertes ergebe - umgelegt auf den im Kaufvertrag vom Februar 1991 vereinbarten Kaufpreis samt Nebenkosten - einen durchschnittlichen m²-Preis von 1.414,50 ATS, was für den Anschaffungszeitpunkt und die Lage des Objekts angemessen sei.

Über die Restnutzungsdauer des Altbestandes abzuschreiben seien auch die Kosten der im Jahr 1995 durchgeführten Aufstockung des bestehenden Altgebäudes, da eine Aufstockung im Gegensatz zu einem Zubau keinen eigenständigen Gebäudeteil darstelle, zumal das neue Geschoß nicht länger genutzt werden könne als der darunter liegende Gebäudebestand.

Beim Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) lasse der vom FA ebenfalls mit 1,5% p.a. angenommene AfA-Satz sowohl das Baujahr des Gebäudes (1910) außer Acht als auch die durch das schlüssige und nachvollziehbare Gutachten des SV C. belegte Restnutzungsdauer von nur 39 Jahren. Die vom Gutachter als „*mindergut*“ bezeichnete „*allgemeine Instandhaltung*“ des Gebäudes werde durch hohe Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten in den Jahren 1993 – 1997 (1.376.500,- ATS) bestätigt.

Beim Grundstückswert sei nicht berücksichtigt worden, dass er diese Liegenschaft zu einem Kaufpreis unter dem von SV ermittelten Verkehrswert erworben habe, weil ihm der vom Gutachter angenommene Grundstückswert zu hoch erschienen sei. Das FA habe auf Basis des SV-Gutachtens C. einen Bodenwert angenommen, der einem Anteil von 44,07% der Anschaffungskosten entspreche. Aus seiner Sicht sei als Bodenwert ein Wert von 20% der Gesamtanschaffungskosten angemessen. Der vom Sachverständigen beim Neubauwert des Gebäudes vorgenommene Abschlag von 80,5% für Alter und Bauzustand belege, dass der überhöhte Verkehrswert nur auf den Grundstückswert und keinesfalls auf einen niedrigeren Bauwert beim Gebäude zurückzuführen sei.

Nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers legte das FA das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vor.

Eine Verletzung von Verfahrensvorschriften im Zusammenhang mit der Schlussbesprechung vom 22. Oktober 2008 sah der Prüfer nicht. Die aufgrund des Besprechungsergebnisses noch zu klärenden Fragen (Dachrechnung, Nachförderung) hätten von Seiten des Prüfers zu keinen

Feststellungen geführt. Zu den aufgetretenen Auffassungsunterschieden bezüglich der von den Gutachtern festgestellten Nutzungsdauer und m²-Preise habe er im Zuge der Schlussbesprechung unzweifelhaft zum Ausdruck gebracht, dass die bis dahin angewendeten AfA-Sätze und „Grundanteile“ nicht akzeptiert würden. Der steuerliche Vertreter des Bw habe von ihm vorgeschlagene Vergleichswerte für Grundstückspreise nicht beigebracht. Den angefochtenen Bescheiden lägen die 10 Vergleichsgrundstücke aus dem Gutachten des SV C. zu Grunde, die dem Bw bekannt gewesen seien. Im Übrigen sei die Niederschrift zur Schlussbesprechung ausreichend begründet.

Die 40jährige Restnutzungsdauer im Gutachten zum Objekt (Zinshaus1-Adresse) sei ohne Eingehen auf den Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes angesetzt worden und daher mangels näherer Begründung nicht zu berücksichtigen gewesen. Dies wirke sich entsprechend auf die „nichtbegünstigten Herstellungskosten“ aus. Als Bodenwert habe der Bw nicht den vom Gutachter angesetzten m²-Preis von 1.000,- ATS berücksichtigt, sondern ohne Begründung einen Wert von 1.414,- ATS/m² zum Ansatz gebracht, der einem nicht nachvollziehbaren Anteil von 13,19% der Anschaffungskosten entspreche.

Beim Grundstückswert des Objekts (Zinshaus2-Adresse) folge das Prüfungsergebnis dem vorgelegten SV-Gutachten, das von einem Bodenwertanteil von 36,67% ausgehe. Weshalb der unter dem Verkehrswert liegende Kaufpreis nur im Grundstückswert begründet sein solle, stelle die Berufung nicht einsichtig dar.

Der Bauzustand des Gebäudes sei vom Gutachter als „soweit sichtbar gut“ bezeichnet worden, die „allgemeine Instandhaltung“ bei erkennbaren „geringfügige(n) Instandsetzungsmänge(n)“ „noch als mindergut“. Die im Vermietungsbereich maßgebliche technische Nutzungsdauer werde durch die über einen Zeitraum von 5 Jahren getätigten Investitionen von 1,4 Million ATS verlängert. Zudem seien diese Investitionen durch die sofortige bzw. über 10 Jahre erfolgte Abschreibung steuerlich ohnehin berücksichtigt. Eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer sei daraus nicht ableitbar. Allerdings sei mit einem AfA-Satz von 2% p.a. auf das Baujahr 1910 Bedacht zu nehmen.

Im Jänner 2013 wurde bei der Erstbehörde Namens der Erben des zwischenzeitig verstorbenen Bw eine umfangreiche Selbstanzeige eingebracht. Demnach sind dem Bw einerseits sämtliche Einkünfte aus dem auf Bankkonten und Depots beim österreichischen X-Bankinstitut veranlagten/erlegendem Vermögen der im Jahr 1996 gegründeten (FL- Stiftung) mit Sitz in Lichtenstein zuzurechnen und darüber hinaus auch die Einkünfte aus dessen Privatvermögen auf Bankkonten und Depots beim Schweizer Bankinstitut (CH- Bank), bevor er dieses im Jahr 2005 auf die (FL- Stiftung) überführt hatte.

Unter Hinweis auf zwei beim FA aufliegende Aktenordner mit den „*Bemessungsgrundlagen zur Selbstanzeige*“ übermittelte die Erstbehörde dem UFS die Selbstanzeige „*zur gefälligen Kenntnisnahme für die Jahre 2003 – 2011*.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Zentrale inhaltliche Streitpunkte im anhängigen Verfahren sind einerseits die Restnutzungsdauer der beiden verfahrensgegenständlichen „Zinshäuser“ und andererseits der auf die beiden Grundstücke entfallende Wert der Liegenschaften im Zeitpunkt des Erwerbes durch den Bw.

Zu den Werbungskosten bei nicht dem Betriebsvermögen zugehörigen Mietobjekten gehört u.a. die nach den Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 8 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) ermittelte Absetzung für Abnutzung (AfA).

Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung judiziert, stellt das Gesetz mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG die Vermutung im Sinne des § 167 Abs 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt.

Behauptet ein Steuerpflichtiger einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft ihn die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist. Aufgrund der im Abgabenverfahren geltenden Unbeschränktheit der Beweismittel ist die Abgabenbehörde befugt und verpflichtet, ein derartiges Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel zu überprüfen und von ihm abzuweichen, wenn es sich als unzutreffend erweist. Dazu bedarf es nicht zwingend eines Gegengutachtens. Diese Überprüfungsbefugnis kommt der Abgabenbehörde bei jeder einzelnen Abgabenfestsetzung zu. Der Abgabepflichtige kann aus dem Umstand, dass die Abgabenbehörde in früheren Jahren seine AfA-Berechnung tolerierte, keinen Rechtsanspruch auf die Beibehaltung dieser Berechnung für spätere Veranlagungszeiträume ableiten.

Eine andere Betrachtung hält der VwGH allenfalls aus der Sicht des Grundsatzes von Treu und Glauben dann für gerechtfertigt, wenn die Abgabenbehörde selbst von der AfA-Berechnung des Abgabepflichtigen abgewichen ist und so den Ansatz der AfA nach einer von ihr selbst für das betreffende Wirtschaftsgut bestimmten Nutzungsdauer veranlasst hat. Da der Grundsatz von Treu und Glauben nur insoweit Auswirkungen zeitigen kann, als das Gesetz der Vollziehung einen Vollzugsspielraum einräumt, ein solcher Vollzugsspielraum bei der Ermittlung des anzuwendenden AfA-Satzes auf der Grundlage der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG aber nicht besteht, müssen nach der VwGH-Rechtsprechung jedenfalls besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen

Rechtsauffassung durch die Abgabenbehörde unbillig erscheinen lassen. In jüngerer Zeit hat der VwGH dafür als Beispiel etwa den Fall genannt, dass ein Abgabepflichtiger von der (zuständigen) Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wird und sich nachträglich die Unrichtigkeit derselben herausstellt (vgl. VwGH 15.9.2011, 2011/15/0126; 26.4.2006, 2004/14/0076; 10.8.2005, 2002/13/0132; 22.9.1999, 94/15/0104; 24.4.1996, 93/15/0076; 12.9.1989, 88/14/0162 und Ritz, BAO³ Kommentar § 114 Tz. 7ff, je mit weiteren Judikaturverweisen).

Im anhängigen Verfahren wurde der AfA-Berechnung für die strittigen Mietobjekte mit 40 Jahren eine wesentlich kürzere Nutzungsdauer als die durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG vorgegebene zu Grunde gelegt. Nach der Aktenlage waren Basis dafür in beiden Fällen Verkehrswertgutachten von gerichtlich beeideten Sachverständigen, die der Bw im zeitlichen Zusammenhang mit dem Ankauf der betreffenden Liegenschaften in Auftrag gegeben hatte.

Aus Sicht des UFS ist der Erstbehörde zuzustimmen, dass die vorgelegten Gutachten nicht geeignet sind, die gesetzlich vermutete Gebäudenutzungsdauer der beiden Mietobjekte zu widerlegen.

Dem im Auftrag des Bw als „*außerbücherlicher Eigentümer*“ erstellten Gutachten des hauptberuflich als Immobilienmakler tätigen „*allgemein gerichtlich beeideten Sachverständigen*“ F. vom 11. Februar 1991 zum Objekt (Zinshaus1-Adresse) ist zu entnehmen, dass diesem ein am selben Tag im Beisein des Voreigentümers durchgeführter Ortsaugenschein, drei (in das Gutachten aufgenommene) Fotos sowie nicht näher bezeichnete Lage- und Baupläne zu Grunde liegen. Auf Basis dieser Daten war der Gutachter für das im Jahr 1963 in Betonskelett- und Glasbauweise errichtete Betriebsgebäude einer ehemaligen Hemden- und Wäschefabrik zum Ergebnis gekommen, dass dieses „*äußerst stabil*“ sei, sodass er eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren „*in Aussicht stelle(n)*“ könne.

Nähere Ausführungen zum Bauzustand des Gebäudes enthält das Gutachten nicht. Auch darüber hinaus fehlt es dem rd. 2 ½ seitigen „Gutachten“ insgesamt offenkundig an einer nachvollziehbaren fachlichen Fundierung. Weder ist die dem Verkehrswert zu Grunde gelegte Sachwert- oder Ertragswertermittlung in irgendeiner Weise dargestellt, noch ist ableitbar, wie der Gutachter aus den festgehaltenen Befunddaten auf eine (Rest-) Nutzungsdauer für das Gebäude von 40 Jahren ab dem Jahr 1991 kommt.

Gleiches gilt für den mit 1.000,- ATS/m² angesetzten Grundstückswert, zu dessen Begründung sich lediglich der Vermerk „*da verbaut*“ findet. Die Heranziehung von Vergleichspreisen wird hier nicht einmal erwähnt.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Verfasser des Gutachtens nach der aktuellen Sachverständigendatenbank des Justizministeriums kein gerichtlich beeideter

Sachverständiger für das Bauwesen ist. Auch für den Bereich des Immobilienwesens ist er als Sachverständiger nur zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern (samt Baugründen) und bei Wohnungseigentum zur Durchführung von Nutzwertfestsetzungen gerichtlich zugelassen. Eine Zertifizierung zur Bewertung von Mehrfamilienwohnhäusern („Zinshäusern“) oder Betriebsgebäuden (hier lt. Gutachten „*Betriebsstättenhaus*“) scheint in der Datenbank nicht auf.

Das vorgelegte Gutachten führt nicht an, zu welchem Zweck es erstellt wurde. Gegenstand soll die Schätzung des „*derzeit gültigen Verkehrswert(es)*“ „*im Sinne der Realschätzordnung*“ unter „*sorgfältiger Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert*“ sein.

Dass dieser Wertfindung des SV F. inhaltlich keine fachkundige Ermittlung zu Grunde liegt, macht allein der direkte Vergleich mit der Wertermittlungsmethodik im Gutachten des SV C. zum zweiten Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) deutlich (z.B. Grundwertermittlung ohne Angabe von Vergleichsgrundstücken, sowohl Ertragswert- als auch Sachwertansätze ohne nähere Erläuterung, Ertragswertverzinsung von „*10% vor Steuer*“ abzüglich nicht beziffertes „*Ausfallswagnis*“, Sachwertberechnung ohne Quellenangabe zu den Ausgangswerten und ohne jegliche Abschläge wegen Alters o. dgl.).

Für das vorliegende Gutachten des SV F. ist zudem nicht erwiesen ist, wann es erstellt wurde. Der beigeschlossene, angeblich vom Gutachter „ausgedruckte“ Grundbuchsauszug vom 11. Februar 1991 vermag den Beweis für die Besichtigung durch den SV und anschließende Gutachtenserstellung noch am selben Tag nicht zu liefern, zumal dieser Ausdruck als Auftraggeber nicht den SV sondern das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten ausweist.

Da der Kaufvertrag des Bw für die Liegenschaft lt. Grundbuchsdaten vom 1. Februar 1991 datiert und der beauftragende Bw im Gutachten als „*außerbücherlicher Eigentümer*“ bezeichnet wird, ist davon auszugehen, dass das Gutachten nach Abschluss des Kaufvertrages beauftragt und erstellt wurde. Damit ist zugleich auszuschließen, dass die Gutachtenserstellung der Unterstützung bei der Kaufpreisfindung des Bw gedient hat.

Wird in einem nach Abschluss des Kaufvertrages erstellten Verkehrswertgutachten unter den dargestellten Umständen ohne methodisch nachvollziehbare Begründung ein mit dem bereits vereinbarten Kaufpreis nahezu identer Verkehrswert „ermittelt“, erscheint die Annahme berechtigt, dass es sich um ein bloßes „Gefälligkeitsgutachten“ bzw. hier aufgrund der festgestellten fachlichen Mängel vielmehr um ein „Anscheinsgutachten“ handelt.

Für das anhängige Verfahren wesentlich ist darüber hinaus, dass der im Gutachten mit 1.000,- ATS/m² angenommene, durchschnittliche Bodenpreis lediglich 9,79% und nicht wie vom Bw vorgebracht, 13,19% des vom Gutachter „ermittelten“ Verkehrswertes der

Liegenschaft (Zinshaus1-Adresse) beträgt. Der vom Bw genannte Prozentsatz hätte anstatt der 1.000,- ATS/m² einen Bodenpreis von rd. 1.347,- ATS/m² ergeben. Ohne den Ausgangswert von 13,19% entbehrt allerdings der vom Bw mit 1.414,50 ATS/m² angenommene Wert (13,19% der Gesamtanschaffungskosten samt Nebenkosten) jeglicher Grundlage im vorgelegten Gutachten des SV F.. Damit fehlt es zugleich an einem Nachweis, dass dieses Gutachten überhaupt der AfA-Bemessung beim Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) zu Grunde gelegt wurde.

Der UFS spricht dem Gutachten des Sachverständigen F. vom 11. Februar 1991 zum Objekt (Zinshaus1-Adresse) aufgrund der dargestellten Umstände die Eignung als Beweismittel für die im anhängigen Verfahren zu klärenden Fragen ab. Dies betrifft neben der „ermittelten“ Restnutzungsdauer des Gebäudes auch den Grundstückswert und ebenso den Verkehrswert der Liegenschaft. Darüber hinaus geht der UFS davon aus, dass dieses Gutachten der Festlegung der Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA des Mietobjekts in der (Zinshaus1-Adresse) tatsächlich nicht zu Grunde liegt.

Weitere Unterlagen zum Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer dieses Mietobjekts hat der Bw nicht vorgelegt, obwohl ihm die ablehnende Haltung der Erstbehörde zum Gutachten F. spätestens seit der Besprechung vom 22. Oktober 2008 bekannt war.

Nun trifft es zwar zu, dass für Betriebsgebäude die Annahme einer anderen (kürzeren) Nutzungsdauer grundsätzlich berechtigt ist (§ 8 Abs 1 EStG). Doch ist daran zu erinnern, dass im betrieblichen Bereich der wirtschaftlichen Nutzungsdauer vorrangige Bedeutung zukommt, im Bereich der außerbetrieblichen Vermietung für die AfA-Bemessung primär aber die technische Nutzungsdauer relevant ist (z.B. VwGH 8.8.1996, 92/14/0052). Andererseits trifft, wie ausgeführt, im Bereich der außerbetrieblichen Vermietung den Bw die Beweislast für den Nachweis einer kürzeren (technischen) (Rest-) Nutzungsdauer als der gesetzlich vermuteten.

Beim Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) kommt noch dazu, dass der Bw das Gebäude einerseits selbst in den Jahren nach dem Erwerb umfassend umgestaltet hat und dabei nicht nur im bereits vorhandenen, bis zum Ankauf im Jahr 1991 vornehmlich der Hemdenfabrikation dienenden 2. Obergeschoß (OG) sechs (mit Landesmitteln geförderte) Eigentumswohnungen errichtet, sondern das Objekt zugleich um ein drittes OG mit sieben weiteren Eigentumswohnungen aufgestockt hat.

Bereits vor diesem Um- und Ausbau hatte der Bw mit Kaufvertrag vom 19. Oktober 1993 rd. ein Viertel der Liegenschaft (1628/6196 Anteile) an die M Wohnbau- und Grundstücksverwertungs-GmbH verkauft, die das Gebäude in den Folgejahren nochmals um zwei weitere Geschoße aufstockte und darin insgesamt achtzehn, zwischenzeitig zur Gänze weiterveräußerte Eigentumswohnungen errichtete.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Annahme gerechtfertigt, dass sowohl der Bw als auch die (zweifelloso Bau-sachverständige) M Wohnbau- und Grundstücksverwertungs-GmbH von einer für die Wohnnutzung der Obergeschoße üblichen, technischen Restnutzungsdauer des vorhandenen Altbestandes ausgehen konnten und auch ausgegangen sind, zumal der Bw in der Berufung selbst auf die Korrelation zwischen der Nutzungsdauer des Altbestandes und dem neu aufgestockten OG („nicht begünstigte Herstellungskosten“) verweist. Soweit die Aufstockung eine Verstärkung der darunterliegenden Bausubstanz erforderlich machte, hat diese zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer des Altbestandes geführt, sodass auch aus diesem Blickwinkel für den Verfahrenszeitraum von einem niedrigeren AfA-Satz nicht auszugehen ist. Nicht zuletzt sei an den Hinweis auf den „*äußerst stabilen*“ Bauzustand im „Gutachten“ F. erinnert.

Auch abseits der Beweispflicht des Bw deutet somit nichts auf eine kürzere als die gesetzlich vorgesehene Nutzungsdauer hin.

Da der Bw den Beweis einer kürzeren Restnutzungsdauer für sein Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) schuldig geblieben ist, bleibt es für den Altbestand bei der durch § 16 Abs. 1 Z 8 lit e EStG vorgegebenen Restnutzungsdauer. Dies betrifft umso mehr die Nutzungsdauer des lt. Bw im Jahr 1995 aufgesetzten 3. OG.

Nachdem das vorgelegte „Verkehrswertgutachten“, wie ausgeführt, nicht nur keinen Beweis für die Restnutzungsdauer des Gebäudes sondern auch für den Wert des Grundstücks und ebenso für den Verkehrswert der gesamten Liegenschaft liefert und der Bw - trotz der klar ablehnenden Beurteilung dieses Gutachtens sowohl in der Niederschrift zur Schlussbesprechung als auch im AP-Bericht – in seinem Rechtsmittel auch insofern keine anderen Beweismittel oder Argumente inhaltlicher Art zur Untermauerung seines Standpunktes beigebracht bzw. eingewendet hat, sieht der UFS keine Veranlassung, beim Grundstückswert der Liegenschaft (Zinshaus1-Adresse) von der auf langjährigen Erfahrungswerten der Abgabenverwaltung beruhenden (und den Bw in Hinblick auf die innerstädtische Zentrallage des Objekts ohnehin äußerst begünstigenden) Pauschalschätzung in Höhe von 20% der Gesamtanschaffungskosten für die Liegenschaft abzugehen.

Der Vergleich zwischen dem sich bei dieser Pauschalschätzung mit 2.052,- ATS (ohne Kaufnebenkosten) ergebenden m²-Preis und dem vom SV C. (ebenfalls ohne Nebenkosten) ermittelten Wert von 2.800,- ATS/m² für das Grundstück in der (Zinshaus2-Adresse) (bei zentraler Innenstadtlage beider Grundstücke) macht deutlich, dass bei dem um knapp 27% niedrigeren m²-Preis für das Grundstück in der (Zinshaus1-Adresse) auch einem Wertunterschied aufgrund der unterschiedlichen Lage am linken bzw. rechten Murofer Rechnung getragen wird.

Neuerlich sei festgehalten, dass der Bw auch gegen diesen Wertansatz der Erstbehörde, trotz Kenntnis seit der Besprechung vom 22. Oktober 2008, sachlich fundierte Einwendungen weder vorgebracht noch belegt hat. Dass ihm ein Durchschnittspreis von 1.414,50 ATS/m² als „*nach Lage und Zeitpunkt angemessen*“ erscheint, ist nicht zuletzt in Hinblick auf den eklatanten Unterschied zum Bodenwert im Gutachten C. jedenfalls unzureichend.

Zum Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) liegt der vom Bw angenommenen Restnutzungsdauer lt. Aktenlage zwar das Gutachten eines Sachverständigen für Gebäudeschätzung und Bodenbewertung mit einer detaillierteren Befundaufnahme zu Grunde, für die Annahme einer 40 jährigen Restnutzungsdauer ist daraus allerdings ebenfalls nichts zu gewinnen.

Ausgehend von einer Befundaufnahme für die allgemeinen Bauteile des aus drei Baukörpern bestehenden Mietobjekts sowie für eine einzelne, repräsentative Wohneinheit im Hauptgebäude, bezeichnet der SV den Bauzustand des im Jahr 1910 in Massivbauweise errichteten, voll unterkellerten, 3- 4 stöckigen Wohnhauses insgesamt ausdrücklich als „*gut*“ und den „*allgemeinen Erhaltungszustand*“ aufgrund „*geringfügiger Instandsetzungsmängel*“ „*noch als mindergut*“ (Punkt 8. des Gutachtens).

Der vom Bw in der Berufung angesprochene Punkt 15.4 des Gutachtens enthält lediglich allgemeine Ausführungen zum Ertragswertverfahren, wobei – ohne Bezug zum konkreten Bewertungsobjekt - ausgeführt wird, dass die Restnutzungsdauer jene „*Zahl der Jahre*“ zum Ausdruck bringt, in denen die baulichen Anlagen bei ordnungsgemäßer Erhaltung und Bewirtschaftung noch „*wirtschaftlich genutzt*“ werden können.

Bei der Ermittlung des konkreten Ertragswerts der begutachteten Liegenschaft in Punkt 24 des Gutachtens weist der SV dann auch ausdrücklich darauf hin, dass die von ihm ermittelte Restnutzungsdauer von 39 Jahren „*mit der technischen Restnutzungsdauer des Objekts nichts zu tun*“ hat, sondern „*die maximal zu erwartende wirtschaftliche Restnutzungsdauer*“ darstellt.

Nachdem, wie erwähnt, für die Bemessung der Gebäude-AfA im Bereich außerbetrieblicher Vermietungen nach der VwGH-Judikatur die technische (Rest-) Nutzungsdauer relevant ist, kann auch für dieses Objekt keine Rede davon sein, dass der Bw mit dem vorgelegten Gutachten den Gegenbeweis einer kürzeren als der gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauer erbracht hat.

Die Hinweise des Bw auf einen hohen Abschlag bei der Bauwertermittlung im SV-Gutachten sowie auf beträchtliche Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten in den Jahren nach dem Erwerb des Mietobjekts sind nicht geeignet, die zur Ableitung einer kürzeren Restnutzungsdauer erforderlichen SV-Feststellungen zu substituieren.

Ist doch davon auszugehen, dass der durch den Bauzustand bedingte Bauwertabschlag von 10,5% der Neuherstellungskosten (die restliche Abwertung entfällt auf den Altersabschlag) in Punkt 23 des Gutachtens mit der textlichen Beurteilung des Gebäudebauzustandes in Punkt 8. des Gutachtens konform geht (guter Bauzustand, geringfügige Instandsetzungsmängel). Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten von durchschnittlich rd. 20.000,- € p.a. in den fünf Jahren nach dem Erwerb der Liegenschaft sind einerseits in Relation zur Größe des Mietobjekts zu setzen (drei Baukörper mit drei bzw. vier Geschoßen), insbesondere aber im Zusammenhang mit der umfassenden Sanierung des Mietobjekts zu sehen (Sanierungsdarlehen X-Bankinstitut vom Oktober 1994 über 3,550.000,- ATS (rd. 258.000,- €). Nun ist die Durchführung einer Generalsanierung kurz nach dem Erwerb eines „Zinshauses“ keineswegs ungewöhnlich und deutet für sich noch nicht auf überdurchschnittliche Mängel beim technischen Bauzustand des Gebäudes hin. Da zudem - insbesondere bei einem alten Gebäudebestand - mit einer Generalsanierung regelmäßig deutliche Modernisierungsmaßnahmen verbunden sind, die vielfach primär einer längeren wirtschaftlichen Nutzbarkeit dienen, ist der Hinweis auf die Höhe der Instandsetzungskosten in den Folgejahren nicht geeignet den vom SV festgestellten (technischen) Bauzustand des Gebäudes vor der Sanierung (Punkt 8. des Gutachtens C.) zu widerlegen.

Wenn der Bw der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG den Verweis auf EStR Rz 6444 entgegenhält, nach welchen ein AfA-Satz von 2% p.a. bei (außerbetrieblichen) Mietgebäuden mit einem Baujahr vor 1915 unbedenklich ist, so ist zunächst daran zu erinnern, dass die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) mangels gesetzmäßiger Kundmachung keine den UFS bindende, allgemeine Rechtsnorm darstellen.

Da sich allerdings einerseits der Prüfer in seiner Stellungnahme zum Rechtsmittel in Hinblick auf das Baujahr des Mietobjekts (1910) zur Anwendung des vom Bw unter Berufung auf die erwähnte Verwaltungspraxis begehrten AfA-Satzes von 2% p.a. positiv geäußert hat und andererseits die Erstbehörde im Vorlageantrag weder dem Berufungsvorbringen noch dieser Stellungnahme des Prüfers entgegengetreten ist, sieht der UFS – nicht zuletzt aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung - keine Veranlassung, sich für den Verfahrenszeitraum beim Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) gegen die Annahme einer 50jährigen Restnutzungsdauer zu verwehren, zumal der in der zitierten Fundstelle der EStR angeführte AfA-Satz von 2% p.a. für Gebäude mit einem Baujahr vor 1915 aus langjährigen Erfahrungen der Verwaltungspraxis resultiert. Insofern wird dem Berufungsbegehren daher teilweise stattgegeben.

Änderungsbedarf gegenüber den angefochtenen Bescheiden sieht der UFS auch in Bezug auf den Grundstückswert beim Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse).

Der vom Gutachter ermittelte Sachwert der Liegenschaft zum Bewertungszeitpunkt (= Erwerbszeitpunkt) betrug 8.161.000,- ATS (Bauwert 63,33%, Bodenwert 36,67%), der als arithmetisches Mittel zwischen Sachwert und Ertragswert errechnete Verkehrswert lag demnach bei 7.710.500,- ATS. In beiden Varianten ist der Bodenwert - als Ergebnis der vom SV vorgenommenen Erhebungen über die Erwerbspreise von zehn unbebauten Vergleichsgrundstücken - mit 2.993.000,- ATS (2.800,- ATS/m²) berücksichtigt.

Der tatsächliche Kaufpreis der Liegenschaft betrug lt. unstrittiger Aktenlage 6,500.000,- ATS (Kaufvertrag vom 19.3.1992) bzw. einschließlich der Kaufnebenkosten (GreSt, Eintragungsgebühr) 6.792.500,- ATS.

Dem AP-Bericht bzw. der Prüferstellungnahme zur Berufung zufolge hegt die Erstbehörde gegen das Ergebnis der Wertermittlung des SV keine Bedenken.

Der Bw erachtet dagegen den vom SV angenommenen Grundwert für überhöht, blieb die Vorlage von Unterlagen über entsprechende Preise von Vergleichsgrundstücken oder eine andere, sachlich nachvollziehbare Begründung für die Unrichtigkeit des vom SV erhobenen Wertes allerdings ebenso schuldig wie für den Standpunkt, dass der niedrigere Kaufpreis ausschließlich auf einen entsprechend niedrigeren Wert des Grundstücks zurückzuführen sei. Die von ihm vorgebrachten Argumente (hoher Abschlag beim Bauwert; hohe Instandhaltungs- bzw. -setzungskosten in den Jahren nach dem Erwerb) beziehen sich auf das Gebäude und sind daher nicht geeignet, den vom SV ermittelten Grundstückswert in Frage zu stellen.

Nach gefestigter VwGH-Judikatur ist das Wertverhältnis zwischen Grundstück und Gebäude einer Liegenschaft – abgesehen vom Fall einer klaren Übereinstimmung des Kaufpreises mit deren Verkehrswert – grundsätzlich nach der Verhältnis(wert)methode zu ermitteln. Eine Ermittlung des Gebäudewertanteiles am Verkaufspreis durch Abzug des Grundstückswertes vom Verkehrswert (Differenzmethode) erklärt der VwGH für jene Fälle als explizit nicht anwendbar, in denen der Verkaufspreis einer Liegenschaft nicht dem Verkehrswert der (gesamten) Liegenschaft entspricht. In diesen Fällen ist nach der Methode der Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen vorzugehen, bei welcher der Bodenwert anhand der Preise für (unbebaute) Vergleichsgrundstücke ermittelt wird (z.B. VwGH 6.7.2006, 2002/15/0175 und 31.5.1994, 91/14/0098, mwN).

Da die Aktenlage keine Anhaltspunkte für eine Unrichtigkeit des vom SV C. ermittelten Verkehrswerts des Mietobjekts in der (Zinshaus2-Adresse) bietet, das FA eine solche nicht eingewendet und auch der Bw Fehler des von ihm beauftragten Sachverständigen bei der Verkehrswertermittlung nicht dargetan hat, waren die tatsächlichen Anschaffungskosten aus dem Jahr 1992 (Kaufpreis samt Nebenkosten) nach den Sachwertverhältnissen des vorgelegten SV-Gutachtens auf das Grundstück und das Gebäude zu verteilen. Daraus ergibt

sich ein Bodenwert von 2,490.810,- ATS (= 36,67% bzw. 2.330,- ATS/m²). Auf die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA entfallen 4.301.690,- ATS (312.616,- €, 63,33% der Anschaffungskosten).

Unter Anwendung eines 2%igen AfA-Satzes waren daher beim Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) im Verfahrenszeitraum jährlich 86.033,80 ATS (6.252,32 €) als AfA vom 1992 erworbenen Altbestand zu berücksichtigen. Auch insoweit ergab sich eine Änderung gegenüber den angefochtenen Bescheiden.

Dem Begehren des Bw auf Anwendung der vereinfachten Wertermittlung nach Rz 6447 der EStR mit dem deutlich niedrigeren Pauschalsatz von 20% der Anschaffungskosten als Grundstückswert war aufgrund des von ihm vorgelegten SV-Gutachtens, für dessen Unrichtigkeit das Verfahrensergebnis keine erkennbaren Anhaltspunkte liefert, nicht zu entsprechen. Es widerspricht dem Sinn einer (aufgrund der Methodik naturgemäß ungenaueren) Pauschalregelung, dieser dem Vorzug gegenüber einem (tragfähigen) SV-Gutachten zu geben, dem der konkret betroffene Einzelfall zu Grunde liegt.

Eine derartige Vorgangsweise kommt nur in Frage, wenn – wie im Fall des Mietobjekts in der (Zinshaus1-Adresse) - das vorgelegte SV-Gutachten als Beweismittel eindeutig nicht geeignet ist. Davon kann beim vorgelegten Gutachten zum Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) nach dem Verfahrensergebnis aber keine Rede sein. Im Gegensatz zum Gutachten des SV F. wurde der Bodenwert hier methodisch richtig aus Vergleichspreisen ermittelt. Nach den Erhebungen des UFS basieren alle zehn herangezogenen Vergleichswerte auf Erwerbsvorgängen aus den Jahren 1986 – 1991 über unbebaute Grundstücke aus der Katastralgemeinde Nr. 12345, zu der auch das Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) gehört. Die regelmäßig weniger zentrale Lage der Vergleichsgrundstücke hat der Gutachter durch unterschiedliche Wertzuschläge (sogen. „*reziproker Lagefaktor*“) berücksichtigt.

Es wäre am Bw gelegen, allfällige Mängel dieser Wertfindung in sachlich nachvollziehbarer Weise zu konkretisieren und entsprechend zu belegen. Dass es dazu einer mündlichen Erörterung im Rahmen einer formell anberaumten Schlussbesprechung bedurft hätte, ist nicht einsichtig. Die Möglichkeit der schriftlichen Darlegung und belegmäßigen Nachweisführung im Rechtsmittelverfahren hat der Bw nicht genutzt.

Für die Anwendung eines Pauschalwertes von 20% der Gesamtanschaffungskosten als Grundstückswert blieb unter den festgestellten Umständen beim Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) kein Raum.

Am dargestellten Ergebnis ändern auch die vorgebrachten Einwendungen verfahrensrechtlicher Natur nichts.

Gemäß § 149 Abs. 1 BAO ist *nach Beendigung der Außenprüfung (..) über deren Ergebnis eine Besprechung abzuhalten (Schlußbesprechung). Zu dieser sind der Abgabepflichtige und, wenn bei der Abgabenbehörde ein bevollmächtigter Vertreter ausgewiesen ist, auch dieser unter Setzung einer angemessenen Frist vorzuladen. Über die Schlußbesprechung ist eine Niederschrift aufzunehmen.*

Die in Abs.2 leg. cit. geregelten Voraussetzungen für den Entfall der Schlussbesprechung kommen im anhängigen Verfahren nicht zum Tragen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH dient die nach Beendigung der abgabenbehördlichen Prüfung abzuhaltende Schlussbesprechung der Wahrung des Parteiengehörs, wobei sich dieses nur auf Tatsachen und nicht auch auf Rechtsfragen erstreckt. Wird dem Grundsatz der Wahrung des Parteiengehörs materiell Rechnung getragen, bedingt eine Verletzung der Formvorschriften des § 149 Abs.1 BAO keine vom VwGH aufzugreifende Verletzung von Verfahrensvorschriften. Auch wenn dem Abgabepflichtigen bei gänzlichem Unterbleiben einer Schlussbesprechung auf andere Weise die erforderlichen Auskünfte über die Feststellungen des Prüfers und damit über die Ergebnisse der Prüfung gegeben werden, etwa durch die Zustellung des Prüfungsberichtes (§ 150 BAO), liegt nach Ansicht des VwGH kein aufzugreifender Verfahrensmangel vor, sofern dem Abgabepflichtigen damit vor Erlassung der abschließenden Sachbescheide die Möglichkeit einer wirksamen Stellungnahme - wenn auch erst im Berufungsverfahren - eingeräumt wurde (VwGH 23.11.2011, 2008/13/0105; 11.5.2005, 2001/13/0039; 2.6.2004, 2001/13/0229; 14.9.1964, 1313/63 und *Stoll*, BAO-Kommentar, 1660 mit Hinweis u.a. auf VwGH 8.6.1971, 1924/70).

Auf Basis der angeführten Rechtslage vermag der UFS für das anhängige Verfahren keinen Verfahrensmangel durch Verletzung des Parteiengehörs zu erkennen.

Dem vorgelegten AP-Akt ist eine formelle Ladung zur Schlussbesprechung zwar nicht zu entnehmen, doch haben im Zuge der Außenprüfung am 10.September und 22.Oktober 2008 unstrittig zwei „*Gesprächstermine*“ zwischen dem Prüfungsorgan und der steuerlichen Vertretung des Bw stattgefunden. Wenn es dabei zu keiner inhaltlichen Einigung über die steuerliche Behandlung des erörterten Sachverhalts gekommen ist, weist dies noch nicht auf eine Verletzung des Parteiengehörs hin.

Die nach dem 22.Oktober 2008 durchgeführten, ergänzenden Erhebungen zur Dachreparatur beim Objekt (Zinshaus3-Adresse) und zur Nachförderung bei den verfahrensgegenständlichen Mietobjekten führten lt. Altenlage tatsächlich zu keinen Abweichungen von den Angaben in den Abgabenerklärungen des Bw. Die herangezogenen Bodenpreise von Vergleichsgrundstücken stammten aus dem vom Bw vorgelegten SV-Gutachten C. und waren diesem daher bekannt.

Das zur Besprechung vom 22.Oktober 2008 verfasste, ausdrücklich als „*Niederschrift gem. § 149 Abs.1 BAO über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung*“ bezeichnete Schriftstück ging dem steuerlichen Vertreter am 14.November 2008 zu und wurde von ihm, ebenfalls ausdrücklich als „*Niederschrift über die Schlussbesprechung*“, unter Anschluss einer gesonderten Stellungnahme, am 20.Nov.2008 unterfertigt an das FA retourniert.

Aufgrund des zwischenzeitigen Ergehens der angefochtenen Bescheide für 2002 – 2006 stand fest, dass der Besprechung vom 22.Oktober 2008 eine weitere mündliche Erörterung im Rahmen des AP-Verfahrens nicht mehr folgen würde und der Bw seine abweichenden Standpunkte daher schriftlich bzw. im Rechtsmittelverfahren vorzubringen und zu belegen hatte. Diese Gelegenheit hat er mit der Stellungnahme vom 20. November 2008 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung und insbesondere mit der Einbringung seiner Berufung auch tatsächlich genutzt. Wenn er weder bei dieser Gelegenheit noch später ausreichende Argumente oder geeignete Beweismittel zur Untermauerung seines Standpunktes vorgebracht hat und insbesondere unausgeführt ließ, weshalb den vom SV C. herangezogenen Grundstücksvergleichspreisen nicht zu folgen sein sollte bzw. welche abweichenden Vergleichspreise den Werten der verfahrensgegenständlichen Grundstücke besser entsprechen würden, so steht dies in keinem Zusammenhang mit dem Unterbleiben einer erwarteten Schlussbesprechung und ist auch nicht auf eine Verletzung des Parteiengehörs zurückzuführen.

Da dem Bw somit jedenfalls zeitgerecht im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur eine Äußerung zu den strittigen Fragen möglich war, kommt dem Einwand der Verletzung von Verfahrensvorschriften im Zusammenhang mit der Schlussbesprechung keine Berechtigung zu.

Eine allenfalls gewünschte mündliche Erörterung wäre im Rechtsmittelverfahren im Übrigen durch Beantragung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 Abs. 1 BAO) sicher zu stellen gewesen. Durch das Unterlassen eines solchen Antrages kommt aus Sicht des UFS zum Ausdruck, dass der Bw dem Unterbleiben einer (weiteren) mündlichen Erörterung des Ergebnisses aus dem AP-Verfahren selbst nicht die Qualität eines relevanten Verfahrensmangels beimisst.

Auch der Einwand eines Verstoßes gegen Treu und Glauben im Zusammenhang mit dem Abweichen des FA vom Gutachten F. ist nicht berechtigt.

Zwar ging der Prüfer des verfahrensgegenständlichen AP-Verfahrens in seiner Stellungnahme zur Berufung auf diesen Vorwurf des Bw nicht ein und unterblieb auch eine Vorlage der Prüfungsunterlagen zu der im Frühjahr 1994 durchgeführten Vorprüfung betreffend die Jahre

1990 – 1992, doch konnte der als Zeuge befragte damalige Prüfer glaubhaft sowohl ausschließen, dass bei dieser Prüfung eine Besichtigung der beiden verfahrensgegenständlichen Mietobjekte stattgefunden hatte, als auch, dass die beiden im anhängigen Verfahren zu beurteilenden SV-Gutachten Gegenstand des Prüfungsverfahrens gewesen waren.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass der Erstellungszeitpunkt des Gutachtens F. nach dem dargestellten Verfahrensergebnis nicht erwiesen ist, sodass die unterlassene Überprüfung bei der AP im Jahr 1994 auch in der späteren Erstellung des Gutachtens begründet gewesen sein kann.

Davon abgesehen, geht der UFS davon aus, dass sich der damalige Prüfer aufgrund der im Gutachten F. enthaltenen Fotos vom Mietobjekt an eine allfällige Besichtigung erinnert hätte. Gerade die den Fotos zu entnehmende auffällige Glasfassade des Objekts in der (Zinshaus1-Adresse) erweist sich als einprägsame Erinnerungstütze, ebenso wie allenfalls zur Zeit der AP begonnene Umbauarbeiten (Zuerkennung der Sanierungsförderung für den Einbau von sechs Eigentumswohnungen im 2. OG vom Februar 1994; Aufstockung des 3.OG lt. BW erst im Jahr 1995).

Da bei AP-Verfahren nach den finanzinternen Vorgaben im Fall der Auswahl als Prüffeld jedenfalls eine Besichtigung durchzuführen war (woran sich der Prüfer etwa in Bezug auf das im AP-Verfahren 1994 besichtigte Mietobjekt des Bw in Kärnten sofort und ohne jegliche Hilfsmittel erinnern konnte), erscheint der Schluss gerechtfertigt, dass die beiden nun zu beurteilenden Mietobjekte nicht zu den damaligen Prüffeldern gehört hatten.

Entsprechend konnte der Bw aufgrund dieser Prüfung auch nicht berechtigt annehmen, dass die seiner AfA-Bemessung beim Objekt (Zinshaus1-Adresse) zu Grunde gelegene Annahme bezüglich Restnutzungsdauer bzw. der von ihm angenommene Grundstückswert im Wege der Prüfung aus dem Jahr 1994 die Billigung der Abgabenbehörde gefunden hatten.

Doch selbst ein Irrtum des seinerzeitigen Prüfers über einen durchgeführten Augenschein und/oder die Vorlage des Gutachtens F. vermöchte eine Verletzung von Treu und Glauben im Zusammenhang mit den strittigen Korrekturen bei der AfA zum Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) nicht zu begründen, bietet doch das Verfahrensergebnis keinen Anlass für die Annahme, dass die Abgabenbehörde den Ansatz einer AfA von 2,5% p.a. oder den mit 1.414,50 ATS/m² angenommenen Grundstückswert vorgegeben oder sonst „*veranlasst*“ im Sinne der angeführten VwGH-Judikatur hätte. Damit fehlt es an einer entscheidenden Voraussetzung für die vom Bw eingewendete Verletzung von Treu und Glauben.

Die offensichtlichen und massiven Mängel, die dem Gutachten des SV F. die Eignung als Beweismittel sowohl für eine kürzere als die gesetzlich vorgegebene Nutzungsdauer als auch

für den Verkehrswert der Liegenschaft in der (Zinshaus1-Adresse) nehmen, wurden bereits dargestellt. Wenn sich der Bw dennoch eines solchen „Gutachtens“ bediente, so war er - vor dem Hintergrund des für jeden Veranlagungsvorgang geltenden, abgabenbehördlichen Überprüfungsauftrages - ohne Zweifel veranlasst, Beweisvorsorge für eine allfällige Beanstandung zu treffen. Weder eine unterbliebene Überprüfung noch eine Nichtbeanstandung der in Anspruch genommenen AfA im Zuge der AP 1994 rechtfertigten unter diesen Umständen die Annahme einer Zustimmung der Abgabenbehörde zur gewählten AfA für die Zukunft. Es wäre vielmehr am – steuerlich vertretenen – Bw gelegen, das für Zwecke der AfA-Bemessung offensichtlich ungeeignete Gutachten des SV F. zum Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) zeitgerecht ergänzen zu lassen oder durch andere, besser geeignete Beweismittel zu ersetzen, um allfälligen Einwendungen der Abgabenbehörde im Zuge späterer Überprüfungen entgegentreten zu können. In Hinblick darauf ist auch die in der Berufung bezüglich des Mietobjekts in der (Zinshaus1-Adresse) vorgebrachte Verursachung eines Beweisnotstandes durch die Erstbehörde nicht ersichtlich.

Für das Mietobjekt in der (Zinshaus2-Adresse) wurden der Vorwurf der Verletzung von Treu und Glauben oder des Beweisnotstands ohnehin nicht releviert. Lediglich der Vollständigkeit halber sei daher angemerkt, dass das Gutachten des SV C. nach der Aktenlage dem FA erst im Zuge der verfahrensgegenständlichen AP im September 2008 vorgelegt wurde. Im Übrigen wurden die in diesem Gutachten getroffenen Feststellungen bzw. Schlussfolgerungen weder von der Erstbehörde noch vom UFS in Frage gestellt.

Im Ergebnis war das Berufungsbergehren des Bw in Bezug auf das Mietobjekt in der (Zinshaus1-Adresse) zur Gänze unbegründet, bezüglich des Mietobjekts in der (Zinshaus2-Adresse) aber insofern teilweise berechtigt, als hier der AfA-Satz auf 2% p.a. zu ändern war und die Anschaffungskosten des Gebäudes aus dem Jahr 1992 unter Anwendung der Verhältnismethode auf Basis der Sachwertverhältnisse des SV-Gutachten C. zu korrigieren waren.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind in Bezug auf die Jahre 2002 – 2008 den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen. Darin sind auch die im Rahmen der Selbstanzeige vom Jänner 2013 bekanntgegebenen Kapitaleinkünfte des Bw erfasst, an deren Richtigkeit zu zweifeln der UFS mangels entsprechendem Vorbringen der Erstbehörde (in deren Besitz sich die Unterlagen zu den Bemessungsgrundlagen befinden) keine Veranlassung sieht.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 war gemäß § 273 Abs.1 lit a BAO als unzulässig zurückzuweisen, weil die als Einkommensteuerbescheid 2009 intendierte Erledigung des FA vom 15.Juni 2011 gegenüber dem am 28.März 2011 verstorbenen Bw als

Bescheidadressaten nicht mehr wirksam ergehen konnte und das Abgabenverfahrensrechts die Einbringung eines Rechtsmittels nur gegen einen (wirksam gewordenen) Bescheid vorsieht (vgl. Ritz, BAO³ Kommentar § 273, Tz.6 mit Judikaturverweisen).

Beilagen: 7 Berechnungsblätter

Graz, am 20. November 2013