

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
Ri

in der Beschwerdesache der Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes G Mistelbach vom 10. September 2009, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird gemäß § 279 Abs. 1 zweiter Satz BAO zu Ungunsten der Bf. abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2007 wird auf Basis der Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2010, sohin mit dem Betrag von 1.921,04 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 XY domizilierten, im Erbweg erworbenen Lagerhalle ausgehend von Anschaffungskosten von 166.723, 54 € eine Abschreibung in der Höhe von 3.334,47 € geltend.

Mit Vorhalt vom 4. März 2009 wurde die Bf. einerseits aufgefordert die fiktiven Anschaffungskosten der Lagerhalle nachzuweisen, andererseits betreffend den gewählten AfA-Satz von 2% Stellung zu beziehen.

In dem mit 16. März 2009 datierten Antwortschreiben gab die vormalige steuerliche Vertretung der Bf. der Abgabenbehörde bekannt, dass als Abschreibungsbasis der ursprünglich von den Eltern entrichtete Kaufpreis zuzüglich im Zuge einer Betriebsprüfung vorgenommener Aktivierungen gewählt worden sei, respektive der im Ausmaß von

4% festgesetzte Abschreibungssatz ob der Übernahme des Mietvertrages beibehalten 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 60.000 € im Schätzungswege ermittelt, respektive einen 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.

Mit Schriftsatz vom 8. Oktober 2009 wurde die Bf. aufgefordert, Mietverträge betreffend das in XY domizilierte Bestandsobjekt nachzureichen.

Des Weiteren wurde die Bf. auf den Umstand verwiesen, dass im Falle des unentgeltlichen Erwerbs einer Liegenschaft nach der Norm des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abweichend von der Abschreibung nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b leg. cit die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs zum Ansatz gelangen können, wobei diesfalls das Gutachten zwingend auf vorgenannten Zeitpunkt abzustellen habe.

In Anbetracht der Tatsache, dass das dem Rechtsmittel beigelegte Gutachten jedoch aus dem Jahr 1996 stamme, könne dieses keinen Nachweis für die fiktiven Anschaffungskosten zum Stichtag 1. Oktober 2007 bieten.

Im Antwortschreiben vom 4. Dezember 2009 legte die vormalige steuerliche Vertreterin der Bf. einerseits zwei, mit Beginn 1. Oktober 2007 abgeschlossene Mietverträge betreffend einen in XY domizilierten Lagerplatz sowie eine an gleicher Adresse befindliche Lagerhalle vor, andererseits wurde die Abgabenbehörde betreffend die fiktiven Anschaffungskosten auf ein in Kopie nachgereichtes Gutachten verwiesen.

Nämliches, zum Stichtag 24. November 2009 erstelltes Gutachten lautet inhaltlich wie folgt:

Bauteil P2 Haus

2) Beschreibung der Liegenschaft

2.1) Lage

Die Liegenschaft befindet sich im Bauland - Betriebsgebiet der Gemeinde B, der Ort ist ca. 20 Autominuten von der Bezirkshauptstadt G entfernt.

2.2) Verbaute Fläche der Lagerhallen und des Verwaltungsgebäudes

Auf dem Lageplan wurden die einzelnen Objekte bezeichnet mit

- P ... Lagerhalle

- P1 ...teilunterkellertes altes Lagerhaus

- P2 ...zweigeschossiges vollunterkellertes Haus (Verwaltungsgebäude)

Die Flächen der einzelnen Bauteile wurden dem Gutachten aus 1996 entnommen.

Bauteil	verbaute Fläche (m ²)	Baujahr
Lagerhalle P	681,38	1962
Lagerhalle P1	EG 406,40 KG 128,00	1962
Haus P2	EG 120,74 DG 72,44 KG 114,17	1950

2.3) Anschlüsse

Die Liegenschaft ist an die öffentliche Strom-, Kanal- und Wasserversorgung angeschlossen.

3) Beschreibung der einzelnen Bauteile

Lagerhalle P

Fundierung:

Betonstreifenfundamente verbunden mit Einzelfundamentell im Stützenbereich

Stahlbetonkonstruktion aus Binder und Steher

Eindeckung:

Satteldach mit Welleternit, Hängerinnen und Abfallrohre in Zinkblech

Fenster, Türen: Stahl

Fassade:

Grob- und Feinputz

Lagerhalle P1

Fundierung:

Streifenfundamente

Wände:

Ziegelmauerwerk

Fenster und Türen: Stahl

Satteldach mit Eternitrhombeneindeckung

Fassade:

Grob- und Feinputz

Haus P2

Fundierung:

Streifenfundamente

Fenster und Türen: Kunststoff

Satteldach mit Ziegeleindeckung

Fassade:

Grob- und Feinputz

4) Bau- und Erhaltungszustand der Lagerhallen und des Hauses

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

Der Erhaltungszustand der Objekte kann als mäßig gut eingestuft werden.

5) Bewertung

Die Ermittlung des Verkehrswertes wird nach dem Ertragswertverfahren durchgeführt, wobei der Sachwert den Bauwert und den 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

Σ Grundfläche 10.196m², davon rd. 40% verbaut

Schätzpreis pro m² Baufläche in guter Lage € 32,--

Grundwert: 10196 . 35,0 = € 356.860,--

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.

5.1.2.1) Neubauwert

Alle Werte auf ganze Euro gerundet

Bauteil P, Lagerhalle und Büro

Räume	verbaute Fläche (m ²)	Richtwert € (m ²)	Neubauwert
Büro	24,38	850,--	20.723,--
Lager	631,50	530,--	334.695,--
Stiege und Rampe	123,13	380,--	46.789,--
PKW	60,--	270,--	16.200,--
Kohlenlagerplatz	93,36	200,--	18.672,--
Hofgestaltung	10.196,--	10,--	101.960,--
Σ			539.039,--

Bauteil P1, Lagerraum, Büro, Verkaufsraum und Lagerhalle

Räume	verbaute Fläche (m ²)	Richtwert € (m ²)	Neubauwert
Lager	97,81	530,--	51.839,--
Lager	221,31	530,--	117.294,--
Verkaufsraum	46,20	800,--	36.960,--
Nebenräume	41,06	850,--	34.901,--
Keller	128,07	510,--	65.316,--
Fördergang	144,90	510,--	73.899,--
Stiege	26,61	380,--	10.112,--
PKW	60,00	270,--	16.200,--
Σ			406.521,--

Bauteil P2, Haus

Räume	verbaute Fläche (m ²)	Richtwert € (m ²)	Neubauwert
Wohnung	193,18	1.400,--	270.452,--
Keller	114,17	510,--	58.227,--
Stiege	4,54	380,--	1.725,--
PKW	24,00	270,--	6.480,--
Σ			336.884,--

5.1.2.2) Technische, Wertminderung

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

- Lebensdauer des Gebäudes,
- Bauwerksalter und
- Gebäudeunterhaltung.

5.1.2.3) 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:

5.1.2.4) Bauwert (Zeitwert)

Bauteil	Lebensdauer (Jahre)	Bauwerks- alter (Jahre)	Abminderung		Zeitwert €
			techn. Wert- Minderung	wirtschaftl. Wertmind.	
P Lagerhalle Büro	60	47	539.039,-- 60%	15%	134.760,--
P1 Lagerraum Büro	60	47	406.521,-- 60%	15%	101.630,--
P2	100	59	336.884,-- 35%	15%	168.442,--
Σ Zeitwert					404.832,--

5.1.3) Sachwert

Grundwert	356.860,--
Bauwert	404.832,--
Sachwert	€ 761.692,--

5.2) Ertragswert

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

Gebäude	Nutzfläche (m ²)	Miete (m ²)	pro Monat	Nettojahres- einnahmen
P Lagerhalle + Büro				
Lager	631,50	2,20	1.389,30	16.671,60
Büro	24,38	3,50	85,33	1.023,96
PKW	60,--	1,20	72,--	864,--
Kohlenplatz	93,40	1,0	93,40	1.120,80
Σ1				19.680,36

P1 Lagerraum				
Verkauf und Nebenraum	87,27	3,50	305,45	3.665,34
Lager	97,81	2,20	215,18	2.582,18
Lager	221,30	2,20	486,86	5.842,32
Keller	128,07	1,50	192,11	2.305,26
PKW	60,--	1,20	72,--	864,--
Σ2				15.259,10

In weiterer Folge erließ das Finanzamt am 13. Jänner 2010 eine die Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Ungunsten der Bf. abändernde Berufungsvorentscheidung, wobei deren Begründung wörtlich wie folgt lautete:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Die Abgabenpflichtige erzielt ab 1.10.2007 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das Areal wurde im Erbwege erworben.

In der Abgabenerklärung 2007 wurde als Bemessungsgrundlage der AfA Anschaffungskosten in Höhe von 166.723,54 € und davon eine AfA i H von 3.334,- € (= 4% und % Jahres-AfA) geltend gemacht. Mit Schreiben vom 8.10.2009 wurde ein Schätzungsgutachten zwecks Bemessung der AfA-Grundlage abverlangt.

Lt. vorgelegtem Gutachten ergibt sich ein Verkehrswert von 565.000,- € und nach Abzug des Grund und Bodens von 356.860,- € eine AfA-Basis von 208.140,- €.

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

Die erstmalige Nutzung war 1.10.2007. Das vorgelegte Schätzungsgutachten vom 25.11.2009 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:

Bauteil P Lagerhalle Büro

Räume	Verbaute Fläche m ²	Richtwert € / m ²	Neubauwert
Büro	24,38	795,00	19.382,00
Lager	631,50	495,00	312.592,00
Stiege u. Rampe	123,13	355,00	43.711,15
PKW	60,00	250,00	15.000,00
Kohlenlagerplatz	93,36	185,00	17.271,00
Hofgestaltung	10.196,00	7,00	71.372,00
Summe			479.328,00

Bauteil P1 Lagerraum, Büro, Verkaufsraum und Lagerhalle

Räume	Verbaute Fläche m ²	Richtwert € / m ²	Neubauwert
Lager	97,81	395,00	48.415,00
Lager	221,31	495,00	109.548,00
Verkaufsraum	46,20	745,00	34.419,00
Nebenräume	41,06	795,00	32.642,00
Keller	128,07	475,00	60.833,00
Fördergang	144,90	475,00	68.827,00
Stiege	26,91	355,00	9.446,00
Pkw	60,00	250,00	15.000,00
Summe			379.130,00

Bauteil P2 Haus

Räume	Verbaute Fläche	Richtwert	Neubauwert
Wohnung	193,18	1.300,00	251.134,00
Keller	114,17	475,00	54.230,00
Stiege	4,54	355,00	1.611,00
Pkw	24,00	250,00	6.000,00
Summe			312.975,00

Bauteil P und P 1 Lagergebäude:

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 56 %.

Bauteil P2 Büro Verwaltungsgebäude:

Da lt. Gutachten die Ausstattung des Verwaltungsgebäudes als einfach bis normal zu bezeichnen ist und die bauliche Instandhaltung als gut zu beurteilen ist, ergibt sich unter Anwendung der progressiven Wertminderung nach Ross- Brachmann eine Alterswertminderung von 45 %.

Bauwert Zeitwert:

Bauteil	Lebensdauer	Bauwerk	techn. Wertminderung	Wirtschaftl. Wertminderung	Zeitwert
P	60	45	479.328,00	15%	139.006,00

			56%		
P1	60	45	379.130,00 56%	15%	109.948,00
P2	100	57	312.975,00 45%	15%	125.190,00
Summe Zeitwert					374.144,00

Ertragswert:

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.

Bauteil P

Jahresertrag	19.680,- €
Bewirtschaftungskosten lt. Gutachten 30 %	5.904,- €
Ertrag bereinigt	13.776,- €
Grundfläche 681m ² x 32,- €	21.792,- €
Zinssatz für Abzinsung 4,5 %	980,- €
Abschlag für Grund	980,- €
Ertrag p.a.	12.796,- €
RND 15 Jahre Kapitalisierungsfaktor 10,74	137.429,-
Ertragswert abgezinst	137.429,-

Bauteil P1

Jahresertrag	15.259,-
Bewirtschaftungskosten lt. Gutachten 30 %	4.577,-
Ertrag bereinigt	10.682,-
Grundfläche 216 m ² x 32,- €	6.912,-
Zinssatz für Abzinsung 4,5 %	311,-
Abschlag für Grund	311,-
Ertrag p.a.	10.371,-
RND 15 Jahre Kapitalisierungsfaktor 10,74	111.384,-
Ertragswert abgezinst	111.384,-

Bauteil P2

Sachwert:

Grundwert: 356.860.-

Bauwert: 374.144.-

Sachwert: 731.604.-

Ertragswert: 339.351,-

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 731.604.- € und Ertragswertes der Liegenschaft von 363.308.- € 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:

$$\frac{731.604.- + 339.351.-}{6} = 404.726.,$$

6

Verkehrswert :404.726.-

Grundwert: 356.860.-

Afa Basis = 47.866,- rd 48.000,-

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. Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem sich jeweils aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln (VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Zu schätzen ist der derzeitige Bauzustand und damit verbunden die Restnutzungsmöglichkeit des Gebäudes. Für die voraussichtliche Nutzbarkeit ist dessen

tatsächlicher Bauzustand, das ist das Mauerwerk bzw. die konstruktiven und haltbaren Bauteile maßgebend. Das Alter spielt dabei eine Rolle, aber keine entscheidende.

Im beigebrachten Sachverständigengutachten vom 25.11.2009 wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer nach Ross-Brachmann, jene Zeitspanne, die im Hinblick auf seine allgemeine Zweckbestimmung wirtschaftlich vertretbar genutzt werden kann, für das gegenständliche Gebäude mit 60 bzw 100 Jahren festgelegt. Davon wird die Zeitspanne zwischen Errichtungsdatum und Erwerbsdatum abgezogen. Die Restnutzungsdauer ergibt sich als Differenzwert

Im vorliegenden Fall wird lediglich 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 beträgt 1.231,08 m² (P=631,5 m²+P1 = 406,4 m²+P2 = 193,18 m²)

Lt. vorgelegten Mietverträgen wird "Bauteil P" sowie ein Lagerplatz vermietet.

Der Prozentsatz der unternehmerischen Nutzung (= Bauteil P) wird mit 52 % festgesetzt.

Afa Basis:

48.000,-x 52% = 24.960,-x 1.5 % =374.-

Einkünfte aus VuV :

Einnahmen: 4.350.-

Halbjahres Afa - 187.-

Einkünfte Vermietung Halle = 4.163.-

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden."

Mit Schriftsatz vom 11. März 2010 wurde (innerhalb verlängerter Frist) ein Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt, wobei seitens der vormaligen steuerlichen Vertretung ergänzend auf die Stellungnahme des Gutachters Bezug genommen wurde.

Hierzu vertrat der Gutachter in seiner mit 5. März 2010 datierten "Replik" zu den in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen des Finanzamtes einleitend die Auffassung, dass die Ermittlung des Neubauwerts zwingend zum Bewertungsstichtag, sprich sohin zum 24. November 2009 (richtig wohl zum 25. November 2009) statt zu finden gehabt habe und nicht auf einen fiktiven Nutzungsbeginn abzustellen sei. Dessen ungeachtet könne aber der Neubauwert für den Oktober 2007 anhand der Tabellen der Baukostenveränderung des Bundesministeriums für Wirtschaft rückgerechnet werden.

Was die Wertminderung der Gebäude anlange, so sei diese im Schätzungswege auf Grundlage der Ortsbesichtigung erfolgt, wobei festzuhalten sei, dass eine Verminderung bei Objekt P und P 1 sowie eine Vergrößerung des Prozentsatzes bei P 2 nicht fachgerecht sei.

Betreffend den Bau- und Erhaltungszustand gelte anzumerken, dass der Bauzustand aufgrund der Augenscheinnahme bewertet worden sei, wobei diese Maßnahme - ohne, dass die Erfordernis einer detaillierten Befundaufnahme bestehe -, für ein Schätzungsgutachten ausreichend sei.

Ebenso sei die Schätzung der Restnutzungsdauer als Differenz zwischen Lebensdauer und Bauwerkalter unter Einbeziehung bautechnischer Erfahrungswerte als üblicher Bewertungsvorgang zu qualifizieren, während die von der Abgabenbehörde angenommene Restnutzungsdauer von 67 Jahren vorgenannten Parametern in keiner Weise entspreche und daher falsch sei.

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 unter anderem die in XY domizierte Lagerhalle sowie den an nämliche Adresse befindlichen Lagerplatz im Schenkungsweg erworben, wobei laut Punkt fünf vorgenannten Vertrages die Übergabe der Objekte mit 1. Oktober 2007 bedungen wurde.

Die vorgenannte Lagerhalle wurde mit Mietvertrag vom 1. Oktober 2007 und Mietbeginn gleichen Datums für den Zeitraum von drei Jahren, sprich bis zum 30. September 2009 in Bestand gegeben.

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. November 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; Quatschnigg/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 25. November 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.

Insoweit wird nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes durch die klare und unmissverständliche Textierung in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 auch der im Schriftsatz des Sachverständigen vom 5. März 2010 zum Ausdruck gebrachten Auffassung, wonach die Verkehrswertermittlung exklusiv auf (den im Gutachten gewählten) Bewertungsstichtag abzustellen sei, erfolgreich entgegengetreten.

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 24. November 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 Concreto ist das Finanzamt im Zuge seiner schlussendlich in die Abgabenfestsetzung laut Berufungsvorentscheidung 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 eine eklatantes Auseinanderklaffen im Endergebnis im Speziellen aus der unterschiedlichen Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert ergibt.

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 auch 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).

Ungeachtet nämlicher, mit den Gegebenheiten des täglichen Wirtschaftsleben in Korrelation stehender Schlussfolgerung ergibt sich die vom Finanzamt vorgenommene Gewichtung des weiteren aus den Grundsätzen der fachlich anerkannten Liegenschaftsbewertungsmethodik nach Ross/Brachmann/Holzner in Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen kann daher seitens des Verwaltungsgerichtes den Berechnungen des Verkehrswertes der Lagerhallen mit Verwaltungsgebäuden 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 48.000 € im Allgemeinen und der Ansatz - der sich am prozentuellen Ausmaß der in Bestand gegebenen verbauten Fläche- orientierenden Abschreibungsbasis von 24.960 € 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, dergemäß der vom Sachverständigen gewählten Berechnungsmethodik:
Lebensdauer des Bauteils P (60 Jahre) abzüglich Alter des Bauwerks im Erwerbszeitpunkt (45 Jahre) = Restnutzungsdauer von 15 Jahren in Ermangelung exakter Darstellung des tatsächlichen Bauzustandes eine Absage zu erteilen ist, im Zuge des (weiteren) Beschwerdeverfahrens nicht mit Erfolg entgegengetreten.

Nämliche Schlussfolgerungen liegt hierbei in den Ausführungen des Sachverständigen in der Replik vom 5. März 2010 begründet, wonach einerseits vorbeschriebene Berechnungsmethodik als üblicher Bewertungsvorgang einzustufen ist, andererseits der aufgrund der Augenscheinennahme ermittelte Bauszustand auch ohne detaillierte Befundaufnahme als ausreichend zu erachten ist und die somit ob ihrer inhaltlichen Allgemeinheit und Knappeit im steuerrechtlichen Sinn kein taugliches

Beweismittel für die Widerlegung der in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 gesetzlich vermuteten Restnutzungsdauer von 67 Jahren darstellen.

Zusammenfassend vermag daher das Bundesfinanzgericht im Ansatz des Abschreibungssatzes von 1,5 % keine Rechtswidrigkeit zu erblicken und war daher summa Summarum der bekämpfte Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 zu Ungunsten der Bf. abzuändern und die Abgabe auf Basis der Berufungsvorentscheidung vom 13. 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.