

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 24.02.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt FA vom 12.02.2013, Steuernummer, betreffend **Einkommensteuer 2009 und 2010**

zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden, zu entnehmen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezog in den beschwerdegegenständlichen Zeiträumen 2009 und 2010 neben seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb vor allem solche aus der Vermietung mehrerer Objekte.

Mit **Bescheiden vom 12.02.2013** wurde unter anderem die **Einkommensteuer 2009 und 2010** gemäß § 295 BAO vorläufig neu festgesetzt.

Gegen diese Bescheide erhob der Bf wegen irrtümlich falscher Berechnung der AfA für die Häuser Ort, Straße1, Straße2 und Straße3 unter Vorlage von Gutachten **Berufung**, die gemäß § 323 Abs. 37 BAO idF BGBl I 14/2013 seit 01.01.2014 als Beschwerde zu behandeln ist.

Nach Durchführung einer Außenprüfung wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 22.10.2014** endgültig festgesetzt. Begründend wurde im Bericht vom 14.10.2014 darauf hingewiesen, dass keine Gründe für eine vorläufige Veranlagung mehr vorlägen (die Einkunftsquelleneigenschaft der Objekte sei geklärt). Betragsmäßig erfuhren die angefochtenen Bescheide keine Änderung, da die vorgelegten Gutachten nicht als ausreichend beweiskräftig für eine Abänderung der AfA-Bemessungsgrundlage angesehen wurden.

Innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung einen **Vorlageantrag vom 29.06.2015** und begehrte unter Vorlage eines neuerlichen Bewertungsgutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen bezüglich des Objektes Ort, Straße 1 die Anerkennung einer jährlichen AfA von 59.445,46 € gegenüber bisher 32.000,00 € laut angefochtenen Bescheiden bzw. 80.818,98 € laut Beschwerde. Dieser AfA-Wert basierte auf einem Ertragswertanteil des Gebäudes laut Gutachten, bezogen auf Dezember 2002, in Höhe von 2.972.272,84 €. Bei einem AfA-Satz von 2% (Alter des Gebäudes circa 100 Jahre) beträgt die jährliche AfA demnach 59.445,46 €.

Ergänzend wurde darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der übrigen Veranlagungsjahre ab 2003 (bis 2008 gegen die endgültig erklärten Bescheide) ein identer Antrag im Zuge der Beschwerde eingebracht worden sei.

Mit **Vorlagebericht vom 07.03.2017** legte das Finanzamt die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies in seiner Stellungnahme darauf, dass das mit dem Vorlageantrag vorgelegte Gutachten im Hinblick auf dessen Aussage und Berechnung als durchaus realistisch zu betrachten sei, weswegen es als Grundlage für die Ermittlung der Absetzung für Abnutzung herangezogen werden könne.

Über Anfrage des Bundesfinanzgericht bestätigte die belangte Behörde mit **E-Mail vom 30.03.2017**, dass sich eine Änderung der Einkünfte aus den übrigen Mietobjekten des Bf's gegenüber den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden zwischenzeitig nicht ergeben hatte.

Mit **Schreiben vom 11.04.2017** wurden von der steuerlichen Vertretung des Bf's die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Aus den von der belangten Behörde übermittelten Akten ergibt sich folgender für die rechtliche Beurteilung relevante Sachverhalt:

Der Bf bezog in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2009 und 2010 unter anderem Einkünfte aus der Vermietung eines Gebäudes in Ort, Straße 1.

Das Objekt wurde mit Einantwortungsbeschluss vom 28.04.2003 unentgeltlich erworben. Im Rahmen der Steuererklärung für das Jahr 2003 wurde der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage beantragt; diese wurden jedoch der Höhe nach irrtümlich falsch bemessen.

In den gemäß § 295 BAO ergangenen, angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 2009 und 2010 vom 12.02.2013 wurde die AfA auf Basis der ursprünglich falsch bemessenen AfA-Bemessungsgrundlage mit 32.000,00 in Ansatz gebracht. Diese Bescheide ergingen vorläufig, da die Einkunftsquelleneigenschaft zweier weiterer Mietobjekte in Zweifel stand. Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 22.10.2014 wurden die Einkommensteuer 2009 und 2010 endgültig festgesetzt, da die Einkunftsquelleneigenschaft der betreffenden Objekte nunmehr feststand. Die Abänderung der AfA-Bemessungsgrundlage wurde mangels Beweiskraft der vorgelegten Gutachten verwehrt.

Mit seinem Vorlageantrag vom 29.06.2015 legte der Bf ein neuerliches Gutachten vor. Nachdem er in seiner ursprünglichen Beschwerde eine jährliche AfA von 80.818,98 € beantragt hatte, begehrte er nunmehr, basierend auf diesem Gutachten, die Berücksichtigung einer jährlichen AfA von 59.445,46 € im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2009 und 2010.

Nach diesem zuletzt vorgelegten Bewertungsgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen beträgt der Ertragswert des Gebäudes, bezogen auf Dezember 2002 2.972.272,84 €. Bei einem AfA-Satz von 2% (Alter des Gebäudes circa 100 Jahre) errechnet sich eine jährliche AfA von 59.445,46 €.

In ihrem Vorlagebericht vom 07.03.2017 betrachtete die belangte Behörde diesen nunmehr beantragten AfA-Betrag als nachvollziehbar, da das zuletzt vorgelegte Gutachten im Hinblick auf dessen Aussagen und Berechnung als durchaus realistisch erachtet wurde.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen bzw. dessen Vorlagebericht vom 07.03.2017.

In seinem Vorlageantrag schränkte der Bf sein Beschwerdebegehren dahingehend ein, dass er gegenüber den ergangenen Beschwerdeverentscheidungen nur noch die Abänderung der AfA-Bemessungsgrundlage im Sinne des von ihm gleichzeitig vorgelegten Bewertungsgutachtens der Baumeister SV, Sachverständigenbüro für Bauwesen und Liegenschaftsbewertung vom 29.05.2015 beantragte.

Diesem Gutachten konnte, wie auch das Finanzamt in seinem Vorlagebericht ausführte, aufgrund der dortigen Aussagen und Berechnungen für den Zeitraum Dezember 2002 (also lediglich ein paar Monate vor dem unentgeltlichen Erwerb im April 2003) durchaus Beweiskraft, was die Bemessung der fiktiven Anschaffungskosten für den unentgeltlichen

Erwerb anlangte, zugestanden werden. Der auf den abnutzbaren Gebäudeteil entfallende Ertragswert wurde mit 2.972.272,84 € nachvollziehbar festgestellt.

Von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens wurde übereinstimmend die Berücksichtigung einer jährlichen AfA für das beschwerdegegenständliche Objekt in Höhe von 59.445,46 € als angemessen erachtet.

Gegen die endgültige Veranlagung der Einkommensteuer 2009 und 2010 im Rahmen der Beschwerdeentscheidung, weil - so die Begründung bzw. die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht - die Einkunftsquelleneigenschaft der Objekte Straße2 und Straße4 nunmehr feststand, wurden im Vorlageantrag keine Einwände mehr erhoben. Daraus ergibt sich, dass kein Grund für eine vorläufige Veranlagung mehr vorlag, zumal aufgrund der offensichtlich übereinstimmenden Ansicht beider Parteien des Beschwerdeverfahrens auch für das Bundesfinanzgericht kein Anlass zu diesbezüglichen Zweifeln bestand.

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen:

1. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten unter anderem auch Absetzungen für Abnutzungen.

Konkret lautete diese Bestimmung in der für Übertragungen bis zum 31.07.2008 anwendbaren Fassung **vor BGBl I 85/2008** (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

"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, 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) anzusetzen.

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, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden.

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."

Anmerkung: Die zitierte Fassung des § 16 Z 8 lit. b EStG 1988 idF vor BGBl I 85/2008 gilt, wie erwähnt, für Übertragungen bis zum 31.07.2008 (siehe § 124b Z 146 lit. c EStG 1988 idF BGBl I 85/2008).

2. Gemäß § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 gelten als *fiktive Anschaffungskosten für den Empfänger jene Kosten, die er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.*

3. § 200 Abs. 1 und 2 BAO lauten folgendermaßen:

"(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt."

B) Erwägungen:

1. Zum Streitpunkt/AfA-Bemessungsgrundlage:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung betreffend eines der Objekte, aus dessen Vermietung der Bf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezog, strittig.

Bei unentgeltlichen Erwerben von Gebäuden bis zum 31.07.2008 ist aufgrund der oben dargelegten Gesetzeslage primär der Einheitswert anzusetzen. Auf Antrag sind die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Der Antrag ist anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezogen werden. Die Antragstellung ist auch noch im Rechtsmittelverfahren möglich (Jakom/Lenneis, EStG, 2008, § 16 Rz 36 unter Verweis auf VwGH 10.11.1993, 92/13/0176).

Bei den fiktiven Anschaffungskosten handelt es sich um jenen Betrag, den der Empfänger für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.

Diese fiktiven Anschaffungskosten sind im Schätzungswege zu ermitteln. In der Praxis werden hiezu Gutachten nach den Vorschriften des Liegenschaftsbewertungsgesetzes herangezogen. Nach herrschender Literatur und Rechtsprechung ist innerhalb der möglichen Wertermittlungsverfahren dem Ertragswertverfahren der Vorzug zu geben, wenn die zu bewertende Liegenschaft zu Ertragszwecken vermietet wird (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, § 16 Rz 37ff).

Das bedeutet, bezogen auf den gegenständlichen Fall, Folgendes:

Der Bf hat das Objekt Ort, Straße 1 mit Einantwortungsbeschluss vom 28.04.2003, also vor dem 31.07.2008 unentgeltlich erworben.

Der Antrag auf Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten wurde, wie vom Finanzamt in seinem Vorlagebericht ausgeführt, im Rahmen der Steuererklärung, jedenfalls innerhalb des Rechtsmittelverfahrens eingebracht. Deren Höhe wurde lediglich ursprünglich falsch bemessen.

Nunmehr wurde ein Bewertungsgutachten zum Bewertungszeitraum "Dezember 2008", also wenige Monate vor der unentgeltlichen Übertragung im April 2003 vorgelegt. Ein Hinweis darauf, dass sich die Verhältnisse in diesem kurzen Zeitraum geändert hätten, liegt nicht vor. Der Ertragswertanteil am Verkehrswert des Gebäudes beträgt aufgrund der (auch nach Ansicht der belangten Behörde) nachvollziehbaren Feststellungen und Berechnungen des Gutachtens 2.972.272,84 €.

Bei Anwendung des unstrittigen AfA-Satzes von 2% (das Gebäude war laut Gutachten im Dezember 2002 bereits rund 100 Jahre alt) beträgt die **jährliche AfA 59.445,46 €**.

Da diesem AfA-Betrag aufgrund obiger Ausführungen die größte Gewähr der Richtigkeit zukommt, war dieser im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung des Objektes in Ort, Straße1 in Ansatz zu bringen.

Die Berücksichtigung einer AfA in dieser Höhe für das Mietobjekt wurde vom Bf unter Abänderung seines ursprünglichen Beschwerdebegehrens in seinem Vorlageantrag beantragt und wird dieser Betrag auch seitens der belangten Behörde, wie in ihrem Vorlagebericht ausgeführt, als nachvollziehbar und richtig erachtet.

Dem im Vorlageantrag eingeschränkten Beschwerdebegehren konnte sohin entsprochen werden.

Die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erkenntnis** errechneten sich daher in folgender Höhe (Beträge in €):

	2009	2010
Einkünfte/Vermietung und Verpachtung laut angefochtenem Bescheid	105.505,35	45.383,97
- Differenz/AfA*)	-27.445,46	-27.445,46
Einkünfte/ Vermietung und Verpachtung laut Erkenntnis	78.059,89	17.983,51

***) Differenz AfA:**

AfA/Straße1 lt. Erkenntnis	59.445,46
AfA/Straße1 lt. angefochtenen Bescheiden	32.000,00
	27.445,46

2. Zur Endgültigerklärung:

Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des **§ 200 Abs. 2 BAO** ergibt, ist eine vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit des Bestehens oder des Umfangs der Abgabepflicht wegfällt.

Im vorliegenden Fall ist in den Ausführungen im Bericht der Außenprüfung vom 14.10.2014 festgehalten, dass die Einkunftsquelleneigenschaft jener Mietobjekte (Straße2 und Straße4), deren Ungewissheit den Grund für die vorläufige Veranlagung dargestellt hatte, nunmehr geklärt sei. Die Festsetzung zur Einkommensteuer 2009 und 2010 erfolgte demgemäß mit Beschwerdevorentscheidungen vom 22.10.2014 endgültig. Gegen diese Endgültigerklärung erhob auch der Bf in seinem Vorlageantrag keinen Einwand, sodass diese unstrittig erschien und aufgrund der vorgelegten Akten der belangten Behörde auch für das Bundesfinanzgericht keine Hinweise vorlagen, die Anlass zu Zweifeln am Wegfall der Ungewissheit geben hätten müssen.

Die Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 war daher endgültig festzusetzen.

IV) Zur 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage des beschwerdegegenständlichen Mietobjektes hatte im Rahmen der Beweiswürdigung bezogen auf den konkret vorliegenden Sachverhalt zu erfolgen. Ebenso war die Frage, ob eine Ungewissheit, die eine vorläufige Festsetzung der Einkommensteuer rechtfertigt, vorliegt, unter Beurteilung des konkreten Geschehens zu klären.

Die Entscheidung war somit insgesamt nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 12. April 2017

