

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Bf. gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. September 2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde vom 15. September 2009 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird auf Basis der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 sohin im Betrag von 1.257,90 Euro festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 machte die Bf. unter der Rubrik Vermietung der in in xy domizilierten, unentgeltlich erworbenen Lagerhalle ausgehend von Anschaffungskosten von 160.000 Euro eine Abschreibung in der Höhe von 1.200 Euro geltend.

In einem mit 24. April 2009 datierten Antwortschreiben zu - einem weiters nicht aktenkundigen Vorhalt - gab die steuerliche Vertretung der Bf. der Abgabenbehörde bekannt, dass die fiktiven Anschaffungskosten obgenannten Objekts auf Basis der in der Gemeinde B erzielten Verkaufspreisen von Hallen ermittelt worden sei, wobei der aus dem Verkauf der Fa. M erzielte, zum Teil auf besonderer Vorliebe des Käufers beruhende Preis herabgemindert worden sei.

Die Bf. wurde mit Bescheid vom 10. September 2009 zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 veranlagt, wobei das Finanzamt in Ermangelung der Vorlage eines entsprechenden Gutachtens die fiktiven Anschaffungskosten des Bestandsobjekts mit 45.000 Euro im

Schätzungswege ermittelt, respektive ein Abschreibungssatz von 1,5% zum Ansatz gebracht hat.

In der Folge wurde mit Eingabe vom 15. September 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 Berufung erhoben, wobei begründend auf ein,- in Überschneidung mit der Bescheiderlassung nachgereichtes Schätzgutachten - der Ansatz des dort verzeichneten Wertes als Abschreibungsbasis beantragt wurde.

Das am 10. September 2009 nachgereichte, den Verkehrswert der Halle zum Stichtag 25. August 2009 ausweisende Sachverständigengutachten lautet inhaltlich wie folgt:

2) Beschreibung der Liegenschaft

2.1) Lage

Die Liegenschaft befindet sich am Ortsrand der Gemeinde B, der Ort ist ca. 20 Autominuten von der Bezirkshauptstadt G entfernt.

2.2) Größe der Halle

Die Halle weist eine Nutzfläche von $50 \times 20 = 1.000 \text{ m}^2$ auf.

2.3) Anschlüsse

Die Liegenschaft ist an die Stromversorgung angeschlossen.

3) Beschreibung der Lagerhalle

Fundierung: Betonstreifenfundamente

Stahlbetonfertigteilkonstruktion Binder und Steher

Eindeckung: Welleternit

Hängerinnen und Abfallrohre in Zinkblech

Fensterbänder

Tore: Stahltore

Betonbodenplatte

4) Bau- und Erhaltungszustand der Lagerhalle

Der Bauzustand ist - soweit dies durch bloßen Augenschein feststellbar war - als mäßig gut zu bezeichnen.

Der Erhaltungszustand der Halle kann als mäßig eingestuft werden.

4.1) Ermittlung der Nutzfläche

Die Nutzfläche wird auf Basis der ÖN B1800 sowie des vorliegenden Einreichplanes ermittelt.

Raum	Nutzfläche m^2
Lagerhalle	1.000

5) Bewertung

Die Ermittlung des Verkehrswertes wird nach dem Ertragswertverfahren durchgeführt, wobei der Sachwert den Bauwert und Grundwert umfasst und den Ausgangswert für den Verkehrswert bildet.

Der Verkehrswert wird jedoch - abgesehen vom Sachwert - durch den fiktiven Ertrag des Objektes, aber auch durch dessen Zweckbestimmung sowie die Verwendbarkeit der Halle und ihre wirtschaftliche Nutzung beeinflusst.

5.1) **Sachwert**

5.1.1) Grundwert

Baufläche: Schätzpreis je m² € 20,--
 $1000,0\text{m}^2 \times 20,-- =$ € 20.000,--

5.1.2) Bauwert

Aus der Berechnung des Neubauwertes abzüglich einer technischen (zufolge Alter und Erhaltung) sowie wirtschaftlich (zufolge verlorenem Bauaufwand, vorhandener Einreichung und erforderlicher Adaptierung) bedingten Wertminderung resultiert der Bauwert.

Neubauwert

Gebäude	Nutzfläche m ²	Richtwert/m ²	Neubauwert €
Lagerhalle	1.000,00	450	450.000

Technische Wertminderung

Gemäß der Wertminderungstabelle von Ross-Brachmann wird die Abminderung errechnet aus den Parametern

- Lebensdauer des Gebäudes,
- Bauwerksalter und
- Gebäudeunterhaltung.

Gebäude	Bauwerksalter	Lebensdauer	Abminderung %	Techn. Wertminderung
Lagerhalle	38	60	45	202.500

Wirtschaftliche Wertminderung

Infolge verlorenem Bauaufwand sowie der mit dem Bauwerk verbundenen Einrichtung und Ausstattung und unter Berücksichtigung eines Aufwandes für geänderte Nutzung wird folgender Abschlag vorgenommen:

Gebäude	Abminderung %	Wirtschaftl. Wertminderung
Lagerhalle	10	45.000

Bauwert (Zeitwert)

Neubauwert	450.000,00
abzügl. techn. Wertminderung	- 202.500,00
abzügl. wirtschaftl. Wertminderung	- <u>45.000,00</u>
	€ <u>202.500,00</u>

5.1.3) Sachwert

Grundwert	20.000,00
Bauwert	<u>202.500,00</u>
	€ <u>222.500,00</u>

5.2) Ertragswert

Nach den eingeholten Auskünften bei Immobilienmaklern sowie aufgrund der derzeitigen Ertragslage für ähnliche Objekte kann folgender fiktive Ertrag erzielt werden:

Gebäude	Nutzfl. m ²	Miete/m ²	Monatsbrutto-Ertrag
Lagerhalle	1.000	2,20	2.200

Jahresbruttoertrag 12 x 2.200,00 =	26.400,00
abzügl. Kosten für erforderl. Sanierung, sowie	
laufende Erhaltung, Verwaltung und Steuern 35%	
0,35 x 26.400,00	<u>- 9.240,00</u>
<u>Jahresnettoertrag</u>	<u>€ 17.160,00</u>

Dieser Betrag kapitalisiert auf die durchschnittliche wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 20 Jahren bei einem Zinsfuß von 4,5% errechnet sich lt. Tabelle der

Ertragswert zu $13,0 \times 17.160,0 = \text{rd. } € 223.080,00$

5.3) Schätzwert der Liegenschaft

Sachwert rd.	222.500,00
Ertragswert	<u>223.080,00</u>
	<u>€ 445.580,00</u>

Mittelwert = Schätzwert gerundet € 222.790,00

**Der Verkehrswert für die Lagerhalle wird geschätzt mit rd.
225.000 €**

Mit Vorhalt vom 9. Oktober 2009 wurde die Bf. um Ergänzung des Rechtsmittels ersucht, wobei die Ergänzungspunkte selbst wörtlich wie folgt lauteten:

1. Um Vorlage eines Mietvertrages betr. Vermietung der Objekte F und B wird ersucht. Sollte kein schriftlicher Mietvertrag vorliegen, wird gebeten die Mietbedingungen (Mietgegenstand, Vertragsdauer, Mietzins, Zusatzvereinbarungen) bekannt zu geben.

2. Wie wurde der Kapitalisierungszinssatz von im Schätzungsgutachten - B begründet. Auf § 10 Abs. 2 LBG darf verwiesen werden.

3. Im gegenständlichen Schätzungsgutachten wurde eine Lebensdauer von 60 Jahre angenommen. Lt. Fachliteratur Liegenschaftsbewertung wird bei gegenständlicher Bauausführung von einer Gesamtnutzungsdauer von 30-40 Jahre ausgegangen. Um Stellungnahme wird gebeten.

4. Wie wird der bei der Neubaurechnung angewandte Richtwert von 450 Euro/m² begründet. Der Basispreis Standart 2007 bei einer derartigen Ausführung beträgt rd. 320 Euro bis 365 Euro.

5. Bei der Ermittlung des Monatsbrutto-Ertrags wurde von einer Miete von 2,20 Euro/m² ausgegangen und dies damit begründet, dass bei Immobilienmaklern Auskünfte eingeholt wurden. Um Bekanntgabe der diesbezüglichen Vergleichswerte wird gebeten."

Aus dem nachgereichten, mit 1. Jänner 2008 datierten und neue Kündigungsfristen vereinbarenden Mietvertrag betreffend die in B domizilierte Lagerhalle geht hervor, dass diese bereits ab dem 1. Oktober 2003 im Ausmaß von 500m² um einen Bruttomietzins von 780 Euro (der Nettobetrag lautet hierbei auf 650 Euro) in Bestand gegeben worden ist.

Betreffend die in Zusammenhang mit den Schätzungsgutachten von der Abgabenbehörde aufgeworfenen Fragen führte der Gutachter mit Schriftsatz vom 15. Oktober 2009 aus, dass der Ansatz der technischen Lebensdauer für massive Lagerhäuser (Hallen) mit 60 Jahren auf der Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden nach Ross-Brachmann erfolgt sei.

Was den Neubauwert anlange, so würden die Herstellungskosten für Lagergebäude auf Basis der statistischen Kostenwerte des BKI unter Einbeziehung der Regionalfaktorenbezogen das Jahr 2006 zwischen 280 Euro bis 520 Euro pro m² schwanken, wobei angesichts der Steigerung nach dem Baukostenindex von 2006-2009 ein Richtwert von 450 Euro pro m² anzunehmen sei.

Abschließend gab der Gutachter betreffend die Mietkalkulation bekannt, dass in Anbetracht der Lage der Halle und der vorhandenen Infrastruktur ein - unter den Anboten eines Immobiliemaklers für ähnliche Objekte - angesiedelter Preis zum Ansatz gelangt sei.

In der Folge wurde dem Rechtsmittel mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 teilweise Folge gegeben, wobei das Finanzamt wörtlich wie folgt ausführte:

"Die Abgabenpflichtige erzielt ab 1.10.2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In der Abgabenerklärung 2007 wurden als AfA-Bemessungsgrundlage fiktive Anschaffungskosten in Höhe von 160.000 Euro und davon eine AfA i.H. von 1.200 Euro (= 1,5% , 1/2% Jahres-AfA) geltend gemacht. Mit Berufungseingabe vom 15.9.2009 wurde ein Schätzungsgutachten vorgelegt und beantragt die Werte des Schätzungsgutachtens als AfA-Basis zu nehmen.

Lt. vorgelegtem Gutachten ergibt sich ein Verkehrswert von 225.000 Euro und nach Abzug des Grund und Bodens von 20.000 Euro eine AfA-Basis von 205.000 Euro.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 16 Abs. 8 lit. d ESG sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünftezielung zugrunde zu legen.

Die erstmalige Nutzung war 1.10.2007. Das vorgelegte Schätzungsgutachten vom 25.8.2009 bezieht sich auf keinen konkreten Zeitpunkt und nennt keinen Bewertungsstichtag.

Aufgrund der angeführten Werte ist zu schließen, dass als Zeitpunkt 2009 gewählt wurde. Da das Gutachten vom Zeitpunkt 2009 und nicht von der erstmaligen Nutzung (1.10.2007) ausgeht, werden gewisse Teile des Gutachtens, die nicht schlüssig nachvollzogen werden können, geändert und Korrekturen des Gutachtens bezogen auf den Bewertungsstichtag (Baukostenindex) 2007 vorgenommen.

Der Verkehrswert 2007 wird wie folgt ermittelt:

Sachwert:

Räume	Verbaute Fläche m ²	Richtwert €/m ²	Neubauwert
Lagerhalle	1.000	420	420.000 Euro

Für die Lagergebäude gemessen an ihrem Alter und dem lt. Gutachten baulichen Zustand ergibt sich unter Anwendung der parabolischen Wertminderung nach Ross - Brachmann eine Alterswertminderung von 36%.

Lt. Gutachten wird der Bauzustand als "mäßig gut" bezeichnet.

Die Wertminderung infolge Bauzustand richtet sich nach einer 9-stufigen Kurventafel; entnommen den Altersabschreibungstabellen nach F.W. Ross:

Bei Gebäude die als reparaturbedürftig zu beurteilen sind ergibt sich eine Zustandsnote von 3

Die vorzunehmende Wertminderung in % nach erfolgter Altersabschreibung vom verbleibenden Restwert ergibt bei Zustandsnote 3 einen Prozentsatz von ca. 18%.

Bauwert Zeitwert:

Bauteile	Lebensdauer	Bauwälter	techn. Wertminderung %	Wirtschaftl. Wertminderung	Zeitwert
Lagerhalle	60	36	420.000,- 36% = 151.200,-	45.000,- lt. Gutachten	223.800,-

Im vorgelegten Schätzungsgutachten wird von einem fiktiven Mietertrag ausgegangen.

Lt. Mietvertrag wurden jedoch für die Vermietung von 500 m² eine mtl. Miete von 780 Euro erzielt. Umgerechnet auf einen Jahresbetrag und auf 1.000 m² (= Größe der Halle) ergibt das einen Jahresbetrag von 18.720 Euro.

Da ein tatsächlicher Wert vorliegt, ist von diesem Wert auszugehen.

Der Liegenschaftsreinertrag ist in einen Verzinsungsbetrag des Bodenwertes und in einen Reinertragsanteil der baulichen Anlage zu teilen.

Der Zinssatz für Gebäude wird auch bei der Verzinsung für Grund und Boden gerechnet, da der Grund und Boden ebenso wie die baulichen Anlagen von der Nutzung des Grundstückes abhängt.

Ertragswert

Jahresertrag	18.720,-
Bewirtschaftungskosten lt. Gutachten 35 %	6.552,-
Ertrag bereinigt	12.168,-
Grundfläche 1000 m ² x 20,- €	20.000
Zinssatz für Abzinsung 4,5 %	
Abschlag für Grund	900,-
Ertrag p.a.	11.268,-
RND 24 Jahre Kapitalisierungsfaktor 14.50	163.386,-
Ertragswert abgezinst	163.386,-

Grundwert:

Die gesamte Grundfläche des Grundstückes zz beträgt 6.073 m². Da auf dem Grundstück nicht nur eine Lagerhalle sondern auch ein Einfamilien Haus steht, ist das Grundstück in Teilflächen zu zerlegen. Bei Grundstücken, für die eine unternehmerische Nutzung vorgesehen ist, wird uU zu prüfen sein, ob die Fläche auch für die erforderlichen Verkehrswege oder Lagerplätze ausreicht.

Das Grundstück wird daher in der Form geteilt, dass 2.000 m² der Halle und der übrige Teil des Grundstückes 4.073 m² dem Einfamilienhaus zugerechnet wird.

Sachwert:

Grundwert: 40.000,-,- (= 2.000m² x 20 €)

Bauwert: 223.800,-

Sachwert: 263.800,-

Ertragswert: 163.386

Bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten als Afa-Bemessungsgrundlage im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist dem Ertragswert überwiegende Bedeutung beizumessen, dies auch deshalb da die Liegenschaft nur soviel wert ist, als letztlich Nutzen aus ihr gezogen werden kann.

Im Fall, dass der Ertragswert und der Sachwert nahe beieinander liegen kann für die Verkehrswertermittlung grundsätzlich das arithmetische Mittel herangezogen werden.

Unter Ansatz des Sachwertes von 263.800 Euro und des Ertragswertes der Liegenschaft von 163.386 Euro ergibt sich eine Abweichung von mehr als 40%

Bei einer Abweichung zwischen Sachwert und Ertragswert von mehr als 40% ist nach der Methodik von Ross/Brachmann von einer Gewichtung von 5 zu 1 zugunsten des Ertragswertes auszugehen.

Verkehrswert:

$$\underline{263.800,- \times 1 + 163.386,- \times 5} = 180.121,-$$

6

Verkehrswert: 180.121,-

Grundwert: - 40.000,-

Afa Basis: 140.121,-, rd 141.000,-

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden.

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden.

Im vorliegenden Gutachten wird das Gebäude und dessen Konstruktion (Betonfundament, Wände, Eindeckung usw.) beschrieben. Der Bau- und Erhaltungszustand ist laut Gutachter dem Baualter entsprechend als "üblich gut" eingestuft.

D.h. es wird auf das Baualter Bezug genommen. Auf den konkreten Bauzustand geht der Gutachter hingegen nicht ein, es werden aber auch keine Baumängel, wie Baurisse oder statische Probleme festgestellt.

Für die Ermittlung der Nutzungsdauer (Restnutzungsdauer) sind jedoch nur die konstruktiven und haltbaren Bauteile (Mauern und Decken) sowie deren Zustand maßgebend.

Unzulässig ist es etwa, bloß schematisch von einer geschätzten Gesamtnutzungsdauer (von beispielsweise 100 Jahren) auszugehen und davon die bisherige Nutzungsdauer abzuziehen, ohne dabei auf die individuellen Gegebenheiten der Liegenschaft einzugehen.

Mangels jeglicher Anhaltspunkte für eine besondere Auffälligkeit des Gebäudes (wie schlechter Bauzustand oder statische Probleme) bzw. schon eingetretener Gebäudeschäden kann von der gesetzlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren nicht abgegangen werden kann.

Das vorgelegte Bewertungsgutachten ist nicht geeignet, den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes als 67 Jahre zu führen, weil nicht auf den zum Erwerbszeitpunkt gegebenen Bauzustand eingegangen wurde.

Die gesamte verbaute Fläche - Halle beträgt 1.000 m².

Lt. Mietvertrag werden 500 m² vermietet.

Der Prozentsatz der unternehmerischen Nutzung wird mit 50% festgesetzt.

Afa Basis vermietete Lagerhalle: 141.000,- x 50 % = 70.500,-

Halbjahres-Afa 2007 = 70.500,- x 1.5 % = 1.058,- / 2 = 529,- €

Einkünfte aus Vermietung Lagerhalle:

Einnahmen:	1.950,-
Halbjahres Afa	- 529,-
Übrige Werbungskosten	<u>32,07</u>
Einkünfte Vermietung Lagerhalle =	1.388,93,-

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden."

In dem gegen diese Berufungsvorentscheidung - innerhalb verlängerter Frist- eingebrachten Vorlageantrag vom 12. März 2010 stellte die steuerliche Vertreterin der Bf. den Antrag auf Würdigung des Sachverhalts anhand des Gutachtens sowie der beigelegten Stellungnahme des Gutachters.

In dieser mit 5. März 2010 datierten "Replik" führte der Gutachter zum "Vorwurf" des fehlenden Bewertungsstichtag aus, dass dieser - wie gemäß Seite 2 des Gutachtens ausgeführt - auf den 5. August 2009 lautet.

Was die Wertminderung eines Objekts anlange, so stelle diese eine auf Grundlage der Ortsbesichtigung sowie bautechnischer Kenntnisse und Erfahrungswerte Kenntnisse basierende Schätzung dar, während eine anhand Tabellenwerten errechnete Abminderung als unfachgemäß zu qualifizieren sei und nämliche Methode zu einem falschen, sprich zu einem hohen Wert führe.

Betreffend die vom Finanzamt herangezogene Grundgröße von 2.000 m² sei anzumerken, dass die Fläche der Halle in realiter auf 1.000 m² laute.

Betreffend der Ermittlung des Ertragswertes führte der Gutachter aus, dass diese auf einem fiktiven, auf die gesamte Fläche bezogenen Mietertrag gefußt habe, während die vom Finanzamt vorgenommene Hochrechnung nicht zutreffend sei, zumal die zweite Hallenhälfte zu einem höheren Preis vermietet werden könnte.

Abschließend gab der Gutachter zu bedenken, dass der von der Abgabenbehörde ermittelte Verkehrswert unter falschen Prämissen errechnet worden sei, da die Ansätze von 263.800 Euro Sachwert und 163.386 Euro Ertragswert nicht eine Abweichung von mehr als 40% zeitigen, sondern vielmehr eine kleinere, auf rund 38% lautende Differenz hervorrufe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Festgestellter Sachverhalt

In Anbetracht der Aktenlage und ergänzender Ermittlungen steht nachstehender, dem Erkenntnis zugrunde gelegter Sachverhalt fest:

Mit Notariatsakt vom 27. September 2007 hat die Bf. von ihrer Mutter die in xy domizilierte Lagerhalle im Schenkungsweg erworben, wobei laut Punkt Sechstens vorgenannten Vertrages die Übergabe des Objektes mit 1. Oktober 2007 bedungen wurde.

Die vorgenannte Lagerhalle wurde im Ausmaß von 500 m² mit Mietbeginn 1. Oktober 2003 und zu einem Nettomietzins von 650 Euro in Bestand gegeben, wobei ab dem 1. Oktober 2007 die alleinige Nutzziehung aus nämlichen Verhältnis der Bf. vorbehalten ist.

Im Zuge des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer 2007 bestand zwischen der Abgabenbehörde und der Bf. Uneinigkeit betreffend die Höhe der Anschaffungskosten und die (Rest) Nutzungsdauer der Halle, wobei der (Letzt)Antrag der Bf. auf ertragsteuerliche Berücksichtigung von Abschreibungsbasis und Abschreibungssatz auf den im Bewertungsgutachten vom 25. August 2009 ausgewiesenen Werten lautet.

Rechtliche Würdigung

Betreffend die in Streit stehenden Anschaffungskosten sowie die (Rest) Nutzungsdauer der Lagerhalle war obiger Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

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

- 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.
- 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.

Lit. b des § 6 Z 9 EStG - hierauf wird in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b) EStG 1988 Bezug genommen - lautet:

"Werden aus betrieblichem Anlass einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, so gilt für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Liegt ein betrieblicher Anlass nicht vor, dann gilt dies als Einlage (Z 5)."

Per definitionem sind fiktive Anschaffungskosten jene Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Die fiktiven Anschaffungskosten gehen daher vom Käufer aus, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der vom Verkäufer ausgeht (Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 107 zu § 6; Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 6 Tz 67). Dem Gesetz kann nicht entnommen werden, wie die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln sind. Die fiktiven Anschaffungskosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden. Der VwGH hat diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass das Gesetz keine ins Einzelne gehende Vorschrift enthalte, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen seien. Es gelten daher die diesbezüglichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075).

Die fiktiven Anschaffungskosten kommen bei der betrieblich veranlassten unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988) sowie als AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 108 zu § 6) zur Anwendung.

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

Ross/Brachmann/Holzner (Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, Seite 332) und Kranewitter (Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, 2002, Seite 113) weisen darauf hin, dass der Wert von bebauten Grundstücken mindestens nach zwei voneinander unabhängigen Methoden zu ermitteln sei. Auch im gegenständlich vorliegenden Gutachten wurde der Wert der Liegenschaft sowohl nach dem Sachwert- als auch dem Ertragswertverfahren ermittelt und sodann eine Gewichtung der beiden Werte vorgenommen.

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist anzumerken, dass sowohl das Gutachten eines Amtssachverständigen nach § 177 BAO als auch Privatgutachten Beweismittel darstellen, die der freien Beweiswürdigung des Bundesfinanzgerichtes unterliegen.

Generell hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO, respektive ob der Bestimmung des § 269 Abs. 1 BAO, der gemäß die Verwaltungsgerichte im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse haben, die den Abgabenbehörden auferlegt und eingeräumt sind das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Beweislast in Ansehung einer kürzeren Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen. Enthält ein Gutachten keinen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer, ist es als Nachweis einer geringeren als der gesetzlichen Nutzungsdauer ungeeignet, ohne dass es weiterer Ermittlungsschritte der Behörde bedarf (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0162).

Zu dem im Berufungsverfahren vorgelegten Gutachten verzeichneten, auf den 5. August 2009 lautenden Bewertungsstichtag ist seitens des Bundesfinanzgerichtes anzumerken, dass dieser nicht als geeignete Grundlage für die Darstellung der fiktiven Anschaffungskosten für die im Jahr 2007 im Schenkungsweg erworbene Liegenschaft zu qualifizieren ist, sondern für die abgabenrechtliche Belange richtigerweise ex lege vielmehr auf die Verhältnisse im Jahr des unentgeltlichen Erwerbs, sprich somit auf jene des Jahres 2007 Bedacht zu nehmen ist.

Der Vollständigkeit halber ist die Bf. in diesem Zusammenhang auch auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2001, 99/13/0221, zu

verweisen, denen gemäß Gutachten, welche von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung (sprich im vorliegenden Fall vom 25. August 2009) für einen Nachweis im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ungeeignet sind, zu verweisen.

Fest steht, dass das Finanzamt im gegenständlichen Verfahren das Gutachten - trotz vorstehend angeführter "steuerrechtlicher Mankos" - nicht in seiner Gesamtheit als unschlüssig unberücksichtigt gelassen hat, sondern vielmehr zwar einzelne Ansätze in die in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Berechnung übernommen, allerdings gewisse Parameter und die Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert in Frage gestellt hat.

Seitens des BFG ist hierzu festzuhalten, dass nämliche Vorgangsweise (sprich schlüssige Teile eines Gutachtens oder darin enthaltene Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, von der Behörde als unschlüssig erkannte Ansätze in Frage zu stellen und der Bf. ob der Vorhaltswirkung der Berufungsvorentscheidung die abgabenbehördlichen Bedenken mit der Möglichkeit zur Stellungnahme vorzuhalten) in grundsätzlichem Einklang mit der Forderung des VwGH, wonach gegen ein Gutachten bestehende Bedenken mit dem Steuerpflichtigen zu erörtern sind und allenfalls die Möglichkeit zu bieten sei, ein Ergänzungsgutachten vorzulegen, steht (VwGH v. 26.3.1992, 90/16/0202).

In Concerto ist das Finanzamt im Zuge seiner schlussendlich in die Abgabenfestsetzung laut Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 mündenden Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten zunächst von den Werten des Sachverständigen - allerdings auf Basis des für den Bewertungsstichtag relevanten Baukostenindex 2007 - ausgegangen, wobei sich in weiterer Folge eine Diskrepanz im Allgemeinen und sohin ein eklatantes Auseinanderklaffen im Endergebnis im Speziellen aus der unterschiedlichen Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert ergibt.

Was nun die Einwendungen des Gutachters betreffend die im Rahmen der Sachwertsermittlung laut Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 betreffend das Ausmaß der technischen Wertminderung zum Ansatz gebrachte parabolische Wertminderung der Halle nach den Tabellen Ross- Brachmann (9- stufige Kurventafel) anlangt, so ist seitens des BFG festzuhalten, dass sich nämliche am Bauwerkalter (36 Jahre) sowie an der Gesamtlebensdauer des Objekts (60 Jahre laut Gutachten und BVE) orientierende Methode bevorzugt bei geringwertig ausgestatteten Gebäuden mittleren Beanspruchungsgrades Anwendung (z. B. Silos, Lager- und Landwirtschaftshallen, mäßig beanspruchte Industriebauten usf.) Platz greift.

Insoweit erscheint dem Verwaltungsgericht der im Schriftsatz vom 5. März 2010 vorgebrachte Einwand, dem gemäß - unter Berufung auf bautechnische Kenntnisse und erfolgter Ortsbesichtigung - die vom Finanzamt vorgenommene Abminderung nach Tabellenwerten zu falschen Ergebnissen geführt hätten, insoweit unberechtigt, da außer der in Punkt 4 des Gutachtens getroffenen Feststellung, wonach der Erhaltungszustand der Halle als mäßig gut eingestuft werden kann, sich den übrigen Ausführungen

des Gutachtens kein einziger, das Ausmaß der zum Ansatz gebrachten technischen Wertminderung von 45% stützender Anhaltspunkt entnehmen lässt.

Des Weiteren ist auch der in die Schätzung des Finanzamtes - schlussendlich in eine "Ausdehnung" der in die Berechnung des Bodenwerts einbezogenen Fläche - mündenden Überlegung, der gemäß in Ansehung der zur unternehmerischen Nutzung geeigneten Gesamtfläche von 6.073 m² zusätzlich zur Nettofläche der Halle auch eine, diese umgebende, infrastrukturell für Lagerung oder verkehrsmäßig nutzbare (unverbaute) Fläche zu berücksichtigen ist, nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes nicht mit substanzielten Einwendungen entgegengetreten worden, sondern lediglich auf das - wohl einzig und allein den Bodenwert bestimmende - Nettoflächenausmaß der Halle (1.000 m²) Bezug genommen worden.

Was nun die Ermittlung des Ertragswertes anlangt - einleitend darauf hinzuweisen, dass nach dem Dafürhalten des BFG der in der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 angestellten, auf Basis des tatsächlich erzielten - auf die Gesamtfläche der Halle erstreckte - Bruttomonatsmietzins von 780 Euro ein gegenüber der im Gutachten auf einem fiktiven, für die (gesamte) Halle erzielbaren Monatsbruttoertrag von 2.200 Euro fußenden Berechnungsmethode höhere Aussagekraft beizumessen, respektive diese als den realen Gegebenheiten näher stehend zu erachten ist.

An dieser Schlussfolgerung vermag auch das in der Replik des Gutachters vom 5. März 2010 ins Treffen geführte Argument, dem gemäß die zweite Hälfte der Halle zu einem höheren Preis vermietet werden könnte, insoweit keine Änderung bewirken, da in Ansehung des Umstandes, dass der "höhere" Preis naturgemäß nicht mit konkreten Zahlen belegt werden kann, summa Summarum somit der Einwand auf dem Boden der Spekulation verhaftet bleibt und demzufolge die Berechnung in Punkt 5.2. des Gutachtens nicht zu tragen vermag.

Zu der seitens der Abgabenbehörde vorgenommene Gewichtung, sprich der Präferierung des Ertragswertes gegenüber dem Sachwert im Verhältnis 1:5 ist seitens des BFG anzumerken, dass diese Vorgangsweise als schlüssig und nachvollziehbar zu qualifizieren ist, da im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Wert von Grund und Boden sowie von Gebäuden jedenfalls mit jenem Betrag begrenzt ist, als letztendlich wirtschaftlicher Nutzen aus dem Bestandsobjekt erzielt werden kann und insoweit ein (präsumtiver) entgeltlicher Erwerber gemessen an wirtschaftlichen Grundsätzen - ungeachtet des Bestehens eines eventuellen höher angesiedelten Realwerts - keinesfalls Bereitschaft zeigen würde, über diesen Wert angesiedelte Anschaffungskosten zu verausgaben.

In diesem Zusammenhang soll nicht unerwähnt bleiben, dass auch im Schrifttum zum EStG 1988 die Auffassung vertreten wird, dass trotz gleichwertiger Akzeptanz des Vergleichs- und Ertragswertverfahrens durch den Verwaltungsgerichtshof angesichts der Tatsache, dass nach der Norm des § 16 Abs. 1 Z 8 leg. cit. eine Abschreibungsbasis bei Gebäuden zur Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festgestellt

werden soll, von einem gedachten ertragsorientierten Erwerber auszugehen ist (zuletzt in diese Richtung abzielend Jakom/Lenneis EStG 2014, § 16 Rz 39).

Der Vollständigkeit halber ist dem Vorwurf des Gutachters, wonach im zu beurteilenden Fall die prozentuelle Abweichung zwischen Sach- und Ertragswert tatsächlich nur auf rund 38% lautet, zu entgegnen, dass in Fragen der Gewichtung als Ausgangsbasis stets der mit 100% angenommene Ertragswert dient (Ross- Brachmann, 27. Auflage, Stand März 1993).

Unter Heranziehung letztgenannter Parameter stellt somit rein mathematisch gesehen der Sachwert von 263.800 Euro rund **161,46%** des mit 163.386 Euro ermittelten Ertragswertes dar und ergibt sich demzufolge eine weit über 40% angesiedelte Abweichung.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen kann daher seitens des Verwaltungsgerichtes den Berechnungen des Verkehrswertes der Lagerhalle nach der Methodik des Sachverständigen unter Anwendung des arithmetischen Mittels trotz eklatanten Auseinanderklaffens des - an oberer Stelle errechneten, der Höhe nach exakt dokumentierten - Sach- und Ertragswertes - nicht näher getreten werden.

Zusammenfassend ist demzufolge, gleichsam als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von 141.000 Euro im Allgemeinen und der Ansatz - der sich am prozentuellen Ausmaß der in Bestand gegebenen verbauten Fläche-orientierenden Abschreibungsbasis von 70.500 Euro in Einklang mit den Denkgesetzen der Logik erfolgt ist.

Was nun die Festlegung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjekts anlangt, so ist nach dem Dafürhalten des BFG die Bf. den schlüssigen und nachvollziehbaren Argumenten der Abgabenbehörde in der als Vorhalt zu qualifizierenden Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 im weiteren Verfahren nicht mit Erfolg entgegengetreten.

Nämliche Schlussfolgerungen liegt hierbei zuletzt auch darin begründet, dass auch die Replik des Sachverständigen vom 5. März 2010 einen wie immer gearteten Hinweis auf das Vorliegen einer kürzeren Restnutzungsdauer der Lagerhalle vermissen lässt.

Zusammenfassend vermag daher das Bundesfinanzgericht im Ansatz des Abschreibungssatzes von 1,5 % keine Rechtswidrigkeit zu erblicken und war daher summa Summarum der Beschwerde teilweise Folge zu geben und die Abgabe auf Basis der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2010 festzusetzen.

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.

Diese Voraussetzung liegt im Beschwerdefall nicht vor, da keine Rechtsfrage strittig ist, sondern der vorliegende Sachverhalt zum Zweck der Ermittlung von Abschreibungsbasis und Abschreibungssatz in freier Beweiswürdigung beurteilt wurde.

Wien, am 5. Mai 2014