



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0648-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 15. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 12. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

a) Bescheid

Im Jahr 2004 bezog der Berufungswerber (Bw.) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus 3 Liegenschaften.

Für die berufungsgegenständliche Liegenschaft in W xy (W) machte der Bw. in der Einkommensteuererklärung 2004 vom 22. Februar 2005 ua.

	€
Gebäude-Afa	4.052,24
Inventar-Afa	4.215,00
	8.267,24

als Werbungskosten geltend (Akt 2004 Seite 27). Die Einkunftsquelle sei durch „Erbschaft 2003“ erworben worden, der Bw. beantrage die Afa-Bemessung von den fiktiven Anschaffungskosten:

	€
Inventar	42.150,00
	270.149,00

In einer berichtigten Beilage vom 25. Juni 2005 zur Einkommensteuererklärung 2004 bezifferte der Bw. die Absetzung für Abnutzung mit:

	€
3% Gebäude-Afa	7.467,37
10% Inventar-Afa	4.215,00
	<hr/> 11.682,37

Der Bw. wiederholte, er habe die Einkunftsquelle unentgeltlich durch "Erbschaft 2003" erworben und stellte den Antrag auf Afa Bemessung von den fiktiven Anschaffungskosten inklusive Inventar. Für die fiktiven Anschaffungskosten des Inventars in Höhe von € 42.150,00 werde die Absetzung auf 10 Jahre beantragt (Akt 2004 Seite 28f).

Auf der berichtigten Beilage zu Einkommensteuererklärung 2004 bezifferte der Bw. die fiktiven Anschaffungskosten „incl. Inventar“ mit „€ 291.062,40“.

In einer anderen berichtigten Beilage vom 8. Juni 2005 zur Einkommensteuererklärung 2003 [dieses Jahr ist nicht berufungsgegenständlich] gab der Bw. betreffend Gebäude-Afa an, die Berechnung sei laut einem Gutachten („GA“) erfolgt (Akt 2003 Seite 36):

	€
Anschaffungskosten fiktiv	259.942,40
abzüglich Grundanteil	-11.030,00
	<hr/> 248.912,40
jährliche Afa 3%	7.467,37
Berichtigte Erklärung Bw. Akt 2004 Seite 28:	€
Einnahmen	17.595,00
Afa	-11.682,37
Fremdfinanzierung	-2.586,85
sofort absetzbare Instandhaltung/Instandsetzung	-86,51
übrige Werbungskosten	-714,60
Einkünfte V+V Liegenschaft W 2004	<hr/> 2.524,67

Im Schreiben an das Finanzamt (FA) vom 7. August 2005 (Akt 2004 Seite 30) gab der Bw. an, gemäß Kreditvertrag vom 17. Dezember 1996 sei seinem Vater der Kauf der Liegenschaft fremd finanziert worden. Vom Bw. als Werbungskosten geltend gemachte Zinsen würden diese ererbte Finanzierung betreffen. Betreffend Afa-Bemessung habe der Bw. in Erfahrung gebracht, dass sein Vater die Liegenschaft nach dem Kauf zur Einkunftszielung verwendet habe. Als Nachweis werde auf Überweisungsbelege einer Fremdenpension FM verwiesen (Akt 2004 Seite 31ff).

Im **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 12. August 2005 setzte das FA die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung betreffend die berufungsgegenständliche Liegenschaft W abweichend von der Erklärung mit **€ 9.509,38** an (Berechnung siehe weiter unten).

Liegenschaft	€
W	9.509,38
A-Straße	-3.822,49
B-Straße	-2.765,31
sonstige Einkünfte V+V	<u>1.719,09</u>
Einkünfte V+V laut FA	4.640,67

In der schriftlichen Bescheidbegründung (Akt 2004 Seite 39f) führte das FA zu nächst aus, aus, dass gegen den Vorjahresbescheid 2003 betreffend eine andere [hier nicht berufungsgegenständliche] Liegenschaft A-Straße eine Berufung anhängig sei und der Einkommensteuerbescheid 2004 daher vorläufig ergehe. Bei Erledigung dieser anderen Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 soll der vorliegende Einkommensteuerbescheid 2004 endgültig erlassen werden. [Anmerkung UFS: Über die Berufung betreffend das – hier nicht gegenständliche - Jahr 2003 wurde danach mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 rechtskräftig entschieden.] Betreffend die nunmehr berufungsgegenständliche **Liegenschaft W** führte das FA aus, die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage könnten bei unentgeltlichem Erwerb nur dann angesetzt werden, wenn das Gebäude im Zeitpunkt des Erwerbes zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet werde (durchgehende Vermietung). Da dies für die Liegenschaft W nicht zutreffe (seit Jahren nicht vermietet), seien für die Berechnung der AfA die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers (Anschaffung liege nicht länger als 10 Jahre zurück) anzusetzen.

Gebäude W:	S
Anschaffungskosten laut Kaufvertrag vom 20.12.1996	1.618.080,00
+ 3,5% Grunderwerbssteuer	<u>56.632,80</u>
	1.674.712,80
	€
Afa-Bemessungsgrundlage	121.706,12
Afa Gebäude 3%	3.651,18

Für das Inventar (eine vorgelegte Liste entspreche jener laut Kaufvertrag vom 20. Dezember 1996) seien 1996 S 60.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer bezahlt worden. Dieser Betrag werde für die AfA-Berechnung herangezogen.

Inventar W:	S
Afa-Bemessungsgrundlage	72.000,00
bei einer angenommenen Restnutzungsdauer von 5 Jahren	€
umgerechnet:	<u>5.232,44</u>
jährliche Afa Inventar	1.046,48
Gebäude-Afa	<u>3.651,18</u>

Afa gesamt für W laut FA **4.697,66**

Laut FA:	€
Einnahmen	17.595,00
Afa	-4.697,66
Fremdfinanzierung	-2.586,85
sofort absetzbare Instandhaltung/Instandsetzung	-86,51
übrige Werbungskosten	-714,60
Einkünfte V+V Liegenschaft W	9.509,38

b) Berufung

In der Berufung vom 15. September 2005 (Akt 2004 Seite 41ff) brachte der Bw. zunächst betreffend die andere Liegenschaft A-Straße vor, der Steuerbescheid sei wegen der Afa, die wie im Vorjahr vom FA berechnet worden sei, vorläufig im Sinne des § 200 Abs. 1 BAO ergangen, daher würden sich diesbezüglich weitere Ausführungen erübrigen. Die Afa werde allerdings mit dem AfA-Satz von 1,5% nicht anerkannt. Betreffend die **Liegenschaft W** nehme der Bw. zur Kenntnis, dass es sich hier zum Zeitpunkt des Erwerbes der Liegenschaft (Erbshaft vom Vater) um keine durchgehende Vermietung im Sinne der Rz 6436 der EStR, Abschnitt 21, handle und für die Ermittlung der Afa-Basis daher die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers heranzuziehen seien. Der Bw. habe nun die Unterlagen seines verstorbenen Vaters genau durchgesehen und festgestellt, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten - die zur Berechnung der Afa-Basis ja heranzuziehen seien – wesentlich höher gewesen seien als im Kaufvertrag angeführt gewesen sei. Diese würden sich in folgenden Punkten ändern:

- Der Vater des Bw. habe neben der im Kaufvertrag angeführten Kaufpreissumme noch zusätzlich einen Betrag von S 500.000,00 an die Verkäuferin der Liegenschaft bezahlt, wobei der diesbezügliche Beleg dieser Berufung natürlich beigelegt werde.
- Der Kaufpreis sei zur Gänze fremd finanziert (Kreditfinanzierung) worden. Die damit zusammenhängenden Kosten und Gebühren sowie natürlich auch die Zinsen für den Zeitraum zwischen Anschaffung und Erbanfall bzw. Beginn der Vermietung durch den Bw. würden ebenfalls Anschaffungskosten darstellen.
- Auch die Kosten des Erwerbes des Grundstückes (Grunderwerbsteuer, Eintragsgebühr, Notar "etc.") seien Teil der Anschaffungskosten.
- Schließlich sei auch die Aufteilung des nunmehr neu ermittelten Gesamtkaufpreises in die Teilbereiche Grundstück, Gebäude und Einrichtung entsprechend den damaligen Gegebenheiten zu modifizieren. Die im Kaufvertrag des genannten Notars angeführten Ziffern würden in keiner Weise der Realität entsprechen und daher neu ermittelt.

Damit ergebe sich folgende Berechnung:

	S
Gesamtkaufpreis lt. Kaufvertrag	2.000.000,00
Umsatzsteuer f. Einrichtung 20% von 60.000,00	12.000,00
zusätzliche Kaufpreiszahlung lt. Beleg	500.000,00
3,5% Grunderwerbsteuer v. 1.940.000,00	67.900,00
1% Eintragungsgebühr Grundbuch	19.400,00
0,8% Rechtsgebühr f. 2 Kreditverträge	34.843,00
Bearbeitungsgebühr Bank	16.115,90
1,1% Eintragungsgebühr f. Kredit	29.040,00
Notar	37.515,60
Einhebungsgebühr § 6 GEG	100,00
Bankzinsen u. Spesen ab Ankauf bis Vermietung	570.655,32
Gesamtkaufpreis lt. Kaufvertrag	3.287.569,82

Bei der Aufteilung auf die einzelnen Bereiche sei zu berücksichtigen, dass ja der ursprüngliche Kaufpreis des Jahres 1996 vor allem durch die Kreditkosten entsprechend höher geworden sei und dieser Wertzuwachs den einzelnen Bereichen aliquot zuzurechnen sei:

	S
Basiskaufpreis	2.512.000,00
Nebenkosten	775.570,00
Gesamtkaufpreis gerundet	3.287.570,00

Die Nebenkosten hätten mit 30,875% den Kaufpreis erhöht, die Aufteilung ergebe sich daher wie folgt:

1) Anteil Grundstück:

Gekauft worden seien insgesamt 1.149 m². Der Grundpreis habe 1996 nachweislich S 120,00 pro m² betragen. Die Verkäufer hätten kurz vorher Teile des Grundes um S 120,00 von der Gemeinde gekauft.

	S
1.149 x 120,00	137.880,00
+ 30,875% f. Nebenkosten	42.571,00
	180.451,00

2) Anteil Einrichtung:

Der im Kaufvertrag angesetzte Betrag von S 60.000,00 sei völlig unrealistisch, was auch die Zusatzzahlung von S 500.000,00 belege. Siehe auch eine "umfangreiche" Inventurliste.

Folgende Werte seien angenommen worden:

a) Positionen 11, 12 u. 13 (Wärmepumpe, Öltank, Zentralheizung)	S
geschätzter Wert	120.000,00
+ 30,875% f. Nebenkosten	37.050,00
	157.050,00
abzüglich darin enthaltener Grunderwerbsteuer u. Eintragungsgebühren 11,25% v. 37.050,00	-4.168,00
	152.882,00

Diese Position werde mit 10% pro Jahr abgeschrieben.

b) alle anderen, insbes. Position 24 (20 Zimmereinrichtungen)	S
geschätzter Wert	150.000,00
+ 30,875% f. Nebenkosten	<u>46.312,00</u>
	196.312,00
abzüglich darin enthaltener Grunderwerbsteuer u. Eintragungsgebühren	
11,25% v. 46.312,00	<u>-5.210,00</u>
	191.102,00

Diese Position werde mit 3% pro Jahr abgeschrieben.

S
180.451,00
152.882,00
191.102,00
<u>2.763.135,00</u>
Gesamtkosten <u>3.287.570,00</u>

Im Rahmen der Berufung werde beantragt, die Afa für die Liegenschaft W wie folgt anzuerkennen:

	S	€	
3% v.			
Gebäude	2.763.135,00	82.894,00	6.024,15
Einrichtung I	10% v. 152.882,00	15.228,20	1.110,04
Einrichtung I	20% v 191.102,00	38.220,40	<u>2.777,59</u>
Afa gesamt			9.911,78

In einer Ergänzung vom 23. September 2005 (Akt 2004 Seite 46) zur Berufung gab der Bw.

an:

- Unterhaltsabsetzbetrag:

Der beanspruchte Unterhaltsabsetzbetrag für seine beiden Kinder seien in der Erstellung des Einkommensteuerbescheides 2004 nicht berücksichtigt worden. Der Bw. beantrage daher die Berücksichtigung von € 764,40

- Liegenschaft W:

Die Restnutzungsdauer des Gebäudes von 30 Jahren ab 2003 sei vom Bw. bereits durch Vorlage eines "SV"-Gutachtens nachgewiesen worden. Daraus folge, dass die jährliche Gebäude-Afa 3,33 % und nicht, wie vom Bw. irrtümlich angeführt, 3,0 % betrage. Der Bw. beantrage daher, unter Zugrundelegung der in der Berufung angeführten Anschaffungskosten für die Gebäude-Afa nicht 3% = € 6.024,15, sondern 3,33% = € 6.686,80, somit eine Gesamt-Afa von jährlich € 10.574,43 anzuerkennen.

c) BVE

Das FA änderte den Einkommensteuerbescheid 2004 mit Berufsvorentscheidung vom 24. Oktober 2005 dahingehend ab, dass die gesamten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 3.540,44 angesetzt wurden.

	€
Einnahmen	17.595,00
Afa	-5.216,48
Fremdfinanzierung	-2.586,85
sofort absetzbare	
Instandhaltung/Instandsetzung	-86,51
übrige Werbungskosten	<u>-714,60</u>
Einkünfte V+V Liegenschaft W	8.990,56
A-Straße	-4.403,90 nicht berufsgegenständlich
B-Straße	-2.765,31 nicht berufsgegenständlich
sonstige Einkünfte V+V	<u>1.719,09</u> nicht berufsgegenständlich
Einkünfte V+V laut BVE	3.540,44

In der schriftlichen Begründung (Akt 2004 Seite 47) führte das FA aus, die Anschaffungskosten der Liegenschaft W seien unter teilweiser Berücksichtigung der Berufungsargumente unter Zugrundelegung folgender Umstände ermittelt worden: Finanzierungskosten würden keine Anschaffungskosten darstellen (unter Hinweis auf Quatschnigg/Schuch; Einkommensteuerhandbuch, Tz 59 zu § 6 EStG). Somit könnten Zinsen und Bankgebühren nicht in die Afa-Bemessungsgrundlage miteinbezogen werden. Eine Heizungsanlage stelle einen untrennbares Gebäudebestandteil dar, da sie in der Regel keine gewisse, bei der Veräußerung besonders in Gewicht fallende Selbständigkeit besitze (unter Hinweis auf VwGH 7.7.1971, 1553/70). Daran vermöge auch die Erwähnung in der Inventarliste nichts zu ändern. Somit sei ein Kaufpreisanteil für die Heizungsanlage keiner gesonderten Abschreibung zugänglich. Die laut einem vorgelegten Beleg vom 20. Dezember 1996 geleistete Zusatzzahlung habe keinen nachgewiesenen Zusammenhang mit dem Liegenschaftskauf. Diese könne ebenso gut andere in der Privatsphäre gelegene Umstände betreffen. Somit sei eine Berücksichtigung dieses Betrages bei den Anschaffungskosten nicht möglich. Ein Umlegen von Nebenkosten aus dem Liegenschaftsankauf (Notar, Grunderwerbsteuer "etc.") auf das Inventar sei nicht möglich, da diese Kosten mit der Anschaffung von Möbeln und Wohnzubehör in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang stünde. Hinsichtlich der Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden, Inventar und Gebäude sei es nicht möglich, Schätzwerte heranzuziehen, da im Kaufvertrag eine eindeutige Zuordnung erfolgt sei, welche in einem Interessenausgleich der Vertragsparteien im Zuge der Vertragsverhandlungen zu Stande gekommen sei. Auch wenn dabei ein Notar federführend beteiligte gewesen sei, stelle doch der Vertragsinhalt die übereinstimmende Willens- und Interessensbekundung der Vertragsparteien dar. Wer wenn nicht die Vertragsparteien selbst würden die Wertverhältnisse der veräußerten Wirtschaftsgüter am Besten kennen.

Somit ergebe sich folgende Berechnung der Afa-Bemessungsgrundlage:

- Der Basiskaufpreis ohne Inventar habe S 1.940.000,00 betragen.

- Diese Anschaffungskostenwürden um die Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Notarkosten und die Einhebungsgebühr, und Summe S 124.915,00, somit um 6,44% auf S 2.064.915,00 erhöht.
- Die Kaufpreise für den Grund und Boden würden laut Vertrag insgesamt S 312.920,00 betragen.
- Unter Berücksichtigung einer Erhöhung dieses Betrages um 6,44% Nebenkostenanteil auf S 341.911,00 würden vom Kaufpreis ohne Inventar S 1.723.004,00 als Afa-Basis des Gebäudes verbleiben, Welche mit 3,33% abzuschreiben seien.
- Dies ergebe eine jährliche Afa für das Gebäude in W von € 4.170,00.
- Die Afa für das Inventar bleibe unverändert.

Afa laut BVE	$ \begin{array}{r} € \\ 4.170,00 \\ 1.046,40 \\ \hline \mathbf{5.216,40} \end{array} $
--------------	--

Hinsichtlich des Unterhaltsabsetzbetrages und der Afa für das Gebäude in der A-Straße sei dem Berufungsbegehren vollinhaltlich Rechnung getragen worden.

d) Vorlageantrag

Nach mehrmaliger Fristverlängerung brachte der Bw. im Vorlageantrag vom 31. Jänner 2006 (Akt Seite 57ff) vor, in der bekämpften Berufungsvorentscheidung seien im Wesentlichen zwei Punkte der Berufung nicht anerkannt worden, wo der Bw. der Meinung sei, dass diese Punkte sehr wohl bei der Ermittlung des Gesamtkaufpreises der Liegenschaft sowie bei der Aufteilung dieses Gesamtkaufpreises auf die Anteile des Grund und Bodens bzw. des Gebäudes zu berücksichtigen seien:

1) Beleg über S 500.000,00:

Es sei unbestritten, dass gleichzeitig mit der Unterfertigung des seinerzeitigen Kaufvertrages zwischen dem Vater des Bw. als Käufer und der Verkäuferseite, Frau AFM, und deren Mutter, Frau JM, ein Betrag von S 500.000,00 geflossen sei. Diese Tatsache, nämlich diese Zusatzzahlung für den Kauf der Liegenschaft in W, sei zwar dem Bw. immer bekannt gewesen, allerdings habe er nicht gewusst, dass es darüber auch einen Zahlungsbeleg gegeben habe. Erst bei der Sichtung des Nachlasses nach seinem verstorbenen Vater habe der Bw. diese Zahlungsbestätigung entdeckt. Es sei evident, dass diese Zahlung zusätzlich zu dem im Kaufvertrag angeführten Kaufpreis für das Haus bezahlt worden sei. Sowohl, dass der Zahlungsbeleg das gleiche Datum wie der Kaufvertrag gehabt habe sowie auch der im Kaufvertrag sehr unrealistisch niedrige Kaufpreis seien starke Indizien für diese Behauptung.

Das FA habe nun in seiner Bescheidbegründung angeführt, dass die geleistete Zusatzzahlung keinen nachgewiesenen Zusammenhang mit dem Liegenschaftskauf habe und ebenso gut andere in der Privatsphäre gelegene Umstände betreffen könnte. Dem sei entgegenzuhalten, dass die vorstehend angeführten Indizien wesentlich stärker für diese Tatsache sprechen würden, nämlich Teil des Kaufpreises zu sein, als Gegenargumente dafür angeführt werden könnten. Dazu komme noch die Erfahrung aus dem täglichen Leben: Auch dem FA sei ("leider zur Genüge") bekannt, dass Kaufpreise von Liegenschaftskäufen, besonders in der privaten Sphäre, nicht immer und unbedingt in der richtigen Höhe im Kaufvertrag angegeben würden. Wenn dann noch ein Beleg existiere, der gleichzeitig mit dem Kaufvertrag über eine recht stattliche Summe ausgestellt werde, wenn man weiters wisse, dass es keinerlei sonstige Verrechnungen zwischen den Vertragsparteien gegeben und der eigentliche Kaufpreis unglaublich niedrig gewesen sei - was sollte diese Zusatzzahlung dann sonst bedeuten? Wie dem FA durch Zusendung der entsprechenden Briefkopien durch den Bw. bekannt sei, sei Frau AFM leider in keiner Weise kooperativ im Hinblick auf die Aufklärung dieser Zusatzzahlung gewesen. Der Bw. stelle daher unabhängig von seinen vorstehend angeführten Argumenten den Antrag auf mündliche Einvernahme von Frau AFM und deren Mutter, Frau JM als seinerzeitige Verkäuferinnen und Gegenüberstellung mit dem Bw. Von Angesicht zu Angesicht würden die beiden Damen dann wohl kaum den tatsächlichen Inhalt der Zusatzzahlung bestreiten können. Man könnte sie auch über die Existenz sonstiger Verrechnungen, die diese Zahlung begründet hätten, befragen.

2) Bewertung des Grund und Bodens im Rahmen des Gesamtkaufpreises:

Im seinerzeitigen Kaufvertrag sei der Anteil des Grundstückes im Rahmen des Gesamtkaufpreises mit S 321.920,00 angesetzt worden. Das FA sei nun der Meinung, dass es hinsichtlich dieser Aufteilung nicht möglich wäre, (andere) Schätzwerte heranzuziehen, da im Kaufvertrag eine eindeutige Zuordnung erfolgt sei, welche in einem Interessensaustausch der Vertragsparteien im Zuge der Vertragsverhandlungen zu Stande gekommen wäre. Es werde auch die rhetorische Frage gestellt, wer, wenn nicht die Vertragsparteien selbst, würden die Wertverhältnisse der veräußerten Wirtschaftsgüter am Besten kennen. Dem sei Folgendes entgegenzuhalten: Wie oft würden vom FA Vertragsinhalte, vor allem wenn sie eine steuerliche Wirkung entfalten würden, mit der Begründung verworfen, wie der wahre wirtschaftliche Gehalt wäre ein anderer, oder die Erfahrungen des täglichen Lebens würde dagegen sprechen oder ähnliche, hauptsächlich aus der BAO abgeleitete Bestimmungen würden herangezogen. Der Bw. könne nun definitiv den wirklichen Wert des Grundstückes beweisen (was in den meisten ähnlich gelagerten Fällen schwer genug sei): Kurz vor dem Verkauf der Liegenschaft habe Frau AFM ein Nachbargrundstück um den Preis von S 120,00 pro m² von der Gemeinde gekauft und diese Grundstück dann dem Vater von des Bw. im Rahmen der Ge-

samtligenschaft weiterverkauft. Gebe es einen besseren Beweis? Eine Kopie über diesen Vorgang (Brief der Gemeinde W vom Juli 1996) liege bei. Der Bw. sei auch gerne bereit, ein Sachverständigengutachten über den (damaligen) Wertanteil des Grundstückes beizubringen. Es werde jedenfalls beantragt, den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Kaufvertragsvereinbarung anzuerkennen und den Grundanteil auf der Basis von seinerzeitigen S 120,00 anzusetzen.

Der Bw. stelle die Anträge:

1. Anerkennung der Zusatzzahlung von S 500.000,00 als Teil des seinerzeitigen Kaufpreises mit einer vereinfachten Aufteilung von 50:50 auf Gebäude und Einrichtung,
2. Anerkennung des Grundanteiles im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf der Basis von S 120,00 pro m²,
3. Vorladung der seinerzeitigen Verkäuferinnen zu einer Gegenüberstellung mit dem Bw.,
4. Abhaltung einer persönlichen Besprechung mit einem namentlich genannten Vertreter des FAes zur Klärung aller Zweifelsfragen,
5. Anberaumung einer mündliche Verhandlung vor dem UFS;

Es werde noch festgehalten, dass die Feststellung des FAes, dass Finanzierungskosten keine Anschaffung darstellen würden, anerkannt werde und daher nicht Gegenstand dieses Vorlageantrages seien. Ebenso werde anerkannt, dass Nebenkosten aus dem Liegenschaftskauf nicht auf das Inventar umgelegt werden könnten. Allerdings habe der Bw. im Rahmen der Berufung ohnehin versucht, durch entsprechende Abzüge dies zu vermeiden.

In einem Schreiben vom 4. Mai 2006 (vom FA abgeheftet auf der Rückseite des Einbandes des Einkommensteueraktes) als Ergänzung zum Vorlageantrag gab der Bw. an: "Hier nicht gemeint und unserer Meinung nach sehr wohl Teil der Anschaffungskosten stellen aber die Kosten der Kreditaufnahme dar." Es werde auf Rz 2165 der EStR, Abschnitt 6, verwiesen, wo diese Nebenkosten angeführt seien. Auch Rz 2171 verweise darauf, dass Fremdkapitalzinsen grundsätzlich nicht aktiviert werden dürften, die Kosten der Kreditaufnahme (Kreditgebühr, Eintragungsgebühr "etc.") seien hier nicht erwähnt und damit Teil der Anschaffungskosten. In der seinerzeitigen Berufung vom 15. September 2005 seien diese Kosten mit € 79.998,90 enthalten und in der Einkommensteuererklärung 2005 bei der Gebäude-Afa in Ansatz gebracht.

e) Weiteres Verfahren FA

Im Ersuchen um Ergänzung vom 8. Februar 2006 (Akt 2004 Seite 61) wurde Frau AFM unter Hinweis auf § 169 und § 171 BAO ersucht bekannt zu geben, ob die Unterschrift auf dem vom

Bw. mit der Berufung vorgelegten Beleg von ihr stamme und wofür sie diesen Betrag erhalten habe.

In der vor dem FA aufgenommenen **Niederschrift vom 13. März 2006** (Akt 2004 Seite 63ff) gab Frau AFM an, sie sei erschienen, um das Ersuchen des FAes persönlich zu beantworten und sei mit der Aufnahme einer Niederschrift einverstanden. Nach Zeugenbelehrung gab Frau AFM an, dass das berufungsgegenständliche Haus in W unter anderem über ein Realitätenbüro in P zum Verkauf angeboten worden sei. Einer der Interessenten sei der Vater des Bw. gewesen, er habe sie etliche Monate vor dem Kaufabschluss besucht und sei auch einige Male auf Urlaub in ihrer Pension gewesen. Der Vater des Bw. habe immer wieder davon gesprochen, das Haus kaufen zu wollen und habe gesagt, er habe Freunde [am Wohnort des Bw.], welche die Wohnungen nach Parifizierung übernehmen würden. Der Vater des Bw. habe die Absicht gehabt, erst zu bezahlen, wenn die Parifizierung durchgeführt werde. Wegen der damit verbundenen Unsicherheiten sei Frau AFM mit dieser Vorgangsweise nicht einverstanden gewesen. Es hätten zahlreiche Besprechungen stattgefunden und schließlich sei vereinbart worden, dass zur Sicherstellung des Kaufpreises ein Sparbuch über S 500.000,00 vom Vater des Bw. an sie übergeben werden soll, weil er den Kaufpreis laut Vertrag eben erst nach Parifizierung aufbringen hätte wollen. Dies sei als Absicherung gedacht gewesen und keineswegs als zusätzlicher Kaufpreis. So sei es dann auch gemacht und der Kaufvertrag wenige Tage vor Weihnachten beim Notar in P abgeschlossen worden. Bei dieser Gelegenheit habe ihr der Vater des Bw. ein graues Sparbuch mit einer Einlage von genau S 500.000,00 im Sinne der oben beschriebenen Vereinbarung übergeben. Frau AFM wisse nicht mehr, von welcher Bank dieses Sparbuch gewesen und ob es eben für diesen Zweck eröffnet worden sei. Auch eine Nummer, eine Bezeichnung oder ein Losungswort sei ihr nicht bekannt. Auch habe ihr der Vater des Bw. ein Losungswort nicht mitgeteilt. Sie habe zwar damit gerechnet, abheben zu können, ob es tatsächlich möglich gewesen wäre, wisse sie nicht. Jedenfalls sei nicht vorgesehen gewesen, abzuheben, es sei ja nur um die Sicherstellung gegangen. Der Notar habe nichts von diesem Sparbuch gewusst, der Vater des Bw. und Frau AFM seien alleine im Vorraum des Notariates gewesen und sie habe von ihm das Sparbuch erhalten und ihm die aktenkundige Bestätigung übergeben. Diese Bestätigung habe sie handschriftlich im Vorraum auf einem mitgebrachten Blatt ihres Briefpapiers geschrieben und unterschrieben. Eine zweite Ausfertigung für sie, auf welcher auch der Vater des Bw. unterfertigt habe, habe existiert, diese habe sie jedoch bereits vernichtet. Dem Vater des Bw. sei es wichtig gewesen, dass niemand anderer vom Sparbuch wisse, deswegen seien sie alleine gewesen und auch der Notar sei nicht dabei gewesen. Bald nach dem Kauf sei der Vater des Bw. in das gekaufte Haus eingezogen. Frau AFM habe auch beim Umzug mitgeholfen und so in der Folge als Nachbar immer wieder Kontakt mit ihm gehabt. Darüber

hinaus sei vereinbart gewesen, dass sie mit ihrer Konzession die Pension weiterführe bis zu der vom Vater des Bw. beabsichtigten Parifizierung. So sei es auch geschehen und sie habe die Konzession noch einige Zeit zur Verfügung gestellt, wobei die Logierungseinnahmen beim Vater des Bw. verblieben seien und die Bewirtung auf ihre Rechnung erfolgt sei. Nach etwa vier Monaten seien über ausdrücklichen Wunsch vom Vater des Bw. die Vermietungen abgebrochen und die Pension geschlossen worden. Die Gespräche hätten sich immer wieder um den ausständigen Kaufpreis gedreht. Die Parifizierung sei nie zu Stande gekommen und die angekündigten Käufer seien nie erschienen. Frau AFM habe sich beim vertragserrichtenden Notar erkundigt und schließlich nach Abschluss der Grundbuchsangelegenheiten den Kaufpreis überwiesen bekommen. Wann das genau gewesen sei, wisse sie nicht mehr, das lasse sich aber an Hand des Grundbuches bzw. der Kontobuchungen sicher nachvollziehen. Nach Erhalt des Geldes habe sie ich mit dem Vater des Bw. Kontakt aufgenommen und sie hätten einen Termin zur Sparbuchrückgabe vereinbart. Diese habe in der Empfangshalle der Pension stattgefunden. Sie habe das Sparbuch zurückgegeben und der Vater des Bw. habe ihr die Rückgabe auf einem A4-Blatt handschriftlich und mit eigenhändiger Unterschrift bestätigt. Auch hier seien zwei Ausfertigungen erstellt worden: eine für sie und eine für ihn. Ihre Ausfertigung habe Frau AFM mit den anderen Unterlagen ebenfalls bereits vernichtet. Außer ihr und dem Vater des Bw. sei bei der Rückgabe niemand dabei gewesen. Der nunmehrige Bw. [Sohn des Käufers] sei ihr zwar bekannt, er sei ein paar Mal vor dem Kauf mit seinem Vater in W zur Besichtigung gewesen, an den Verhandlungen habe er jedoch ebenso wie an der Übergabe und Rückgabe des Sparbuches nicht teilgenommen. Närerer Kontakt mit dem nunmehrigen Bw. bestehe erst seit dem Tod des Vaters, da er immer wieder Forderungen an sie stellte.

Diese Niederschrift wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht.

Im **Schreiben vom 18. März 2006** (Akt 2004 Seite 67ff) gab der Bw. zur Niederschrift mit Frau AFM an, bevor er seine Beweiskette darlege, merke er an, dass er mit VolImacht ausgestattet für seinen am ii. Juni 2003 verstorbenen Vater jahrelang die Vermögensverwaltung und Buchhaltung gemacht habe. Der Bw. habe seine Liegenschaften verwaltet, Steuererklärungen ausgefertigt und sei zeichnungsberechtigt für sein Girokonto bei der Sparkasse und sein Sparbuch bei einer angegebenen Bank gewesen welches von seinem Vater am 19. Dezember 1996, also einen Tag vor Vertragsunterfertigung für die Liegenschaft in W, ohne des damaligen Wissens des Bw. saldiert worden sei. Der Vater habe den Bw. bis zum Hauskauf in W im Dezember 1996 in alle seine größeren wirtschaftlichen Entscheidungen einbezogen. Im Februar 1996 sei dem damals 75-jährigen und kränklichen Vater gegenständliches Pensionsgebäude von einem Realitätenbüro in P um S 2,9 Mio. zum Kauf angeboten worden. Der Vater habe den Bw. ersucht, die Liegenschaft zu besichtigen und

seine Meinung zu einem etwaigen Ankauf abzugeben. Laut den Aufzeichnungen des Bw. sei er am 15. Mai 1996 zwecks Besichtigung der Liegenschaft mit dem Vater nach W gefahren. Die Pension sei in Betrieb gewesen und habe der Bw. bei der Gelegenheit Frau [gemeint:] JM und deren Mutter [AFM] angetroffen. Der Vater habe gegenüber dem Bw. angegeben, die Pension um S 2,5 Mio. kaufen zu wollen. Der Bw. habe ihm von seinem Vorhaben abgeraten und habe davon ausgehen dürfen, dass der Vater auf Grund seines Alters und seiner finanziellen Situation keine Bankfinanzierung für die Liegenschaft bekommen würde und sich diese Vision von alleine auflöse. Eine Parifizierung des Gebäudes sei nie im Gespräch gestanden und wäre auch nach den damals geltenden Wohnungseingentumsgesetz unmöglich gewesen. In dem Gebäude seien damals und auch jetzt keine Wohnungen gewesen, sondern nur Zimmer situiert, welche erst nach dem modifizierten WEG 2002 parifiziert hätten werden können. Der Kaufvertrag, wie auch die notarielle Treuhandvereinbarung seien von den Verkäuferinnen und dem Vater gemeinsam am 20. Dezember 1996 im Notariat des Vertragserichters unterschrieben worden. Am selben Tag sei auch von einer angegebenen Sparkasse der gesamte offizielle Kaufpreis und die Grunderwerbsteuer, gemäß Beleg insgesamt S 2.070.000,00, auf das Treuhandkonto des Notars überwiesen worden. Die von Frau AFM nunmehr behauptete Sicherstellung in Form eines "grauen" Sparbuches in Höhe von S 500.000,00 für einen offiziellen Kaufpreis in Höhe von S 2,0 Mio. sei also weder nötig gewesen, noch hätte diese Vorgehensweise den vorliegenden schriftlichen Vereinbarungen entsprochen. Im Übrigen werde auf der betreffenden Bestätigung vom 20. Dezember 1996 der Erhalt von S 500.000,00 bestätigt und nicht der Erhalt eines Sparbuches über diesen Betrag. Ebenso finde sich auf dieser Bestätigung auch keine Rückzahlungsvereinbarung. Es handle sich also zweifelsfrei um eine reine Schutzbehauptung von Frau AFM, die jeder Grundlage entbehre. Bei der gemeinsamen familiären Weihnachtsfeier 1996 habe der Vater dem Bw. mitgeteilt, dass er die Liegenschaft vor wenigen Tagen um S 2,5 Mio. gekauft habe. Vom Kaufpreis habe er Frau AFM S 500.000,00 bar in die Hand gezahlt, was er jetzt bereuen würde, da er zu diesem Zwecke sein Sparbuch habe auflösen müssen und kein Geld mehr habe. Der Vater habe nach dem Hauskauf nahezu in Armut gelebt. Aus diesem Grund habe der Vater bereits im Mai 1997 die Liegenschaft über die eine genannte Immobilientreuhandgesellschaft zum Verkauf angeboten. Zur weiteren Richtigstellung führe der Bw. an, dass der Vater zu keinem Zeitpunkt nach W gezogen sei. Der Vater habe zwei Wohnsitze gehabt, nämlich eine Mietwohnung in TT und eine Wohnung in seinem Haus [am Wohnort des Bw.]. Das Verhältnis zwischen Frau AFM und dem Vater sei bald nach der Kaufvertragsabwicklung so schlecht gewesen, dass der Vater persönliche Gegenstände und Geräte von Frau AFM nicht aus dem gekauften Haus herausgegeben habe, unter anderem auch eine Orgel, welche der Bw. nach dem Tod des Vaters Frau AFM zur Abholung angeboten habe, was dann auch geschehen sei. Auch die von

Frau AFM aufgestellte Behauptung, dass sie die Pension weiterführen hätte sollen, stehe diametral zu den unterschriebenen Kaufvertragsvereinbarungen. Im Kaufvertrag vom 20. Dezember 1996, Seite 4, Punkt 8 sei vereinbart, dass die Übernahme durch den Vater am 1. Jänner 1997 erfolge. Diese Tatsache werde auch dadurch untermauert, dass der Vater bereits am 2. Jänner 1997 bei einer namentlich genannten Versicherung eine Gebäudeversicherung abgeschlossen und am 3. Jänner 1997 einen Strombezugsantrag an die Landeselektrizitätsgesellschaft gestellt habe. Gemeinsam mit dieser Äußerung lege der Bw. auch den gesamten mit Frau AFM geführten Schriftverkehr offen, welcher die Problematik mit Frau AFM „transparenziere“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bezieht mit der berufungsgegenständlichen Liegenschaft W Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Liegenschaft wurde vom Vater des Bw. mit Kaufvertrag vom 20. Dezember 1996 (Dauerbelege W xy Seite 14ff) um den Gesamtkaufpreis S 1.862.600,00 erworben, der sich laut Vertrag verteilt wie folgt:

	S
Grundstück	173.600,00
Grundstück	10.920,00
Gebäude	1.618.080,00
Inventar	<u>60.000,00</u>
	1.862.600,00

Der Vater des Bw. verstarb am ii. Juni 2003.

Der Bw. hat die Liegenschaft durch Erbschaft von seinem Vater mit Einantwortungsurkunde vom 13. Oktober 2003 (offenes Grundbuch; Einantwortungsurkunde Dauerbelege W xy Seite 4) erworben.

Berufungsgegenständlich ist das Jahr 2004.

Der Bw. erklärte erstmals für 2003 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffen die Liegenschaft W (vgl. Akt 2003 Seite 3 und 36), dieses Jahr ist jedoch nicht berufungsgegenständlich.

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 - jene Gesetzesvorschrift, in der die bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbaren Werbungskosten geregelt werden -, lautet in der für das berufungsgegenständliche Jahr 2004 geltenden Fassung wie folgt:

„Werbungskosten sind auch:

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 ange setzt 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."*

Im vorliegenden Fall erwarb der Bw. das Gebäude in W unentgeltlich durch Erbschaft von seinem Vater laut Einantwortungsurkunde vom **13. Oktober 2003**. Wie bereits festgestellt, verstarb der Vater am ii. Juni 2003, Laut offenem Grundbuch wurde das Eigentumsrecht des Bw. an der Liegenschaft im Jahr 2004 einverleibt. Der Bw. erklärt seit 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, also unmittelbar ab Erwerb der Liegenschaft.

Der Bw. begeht die Berechnung der Afa von den fiktiven Anschaffungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988.

Als fiktive Anschaffungskosten gilt jener Betrag, den der Erwerber im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988, siehe der Verweis in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988).

Die fiktiven Anschaffungskosten sind durch Schätzung zu ermitteln. Der Beweis der fiktiven Anschaffungskosten ist vom Steuerpflichtigen in der Regel durch ein Schätzgutachten zu erbringen.

Es existiert ein Wertermittlungsgutachten vom 27. Juni 2003 zur Feststellung des Verkehrswertes der Liegenschaft W zum Stichtag **26. Mai 2003**, erstellt vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Baumeister Ing. WW in einem Gerichtsverfahren betreffend Sachwalterschaft des später verstorbenen Vaters des Bw.

Wegen der engen zeitlichen Nähe des Bewertungsstichtages zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes kann dieses Gutachten zunächst als Grundlage für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten herangezogen werden, muss jedoch für abgabenrechtliche Zwecke adaptiert werden:

Es ist nämlich zu beachten, dass das vorliegende Gutachten nach seinen eigenen Erläuterungen ua. auf Grundlage des Liegenschaftsbewertungsgesetzes und der dazu ergangenen ÖNORM erstellt wurde, diese Rechtsvorschrift jedoch zur Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b iVm § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 nicht anwendbar ist (siehe auch VwGH 10.8.2055, [2002/13/0132](#)).

Schließlich ist auch [§ 1 LBG](#) (Liegenschaftsbewertungsgesetz) zu entnehmen, dass dieses Gesetz zur Liegenschaftsbewertung [nur] in allen gerichtlichen Verfahren gilt bzw. wenn in bundesgesetzlichen Verwaltungsvorschriften vorgesehen ist, dass ein Bescheid durch Anrufung eines Gerichtes außer Kraft tritt und sofern die Verwaltungsvorschriften nichts anderes vorsehen. Im Bereich des Abgaberechtes (EStG 1988) ist das LBG daher nicht unmittelbar und uneingeschränkt anwendbar.

Einer Abschreibung (Afa) zugänglich ist bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur das Gebäude, nicht jedoch (auch) das Grundstück.

Dem Gutachten ist zu entnehmen, dass es sich um ein 1968 erbautes Pensionsgebäude handelt. Das Gebäude ist dreigeschossig mit rechteckigem Grundriss. Nach ausführlicher Befundaufnahme des Gebäudes inklusive Beschreibung der Räumlichkeiten und deren Ausstattung gelangt der Sachverständige in seiner gutachterlichen Aussage zu folgendem Bauwert:

	Bruttonrauminhalt m ³	Raummeterpreis €	€
Keller	292,72	145,00	42.444,40
Erdgeschoss	1.077,56	260,00	280.165,60
Obergeschoss	1.042,80	260,00	271.128,00
			593.738,00

Abschlag 58%	-344.368,00
Bauzeitwert lt. Gutachten	249.370,00

Der Gutachter begründete den Abschlag mit der Entwertung des Gebäudes durch die bisherige Abnutzung und Amortisation und insbesondere den schlechten Zustand.

Weiters ermittelte der Sachverständige den Ertragswert wie folgt:

	€
nachhaltig erzielbarer Mietertrag pro Monat	1.670,00
pro Jahr	20.040,00
-30% Bewirtschaftungs- und Instandhaltungskosten	-6.012,00
Rohmietertrag	14.028,00
x 14,5 = Ertragswert laut Gutachten	203.406,00

Beim Ertragswert setzte der Sachverständige eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren und einen Kapitalisierungszinsfuß von 5,5% an und gelangte so zum Berechnungsfaktor 14,5.

Sach- und Ertragswert wurden vom Sachverständigen jeweils ohne USt ermittelt.

Das vom Bw. vorgelegte Sachverständigengutachten ist für Zwecke der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b iVm § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 wie folgt zu überprüfen:

Ertragswert:

Laut VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#), ist bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eines der Vermietung dienenden Gebäudes grundsätzlich dem Ertragswert der Vorzug zu geben.

Der Bw. vermietet das berufsgegenständliche Gebäude bestehend aus 20 Zimmer und Nebenräume laut dem von ihm vorgelegten Mietvertrag vom 31. März 2004 (Dauerbelege W xy Seite 5ff) an [Mieterin] zur Verwendung als Heim auf die Dauer von drei Jahren. Der Mietzins berechnet sich wie Vertrag wie folgt:

Hauptmietzins	1.700,00
Betriebskosten	200,00
sonstige Leistung (Möbelmiete "etc")	255,00
USt 10%	190,00
USt 10%	51,00
monatlich	<u>2.396,00</u>

Der vom Gutachter angesetzte monatliche Ertrag € 1.670,00 entspricht in etwa dem im Jahr 2004 vom Bw. tatsächlichen erzielten Hauptmietzins € 1.700,00 und kann daher belassen werden.

Aufgrund des vom Sachverständigen glaubhaft beschriebenen schlechten Zustandes des Gebäudes (markante Zeit- und Abnutzungsschäden, ungepflegter Zustand, massive kapillare Feuchte im Keller bis auf eine Höhe von 1,5 m und **insbesondere**: zu berücksichtigende **Billigbauweise, massive Setzungsschäden** im nordseitigen Trakt im Übergangsbereich

von unterkellert/nicht unterkellert) erscheinen 30% als Bewirtschaftungs- und Instandhaltungskosten sowie eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren als glaubwürdig.

Betreffend Kapitalisierungszinsfuß weisen Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, Linde 2007, Seite 88f, zutreffend darauf hin, dass für Liegenschaften ein besonderer vom Kapitalmarkt regelmäßig abweichender Zinssatz maßgebend ist. Liegenschaften erreichen im Vergleich zu anderen Kapitalanlagen stets eine bei weitem geringere Verzinsung, weil dem Grund und Boden im Unterschied zu Geldanlagen bleibender Wert beigemessen wird und der Liegenschaftzinssatz geringeren Schwankungen gegenüber dem Kapitalmarkt ausgesetzt ist.

Der heranzuziehende Zinssatz ist daher an Hand von Gebiet und Objektkategorie unter besonderer Berücksichtigung der Lage zu ermitteln. Dabei ist zu beachten, dass der Liegenschaftzinssatz je niedriger ist desto besser die Lage ist. Bei Immobilien besteht die Tendenz, dass Erwerber bereit sind, für bessere Lagen mehr zu bezahlen als durch die Bewirtschaftung zu erzielen ist. Dies führt bei besseren Lagen zu einer geringeren Rendite. Je schlechter die Lage, desto höher ist demnach der Kapitalisierungszinsfuß (UFS 15.2.2007, RV/1540-W/05).

Der Sachverständige beschreibt bei der Befunderstellung die Liegenschaft wie folgt: Das relativ kleine Grundstück (1.149m²) mit dem darauf errichteten Pensionsgebäude liegt im Zentrum von W und ist direkt über die Ortsdurchlaufstraße zu erreichen. Laut Internethomepage der Gemeinde hat der Ort rund 1.400 Einwohner bei rund 490 Häusern. Laut Befund ist das etwa rechteckige Grundstück leicht geneigt. Die Liegenschaft ist zur Gänze mit Strom-, Wasser, Kanal und Telefonanschluss erschlossen. Autobushaltestellen und Einkaufsmöglichkeiten für den täglichen Gebrauch sind in der Gemeinde zwar vorhanden, größere Anschlussstellen und Einkaufsmöglichkeiten sind jedoch erst in der Bezirksstadt P gegeben, die ohne private Fahrzeuge nur erschwert und unter großem Zeitaufwand erreichbar ist. Nicht erwähnt ist eine Eisenbahnbindung. Auf Grund dieses Befundes, insbesondere der beschriebenen Abgeschiedenheit im Bundesland A, erscheint der vom Sachverständigen angesetzte Kapitalisierungzinssatz von 5,5% als zutreffend. Das ergibt bei einer Restnutzungsdauer des Gebäudes von 30 Jahren den gerundeten Faktor 14,5 laut Gutachten.

Bodenkomponente:

Zunächst ist im Schätzungswege der Ertragswert der gesamten Liegenschaft (Grundstück und Gebäude) und in einem zweiten Schritt aus dem sich ergebenden Gesamtwert der Wert des der Abschreibung unterliegenden Gebäudes zu ermitteln. Beim Ertragswert ist nämlich zu beachten, dass darin auch ein auf Grund und Boden entfallender Anteil enthalten ist. So

wurde im vorliegenden Fall beim Ertragswert Gebäude auch eine Verzinsung des Bodens angesetzt. Die Bodenkomponente des Ertragswertes ist getrennt zu ermitteln.

	€
Freiwert lt. Gutachter 1.149 m ² à € 12,00	13.788,00
20% Abschlag Gebundenheit des Bodens	-2.757,60
Grundwert laut Gutachten	11.030,40
Bruttoräuminhalt m ³	Raummeterpreis €
Keller	292,72
Erdgeschoss	1.077,56
Obergeschoss	1.042,80
	593.738,00
Abschlag 58%	-344.368,00
Bauzeitwert lt. Gutachten	249.370,00
€	%
Sachwert Grundstück	11.030,00
Sachwert Gebäude	249.370,00
	260.400,00
	100,00
€	
Ertragswert gesamt	203.406,00
4,24% Grundanteil	-8.624,41
Ertragswert Gebäude = fiktive Anschaffungskosten	194.781,59
Afa 3,33%	6.486,23

Der UFS entscheidet daher, wie folgt:

	€
W:	
Einnahmen	17.595,00
Afa Gebäude	-6.486,23
Afa Inventar	-1.046,40
Fremdfinanzierung	-2.586,85
Instandhaltung/Instandsetzung	-86,51
übrige Werbungskosten	-714,60
Ergebnis W	6.674,41
A-Straße	-4.403,90 nicht berufsgegenständlich
B-Straße	-2.765,31 nicht berufsgegenständlich
sonstige Einkünfte V+V	1.719,09 nicht berufsgegenständlich
Einkünfte V+V lt. UFS	1.224,29

Betreffend Gebäude ist der Verkaufsvorgang im Jahr 1996 wegen der inzwischen vergangenen Zeit nicht relevant, da die fiktiven Anschaffungskosten ausgehend vom zeitnahen Gutachten zum Bewertungsstichtag im Jahr 2003 ermittelt wurden. Deswegen ist nach Ansicht des UFS auch eine weitere Einvernahme der damaligen Verkäuferinnen („Beleg S 500.000,00“) nicht erforderlich.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 sind bei der Inventar-Afa ebenfalls die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. Betreffend **Inventar** geht das FA von Bruttokosten (plus 20% USt) S 72.000,00, € 5.232,44, Nutzungsdauer 5 Jahre ab Erwerb 2003 = € 1.046,40 aus. Auch wenn das FA von einem Wert zusätzlich Umsatzsteuer laut Kaufvertrag aus dem Jahr

1996 ausgeht und sich dabei wiederum die Frage des „Beleges S 500.000,00“ stellt ist zu beachten, dass zwischen 1996 und dem unentgeltlichen Erwerb 2003 beinahe 7 Jahre liegen. Die fiktiven Anschaffungskosten des Inventars sind netto anzusetzen. Soweit das FA einen erhöhten Bruttobetrag von vor 7 Jahren ansetzte wurde dem Bw. bei Schätzung der Afa-Grundlage für das Inventar entgegen gekommen und wäre damit auch eine vom Bw. vorgebrachte und von der Verkäuferin bestrittene Schwarzzahlung S 500.00,00, die laut Bw. anteilig auf das Inventar entfallen soll, berücksichtigt. Im Übrigen erbrachte der Bw. für seine „geschätzten Werte“ laut Berufung bzw. Vorlageantrag keinerlei Beweise.

Der Entscheidungsentwurf wurde Bw. und FA zur Kenntnis gebracht, beide Parteien stimmten diesem zu. Der Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung wurde vom Bw. schriftlich zurückgenommen

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Oktober 2011