

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri über die Beschwerden des Bf., Wohnadresse, vertreten durch Martin Friedl, Marktplatz 2, 4650 Lambach, vom 26. April 2012, vom 16. August 2013 und vom 23. Oktober 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärding betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008, 2009 und 2010 vom 21. Februar 2012, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 vom 4. Juli 2013 und betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2012 vom 30. September 2014 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommen 2008: € 70.7785,13

Einkommensteuer 2008: € 26.580,54

Einkommen 2009: € 63.448,89

Einkommensteuer 2009: € 22.199,64

Einkommen 2010: € 65.278,82

Einkommensteuer 2010: € 23.141,72

Einkommen 2011: € 50.695,98

Einkommensteuer 2011: € 15.463,47

Einkommen 2012: € 65.227,57

Einkommensteuer 2012: € 22.654,20

Die getroffenen Feststellungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2011 und 2012 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (im Folgenden kurz als Bf. bezeichnet) wurde durch Einantwortungsbeschluss vom 15.4.2008 Eigentümer der Liegenschaft EZ 9999, Grundbuch R. Die Grundstücksadresse lautet Gasse.

Ab dem Jahr 2008 erklärte der Bf. neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der oben bezeichneten Liegenschaft. Die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes berechnete er an Hand einer „Baukosten-Überschlags-Rechnung“ aus dem Internet in Höhe von 341.724 €. Ausgehend von diesem Betrag ermittelte er eine Abschreibung für Abnutzung des Gebäudes in Höhe von € 437,58.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärte er im Jahr 2008 einen Werbungskostenüberschuss von € 129,41, im Jahr 2009 einen solchen von € 137,65 und im Jahr 2010 einen solchen von € 281,01.

Mit Vorhalt vom 19. Dezember 2011 wurde dem Bf. vom Finanzamt mitgeteilt, dass die vorgelegte Baukostenermittlung nicht nachvollziehbar und somit unbeachtlich sei. Gleichzeitig wurde er aufgefordert, ein zu beachtendes Sachverständigengutachten vorzulegen. Anderenfalls werde als AfA- Bemessungsgrundlage der Einheitswert laut Einkommensteuer-Richtlinien herangezogen.

Am 21. Februar 2008 erließ das Finanzamt Braunau Ried Schärading Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010. In diesen Einkommensteuerbescheiden anerkannte das Finanzamt anstatt der vom Bf. beantragten Abschreibung für Abnutzung des Gebäudes in Höhe von € 437,58 nur eine solche in Höhe von € 7,67. Diese AfA wurde auf Basis des Einheitswertes berechnet.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2008** vom 21.2.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 300,50 fest.

Unter Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG bewirkten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für dieses Jahr keine Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt, dass die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden sei, da der Bf. zu dem übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung vorgenommen habe.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2009** vom 21.2.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 292,26 fest.

Unter Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG bewirkten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für dieses Jahr keine Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt, dass die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden sei, da der Bf. zu dem übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung vorgenommen habe.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2010** vom 21.2.2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 148,90 fest.

Unter Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG bewirkten die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für dieses Jahr keine Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt, dass die Veranlagung im Sinne des Vorhaltes vorgenommen worden sei, da der Bf. zu dem übermittelten Bedenkenvorhalt keine stichhaltige Gegenäußerung vorgenommen habe.

Nach Verlängerung der Berufungsfrist erhob der Bf. durch seinen Vertreter am 26. April 2011 mittels FinanzOnline gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010 **Berufung**. Er wandte sich gegen die Berechnung der Abschreibung für Abnutzung des Gebäudes auf Basis des Einheitswertes und beantragte die Berechnung der Abschreibung für die Abnutzung des Gebäudes auf Basis des Bewertungsgutachtens des Dipl.Ing. S. Der Gebäudewert wurde in diesem Gutachten in Höhe von € 81.574 ermittelt. Da in den Jahren 2008, 2009 und 2010 nur 8,58% der Fläche des Gebäudes vermietet waren, ermittelte der Vertreter eine AfA-Bemessungsgrundlage von € 6.999,05 und eine AfA von den fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 104,99. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berechnete er für das Jahr 2008 in Höhe von € 203,18, für das Jahr 2009 in Höhe von € 194,94 und für das Jahr 2010 in Höhe von € 51,58.

Auf Vorhalt des Finanzamtes hin legte der Vertreter des Bf. das **Bewertungsgutachten** des Dipl.Ing. S vor.

In diesem Bewertungsgutachten ermittelte er einen Bodenwert von € 41.550. Dabei ging er von einem Preis von 150 € pro m² aus und nahm einen Abschlag für die mit einem Geh- und Fahrrecht belastete Verkehrsfläche vor.

Den Gebäudewert ermittelte er im Sachwertverfahren und im Ertragswertverfahren. Bei der Ermittlung im Sachwertverfahren für das im Jahr 1906 errichtete Gebäude ging der Gutachter aufgrund der Bedeutung in der örtlichen Baugeschichte, der guten Bausubstanz und dem denkmalhaften Charakter von einer Nutzungsdauer von 125 Jahren aus. Dementsprechend nahm er nach 106 Jahren eine Wertminderung von 78% auf die errechneten Baukosten (€ 461.700) vor. Zusätzlich berücksichtigte er für aufgestauten Reparaturaufwand an Fenstern und Oberflächen einen Abschlag von € 20.000. Der errechnete Gebäudewert im Sachwertverfahren betrug demnach € 81.574.

Zur Ermittlung im Ertragswertverfahren bemerkte der Gutachter, dass die Nutzflächen ohne weitreichende Erneuerungsarbeiten nicht als Wohnflächen geeignet und zum ortsüblichen Preis vermietbar seien. Es werde daher zum Stichtag die bestehende Nutzung als Atelier und als Lagerflächen als Ertrag für die Restnutzungsdauer herangezogen. Vom errechneten Ertragswert nahm er wiederum für aufgestauten Reparaturaufwand an Fenstern und Oberflächen einen Abschlag von € 20.000 vor und gelangte so zu einem Gebäudewert von € 80.563. Als Verkehrswert nahm der Gutachter dem Mittelwert aus Sachwert und Ertragswert und ermittelte so einen Wert für die gesamte Liegenschaft (einschließlich Bodenwert) von € 122.000.

Die Betriebsprüfung des Finanzamtes Braunau Ried Schärding erstattete am 19. Juli 2012 zu diesem Gutachten eine **Stellungnahme**.

Darin wurde ausgeführt, dass als Zweck des Gutachtens die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft angeführt werde. Gegenstand der Berufung sei jedoch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA (fiktive Anschaffungskosten). Bemängelt wurde am Gutachten, dass der Bauzustand lediglich mit dem folgenden Satz umschrieben werde: *„Das Gebäude befindet sich größtenteils im Originalzustand. Erneuerungen wurden im 1. Obergeschoß an den Fenstern vorgenommen“*.

Anschließend beschrieb der Prüfer unter Hinweis auf die am 29.5.2012 vorgenommene Besichtigung des Gebäudes den baulichen Zustand des Gebäudes.

Zum aufgestauten Reparaturaufwand führte er aus, dass dieser lediglich für Fenster und Oberflächen in Höhe von € 20.000 angegeben werde und in dieser Höhe in der Sach- und Ertragswertberechnung berücksichtigt werde. Auf die übrigen Baumängel werde überhaupt nicht eingegangen.

Abschließend kam der Prüfer zum Schluss, dass das Gutachten mangels ausführlichen Befundes schon deshalb als unbeachtlich zu verwerfen sei. Es erübrige sich deshalb auf die restlichen Wertfindungsmerkmale einzugehen.

Zur Bodenwertermittlung führte der Prüfer aus, dass der Ansatz der Gartenflächen offenbar übersehen wurde. Laut Kaufpreissammlung sei beim Bodenwert von 170 € pro m² auszugehen, jedoch ein Bebauungsabschlag wegen ungünstiger Form (spitzwinkelig) zum Ansatz zu bringen. Der Prüfer errechnete so einen Bodenwert von € 43.928.

Den verbleibenden Gebäudewert (Restwert) ermittelte der Prüfer in Höhe von € 16.072. Auf Basis des vermieteten Anteiles von 8,58% ermittelte er die 1,5%-ige Gebäude-AfA in Höhe von € 20,7 pro Jahr.

Mit **Berufungsvorentscheidungen** vom 13. Juni 2012 änderte das Finanzamt Braunau Ried Schärding die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für 2008, 2009 und 2010 ab.

Für 2008 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 287,47 fest. Für 2009 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 279,23 fest. Für 2010 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 135,87 fest.

Unter Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages gemäß § 41 Abs. 3 EStG bewirkten die geänderten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Jahren 2008, 2009 und 2010 keine Änderung des Gesamtbetrages der Einkünfte und der festgesetzten Einkommensteuer.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für 2008 wurde ausgeführt, dass das vorgelegte Gutachten mangels Befundes über den Bauzustand unbeachtlich sei. Die Stellungnahme zum Gutachten vom 12.6.2012 sei Teil der Begründung und werde gesondert auf dem Postweg übermittelt. Demnach sei die AfA im Schätzungswege in Höhe von € 20,70 p.a. festgestellt worden.

In den Begründungen zu den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer für 2009 und 2010 wurde auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2008 verwiesen.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2012 **beantragte** der Bf. durch seinen Vertreter die **Entscheidung** über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010 durch die **Abgabenbehörde zweiter Instanz**.

Mit **Vorlagebericht vom 19. Juli 2012** legte das Finanzamt die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009 und 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011** vom 4.7.2013 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - 295,93 € fest.

In der Bescheidbegründung wurde hinsichtlich der Abweichungen auf die Begründung des Vorjahresbescheides bzw. der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Am 16.8.2013 erhob der Bf. durch seinen Vertreter gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 **Berufung**. Er wandte sich gegen die von der Abgabenbehörde nach der Stellungnahme der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung der Abschreibung für die Abnutzung des Gebäudes und beantragte die Berechnung der Abschreibung für die Abnutzung des Gebäudes auf Basis des Bewertungsgutachtens des Dipl.Ing. S. Auf Basis des in diesem Gutachten geschätzten Gebäudewertes in Höhe von € 81.574 und eines vermieteten Gebäudeanteiles von 25,72% ermittelte er die 1,5%-ige Gebäude-AfA in Höhe von € 315,72 pro Jahr. Insgesamt berechnete er für dieses Jahr bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 589,96 €.

Mit **Vorlagebericht** vom 19.8.2013 legte das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011 dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Da die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008, 2009, 2010 und 2011 am 31. Dezember 2013 noch unerledigt waren, waren sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Am 30.9.2014 erließ das Finanzamt wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung 2012 zunächst den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012** auf Grundlage einer Schätzung. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung stellte es in Höhe von 0,00 € fest.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für 2012 erhob der Bf. durch seinen Vertreter am 23.10.2014 mittels FinanzOnline **Beschwerde** und übermittelte dem Finanzamt die Bemessungsgrundlagen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 29.10.2014 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2012 in Höhe von 787,15 € fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Absetzung für Abnutzung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung laut Vorjahr mit € 41,40 berechnet wurde.

Mit Eingabe vom 28.11. 2014 beantragte der Bf. durch seinen Vertreter die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht. Zur Begründung führte er aus, dass die Abgabenbehörde nicht berücksichtigt habe, dass im Kalenderjahr 2012

anstatt der im Vorjahr vermieteten Fläche von 25,71% nunmehr 54,93% der Gesamtfläche vermietet waren. Des Weiteren sei als Bemessungsgrundlage für die Afa nicht das von Herrn Dipl.Ing. S erstellte Gutachten herangezogen worden.

Mit **Vorlagebericht** vom 29.1.2015 legte das Finanzamt die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Ergänzend wurde ausgeführt, dass dem Finanzamt nicht bekannt sei, dass im Kalenderjahr 2012 eine größere Fläche als 25,71% der Gesamtfläche vermietet wurde.

Mit Ergänzungsvorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 16.11.2016 wurde der Bf. aufgefordert, einen Nachweis über die vermieteten Flächen (z.B. Mietvertrag) nachzureichen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 6.12.2016 legte der Vertreter des Bf. mittels e-mail den angeforderten Mietvertrag vor.

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2016 nahm der Vertreter den Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund des vom Finanzamt vorgelegten Einkommensteueraktes sowie des Vorbringens des Bf. bzw. seines Vertreters. Dabei wurde insbesondere das Bewertungsgutachten des Dipl.Ing. S gewürdigt.

Rechtslage

Nach § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 (in der für den beschwerdegegenständlichen Fall noch anzuwendenden Fassung vor dem SchenkMG 2008, BGBl. I 2008/85) gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern (insbesondere Gebäude), die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, Folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z. 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z. 9) anzusetzen.
- d) Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde zu legen.

Da der unentgeltliche Erwerb noch vor dem 31.7.2008 stattgefunden hat, konnte der Bf. nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde legen.

Erwägungen

Unbestritten ist, dass der Bf. nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 in der für den beschwerdegegenständlichen Fall noch anzuwendenden Fassung vor dem SchenkMG 2008, BGBl. I 2008/85, die fiktiven Anschaffungskosten für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung zugrunde legen konnte.

Strittig ist im beschwerdegegenständlichen Fall, ob das vorliegende Bewertungsgutachten des Dipl.Ing. S für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes in R, Gasse, einen geeigneten Nachweis darstellt.

Gegen die Anerkennung des Bewertungsgutachtens bringt die Abgabenbehörde die vor, dass der aufgestaute Reparaturaufwand lediglich für Fenster und Oberflächen in Höhe von € 20.000 angegeben werde und in dieser Höhe in der Sach- und Ertragswertberechnung berücksichtigt wurde. Auf die übrigen Baumängel sei nicht eingegangen worden.

Dazu wird bemerkt, dass der Gutachter bei der Ermittlung im Sachwertverfahren aufgrund des Alters des Gebäudes eine Wertminderung von 78% von den errechneten Baukosten (€ 461.700) vorgenommen hat. Zusätzlich berücksichtigte er für aufgestauten Reparaturaufwand an Fenstern und Oberflächen einen Abschlag von € 20.000. Er errechnete so einen Gebäudewert im Sachwertverfahren von € 81.574. Bei der Ermittlung im Ertragswertverfahren bemerkte der Gutachter, dass die Nutzflächen ohne weitreichende Erneuerungsarbeiten nicht als Wohnflächen geeignet und zum ortsüblichen Preis vermietbar seien. Er nahm daher zum Stichtag die bestehende Nutzung als Atelier und als Lagerflächen als Ertrag an und ermittelte so einen Gebäudewert von € 80.563.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat der Gutachter mit dem Ansatz von lediglich 22% der errechneten Baukosten und dem Abschlag für aufgestauten Reparaturaufwand von € 20.000 die Baumängel beim Sachwert des Gebäudes ausreichend berücksichtigt. Im Ertragswertverfahren wurden die Baumängel insoweit ausreichend berücksichtigt, als die wesentlich niedrigeren Mieten für Ateliers oder Lagerflächen der Ertragswertberechnung zu Grunde gelegt wurden.

Festzuhalten ist dabei, dass die Abgabenbehörde der grundsätzlichen Feststellung im Gutachten, wonach das im Jahr 1906 errichtete Gebäude eine gute Bausubstanz und einen denkmalhaften Charakter hat, nicht widersprochen hat. In Verbindung mit der Tatsache, dass das Gebäude im Zentrum der Bezirkshauptstadt R liegt und ein Gebäude in dieser Lage unabhängig von ihrem Bau- und Erhaltungszustand (solange es nicht baufällig ist und noch als renovierungsfähig anzusehen ist) immer einen gewissen Marktwert hat, kann der vom Gutachter ohnedies sehr niedrig errechnete Gebäudewert von ca. € 80.000 ohne Bedenken als ein für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten geeigneter Wert herangezogen werden.

Die Einwendung der Abgabenbehörde betreffend die Bodenwertermittlung muss deshalb unberücksichtigt bleiben, weil lediglich für den Gebäudewert eine Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden kann. Der reine Grund und Boden ist als nicht abnutzbares Wirtschaftsgut einer Absetzung für Abnutzung nicht zugänglich.

Aus den angeführten Gründen war den Beschwerden daher Folge zu geben.

Zulässigkeit einer 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.

Strittig war lediglich die Höhe der Absetzung für Abnutzung des strittigen Gebäudes, welche wiederum von den fiktiven Anschaffungskosten zu bemessen war. Die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden war. Aus diesem Grund war auszuführen, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 10. Jänner 2017