

GZ. RV/2476-W/02, RV/904-W/03,
RV/904-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Ing. Mag. Walter Stingl, gegen den Bescheide des Finanzamtes Scheibbs betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Einkommensteuer für das Jahr 1999 beträgt € 0,00.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001 bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind fiktive Anschaffungskosten eines Gebäudes als Afa-Bemessungsgrundlage (Einkommensteuer 1999) sowie der Vorsteuerabzug für einen angeblichen Vorführwagen (Umsatzsteuer 2001).

1. Einkommensteuer 1999

a) Erklärung

Der Bw. erklärte für das Jahr 1999 erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

S	
Miteinnahmen	136.827,00
1,5% Afa von S 7.400.000,00	<u>-111.000,00</u>
Überschuss der Einnahmen	25.827,00

Mit Vorhalt vom 27. April 2000 ersuchte das zuständige Finanzamt Amstetten (FA) den Bw. bekannt zu geben, wie sich die Afa-Basis von S 7.400.000,00 zusammensetze. Dabei sei auch auf die Ausscheidung des Grundanteiles Bedacht zu nehmen.

Der Bw. teilte darauf hin im Schreiben vom 9. Mai 2000 (Akt 1999 Seite 14) mit, dass ein Grundanteil nicht ausgeschieden worden sei, da er im Gutachten (Versicherungsgutachten) nicht berücksichtigt worden sei. Die Afa-Bemessungsgrundlage von S 7.400.000,00 setze sich zusammen wie folgt:

Laut Bw.:	S
fiktiver Anschaffungswert laut Versicherungsgutachten	15.200.000,00
abzüglich Afa für 10 Jahre	<u>-2.280.000,00</u>
	12.920.000,00
Ertragswert	<u>1.800.000,00</u>

Summe Verkehrswert u. Ertragswert	14.720.000,00
davon 1/2	7.360.000,00
gerundet	7.400.000,00

Mit weiterem Schreiben vom 24. August 2000 (AS 37) teilte der Bw. mit, dass er das Gebäude durch Übergabevertrag vom 24. März 1999 erworben habe. Das Gebäude werde zur Gänze vermietet. Das Versicherungsgutachten sei nach einer kompletten Renovierung erstellt worden, die Renovierung habe erst die Vermietung ermöglicht. Da die Renovierung 1989 erfolgt sei, setze der Bw. die Afa mit 10 Jahren an. Mit weiteren Schreiben vom 12. September 2000 (AS 41) ergänzte der Bw. dass das Gebäude bereits vom Übergeber vermietet worden sei, der Bw. habe diesen Mietvertrag vollinhaltlich übernommen. Der Ertragswert werde wie folgt ermittelt:

S	
Monatsmiete	16.000,00
20% Grund u. Boden	<u>-3.200,00</u>
	S
	12.800,00 x 12 = 153.600,00
-25% Verwaltung	<u>-38.400,00</u>
	Jahresmiete
	115.200,00
Ertragswert	Jahresmiete x 16 = 1.843.200,00

Mit Vorhalt vom 20. September 2000 (AS 42f) teilte das FA dem Bw. mit, dass das vom Bw. vorgelegte Gutachten zur Feststellung des versicherungstechnischen Neubauwertes diene, also jene Kosten, welche für die Errichtung der Gebäude an Ort und Stelle bei gleicher Ausstattung und Konstruktion aufgewendet werden müssten (Neubauwert). Für die Afa-Bemessungsgrundlage seien allerdings die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen, zu deren Ermittlung der VwGH das Ertragswertverfahren als tauglich bestätigt habe. Es zeige sich nun, dass der vom Bw. vom Neubauwert laut Versicherungsgutachten abgeleitete Verkehrswert von S 12.920.000,00 das siebenfache des vom Bw. mit S 1.800.000,00 ermittelten Ertragswertes ausmache. Ein derartiges Auseinanderklaffen von Bauwert und Ertragswert könne nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung tragen, weshalb das FA beabsichtige, im Sinne der Rechtsprechung des VwGH den Ertragswert als Afa-Bemessungsgrundlage anzusetzen. Sollte der Bw. damit nicht einverstanden sein, müsste ein Gutachten über die fiktiven

Anschaffungskosten des vermieteten Gebäudes im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 30. November 2000 (AS 44) teilte der Bw. mit, dass er mit der Heranziehung des Ertragswertes als Afa-Bemessungsgrundlage nicht einverstanden sei. Falls er keine geeigneten Unterlagen bereit stellen könne, werde er ein Gutachten in Auftrag geben. Durch Gespräche mit dem Steuerberater habe sich die Sache bis dato verzögert. Er werde dem FA bis 20. Dezember 2000 geeignete Unterlagen zur Verfügung stellen bzw. den Zeitpunkt bekannt geben, bis zu dem ein Gutachten fertig sei könne. Am 18. Jänner 2001 wurde beim FA ein weiters Gutachten eines vom Bw. beauftragten Immobiliensachverständigen vom 13. Jänner 2001 vorgelegt, in dem für das vermietete Gebäude der "finanztechnische Mittelwert zwischen Bauwert und Reinertragswert" mit S 5.443.000,00 angegeben ist.

b) Bescheid

Mit Bescheid vom 16. Februar 2001 betreffend Einkommensteuer 1999 setzte das FA die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung schließlich mit S 97.722,00 fest.

	S
Miteinnahmen	136.827,00
1,5% Afa von S 2.607.038,00 lt. FA	-39.105,00
	97.722,00

In der schriftlichen Bescheidbegründung (AS 86f) führte das FA aus, dass aus dem vorgelegten Gutachten (des Immobiliensachverständigen vom 13. Jänner 2001) ersichtlich sei, dass erhebliche Investitionen der namentlich genannten Pächterin berücksichtigt seien, die laut Anlageverzeichnis von der Pächterin in den Jahren 1989 bis 1991 getätigten worden seien und einem Anschaffungswert von S 3.988,488,00 entsprechen würden. Unter diesen Umständen sei der finanztechnische Mittelwert laut diesem Gutachten von S 5.443.000,00, der ja erhebliche Werte enthalte, die nicht Eigentum des Vermieters seien, als Afa-Bemessungsgrundlage ungeeignet. Der Marktpreis von Mietobjekten orientiere sich am Ertragswert, weshalb auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden könnten (unter Hinweis auf VwGH 5.10.1988, 87/13/0075, VwGH 20.7.1999, 98/13/0109). Es sei daher der Ertragswert laut Gutachten (des Immobiliensachverständigen vom 13. Jänner 2001) von S 2.607.038,00 für die Afa-Berechnung herangezogen worden.

c) Berufung

Nach Erstreckung der Rechtsmittelfrist erhob der Bw. mit Schreiben vom 12. April 2001 (AS 90ff) Berufung und brachte vor, im angefochtenen Bescheid werde von der Erklärung bzw. dem Sachverständigengutachten mit der Begründung abgegangen, dass einerseits die Investitionen der Pächterin nicht zu berücksichtigen wären und sich überdies der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientieren würde. Dieser Auffassung könne nicht gefolgt werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG sei bei unentgeltlicher Gebäudeübertragung auf Antrag die AfA von jenem Betrag zu berechnen, der für die Anschaffung im Zeitpunkt des Erwerbes hätte aufgewendet werden müssen, demnach von der fiktiven Anschaffungskosten. Der Begriff der fiktiven Anschaffungskosten sei im Gesetz nicht näher erläutert. Demnach sei von der Judikatur und der Begriffsbestimmung des Wirtschaftslebens auszugehen. Faktum sei, dass die fiktiven Anschaffungskosten den Marktpreis eines Objektes widerspiegeln sollen. Die in der Bescheidbegründung zitierte Judikatur sei auf den speziellen Fall ausgerichtet zu sehen und stelle keine allgemein gültige Norm da. Es werde auf Artikel von "Lenneis, Rauscher, Stingel in der ÖStZ, zuletzt Nr. 6 vom 15.3.2000", verwiesen. Diese Thematik sei auch in den neuen EStR 2000 aufgenommen und in Abschnitt 21.2.2.2, Rz 6442 postuliert worden, dass der Marktpreis von Mietobjekten sich zwar am Ertragswert orientiere, die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode jedoch eine Sachverhaltsfrage sei, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen sei.

Beim gegenständlichen Objekt handle es sich um ein wunderschönes altes Gebäude aus dem Ende des 16. Jahrhunderts. Bei der Bewertung sei demnach der Substanzwert jedenfalls miteinzubeziehen, da durch ua. die Rundbögen, den Innenhof und den Gesamteindruck des Gebäudes im Falle eines Verkaufs ein angemessener Kaufpreis erzielt werden könnte. Ohne Zweifel würde bei einem allfälligen Ankauf der Immobilie auch die zwischenzeitig durch die Mieterin getätigten Investitionen in die Bewertung miteinfließen.

Der Marktpreis und demnach die fiktiven Anschaffungskosten seien, soweit sich die Bewertung auf den Substanzwert beziehe, nicht aufzuteilen in die durch den Eigentümer getätigten Investitionen und jenen des Mieters. Das der Finanzverwaltung vorgelegte Gutachten bevorzugt den Ertragswert gegenüber dem Substanzwert im Verhältnis 2:1, sodass dem Ertragswert ohnedies jene seitens des FAes gewünschte Vorrangigkeit zukomme. Das FA habe sich jedoch mit diesem Gutachten nicht auseinandergesetzt und auch kein Gegengutachten vorgelegt, sondern ausschließlich auf eine Judikatur bezogen, welche als Einzelentscheidung keine rechtsverbindliche Kraft habe.

Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass für die fiktiven Anschaffungskosten jener Betrag zu ermitteln sei, der für ein Gebäude der betreffenden Art und Ausstattung zum Übertragungszeitpunkt am Markt erzielbar gewesen wäre (unter Hinweis auf VwGH 11.6.1991, 91/14/0050). Das auch in der Bescheidbegründung angeführte Judikat VwGH 5.10.1998, 87/13/0075, führe ua. aus, dass der Beweis über den vorhin genannten Marktpreis der Steuerpflichtige in der Regel durch Beibringen eines Sachverständigengutachtens zu führen habe. Dem sei durch das vorgelegte Gutachten entsprochen worden.

Der von der Finanzverwaltung angesetzte Gesamtwert der Liegenschaft von ca. S 3,6 Mio. wäre für den Bw. auch bei einem allfälligen Verkauf absolut inakzeptabel, wovon sich in natura jeder ohne gutachterliche Kenntnis bei Besichtigung des Objekts vergewissern könnte. Der vom Gutachter ermittelte Wert der Liegenschaft in Höhe von S 5.443.000,00 liege nach der persönlichen Meinung des steuerlichen Vertreters ohnedies weit unter dem am Markt erzielbaren Kaufpreis der Liegenschaft.

In der Bescheidbegründung werde weiters ausgeführt, dass der im Gutachten festgehaltene Wert Investitionen enthalte, die nicht Eigentum des Verpächters seien. Zur Klarstellung sei anzumerken, dass es sich beim gegenständlichen Objekt nicht um eine Pacht sondern um Miete handle. Das Objekt unterliege gemäß § 1 Abs. 1 MRG dem Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes. Die Investitionen des Mieters würden in das Eigentum des Vermieters übergehen. Nach Auflösung des Mietvertrages sei der Vermieter weder nach dem MRG noch nach Punkt V des Mietvertrages aus dem Jahre 1989 verpflichtet, Abstandszahlungen zu leisten. Für die Bewertung der fiktiven Anschaffungskosten seien daher die Investitionen des Mieters so zu bewerten, als hätte sich der Vermieter selbst getätigter.

Es werde daher um Stattgabe der Berufung und Berechnung der Afa von den fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des vom Bw. vorgelegten Gutachtens ersucht.

2. Umsatzsteuer 2001

In der am 18. April 2002 aufgenommenen Niederschrift über das Ergebnis einer UVA-Prüfung nach § 151 Abs. 3 BAO traf der Prüfer die Feststellung, dass im Oktober 2001 ein Pkw Passat angeschafft worden sei. Für dieses Fahrzeug sei Vorsteuer in Höhe von S 57.000,00 geltend gemacht worden. Der Bw. würde erklären, dass es sich um ein Vorführkraftfahrzeug handle. Der Bw. behauptete, er sei im Besitz einer Gewerbeberechtigung für den Handel mit Kraftfahrzeugen. Diese Gewerbeberechtigung sei jedoch per 31. Oktober 2001 ruhend gemeldet worden. Mit Saisonbeginn solle diese Gewerbeberechtigung wieder aktiviert werden. Besagter Pkw sei am 8. Oktober 2001 mit einem Kilometerstand von 31.100 angeschafft worden. Am

18. April 2002 habe der Kilometerstand 53.133 betragen. Ein Fahrtenbuch habe vom Bw. nicht vorgelegt werden können. Für den Vorsteuerabzug sei eine überwiegende Nutzung für Vorführzwecke notwendig. Diese überwiegende Nutzung sei nicht nachgewiesen und erscheine auch dem Prüfer nicht glaubhaft. Laut Prüfer gebe der Bw. an, dass er dieses Fahrzeug zeitweise vermietet habe. Dazu gebe es noch keine Ausgangsfakturen. Es würden dazu aber Grundaufzeichnungen über die Vermietung dieses Fahrzeuges existieren. Diese Grundaufzeichnungen seien aber jetzt nicht greifbar. Ein Vorsteuerabzug sei daher laut Betriebsprüfung nicht möglich (Akt 2001 Seite 4).

Am 19. April 2002 erließ das FA den entsprechenden Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober 2001 gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. mit Schreiben vom 23. Mai 2002 Berufung (AS 10) und brachte vor, da es sich bei dem VW Passat um einen Vorfahrwagen handle, ersuche der Bw., den Vorsteuerabzug von S 57.000,00 zu gewähren. Weiteres Vorbringen enthält die Berufung nicht.

Einem Bericht vom 2. April 2003 über die Prüfung der Aufzeichnungen nach § 151 Abs. 3 BAO (AS 31ff) ist in Tz 14 b (Vorfahrkraftfahrzeuge) zu entnehmen, dass mit 8. Oktober 2001 ein Pkw VW Passat angeschafft worden sei. Dieses Fahrzeug sei steuerlich als Vorfahrzeug behandelt worden. Es sei die Vorsteuer geltend gemacht worden. Der Nachweis, dass es sich tatsächlich um ein Vorfahrzeug handelt, habe jedoch nicht erbracht werden können. Das Fahrzeug sei noch nicht veräußert. Die Vorsteuerkürzung sei bereits im Zuge einer USt-Sonderprüfung für den Zeitraum 10/2001 bis 3/2002 durchgeführt worden. Gegen diese Feststellung sei Berufung eingelegt, jedoch noch nicht entschieden worden. Es werde daher auch auf die Niederschrift über das Ergebnis der USt-Sonderprüfung vom 18. April 2002 verwiesen. Die NoVA sei bisher noch nicht vorgeschrieben worden.

Anschaffung

8.10.2001

S

Netto	285.000,00
NoVA 10%	28.500,00
USt 20%	57.000,00
Vorsteuerkürzung	57.000,00

Laut Bericht würde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid Oktober 2001 vom Bw. aufrecht erhalten.

Auf Grund dieser und anderer, jedoch nicht berufungsgegenständlicher Feststellungen erließ das FA am 4. April 2003 einen entsprechenden Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2001.

Dieser Bescheid trat an Stelle des Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides für Oktober 2001 vom 19. April 2002, die gegen den Festsetzungsbescheid eingebrachte Berufung gilt gemäß § 274 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2001 gerichtet (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 188).

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Einkommensteuer 1999

a) Sachverhalt

Der Bw. bezieht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend ein Gasthaus.

Das berufungsgegenständliche Gebäude wurde dem Bw. von dessen Eltern mit Übergabevertrag (Notariatsakt) vom 24. März 1999 übertragen (Dauerbelege Seite 19ff). Dieser Vorgang ist Anlass dafür, dass der Bw. beginnend mit dem Jahr 1999 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Afa aus den fiktiven Anschaffungskosten geltend macht (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988).

Der Bw. war bereits zuvor (teilweiser) Eigentümer der Liegenschaft: Mit schriftlichem Mietvertrag (Dauerbelege Seite 29ff) vom (ohne Angabe des Tages) März 1989 vermieteten der Bw. und seine beiden Eltern beginnend mit 1.5.1989 das Gebäude zunächst noch mit Ausnahme näher bezeichneter Privaträumlichkeiten an eine GmbH, die zum damaligen Zeitpunkt beabsichtigte, im Mietobjekt ein gastgewerbliches Unternehmen zu etablieren. Der wertgesicherte Mietzins betrug für die ersten drei Jahre monatlich S 1.000,00, ab dem vierten Jahr S 4.000,00, im fünften Jahr S 5.000,00, im sechsten Jahr S 6.000,00 usw. und ab dem zehnten Jahr S 10.000,00 jeweils zuzüglich USt und aller Betriebskosten und öffentlichen Abgaben insbesondere Versicherungen, jedoch ohne Grundsteuer. Laut Punkt V des Mietvertrages beabsichtigte die Mieterin, noch vor Eröffnung des Gastronomiebetriebes erhebliche Investitionen zu tätigen. Für den Fall, dass diese Investitionen nicht getätigten würden, behielten sich die Vermieter ausdrücklich eine einseitige Vertragsauflösung per 31.7.1989 vor. Laut Mietvertrag haben die Vermieter nach Auflösung des Mietverhältnisses die Wahl, die Beseitigungen der genehmigten Veränderungen zu begehren oder diese zu belassen. Im letzten Fall gehen

laut Vertrag sämtliche von der Mieterin vorgenommenen Instandsetzungen, Veränderungen und Adaptionen soweit auch Wertsteigerungen des Objektes damit verbunden sind, entschädigungslos in das Eigentum der Vermieter über. Laut Punkt VI ist die Mieterin verpflichtet, den Mietgegenstand auf eigene Kosten ordnungsgemäß und in gutem und gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten, Reparaturen im Inneren, die während des Bestandverhältnisses erforderlich werden, auf eigene Kosten vorzunehmen oder vornehmen zu lassen und nach Beendigung des Bestandverhältnisses den Mietgegenstand in ordentlichem und gereinigtem Zustand zurückzustellen.

Laut Rechtsanwaltskorrespondenz (Schreiben vom 15. September 1993) wurde das Mietverhältnis ab August 1993 auf das gesamte Gebäude ausgedehnt.

Mit Kaufvertrag vom 25. August 1992 verkaufte der Bw. seinen halben Liegenschaftsanteil samt Gebäude um S 1 Mio. an seine beiden Eltern. Mit dem bereits genannten Notariatsakt vom 24. März 1999 übertrugen die Eltern die Liegenschaft wiederum an den Bw.

Die Mieterin (eine GmbH) wurde laut offenem Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 17. März 1989 gegründet. Die GmbH ist nach dem an sie vermieteten Gasthaus benannt. Der Bw. war an der GmbH bis zum 30. Juli 2001 (Einlangung des Änderungsantrages beim Firmenbuchgericht) zu 34% beteiligt, seit 20. September 2002 ist die Firma gemäß § 40 FBG wegen Vermögenslosigkeit gelöscht.

Im Zuge des Berufungsverfahrens vor dem FA legte der Bw. das vom ihm in Auftrag gegebene Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für die Fachgruppe Bauwesen vom 13. Jänner 2001 (AS 50 bis 65) vor und beantragte die Anerkennung von S 5.443.000,00 als Afa-Bemessungsgrundlage. Bei diesem Betrag handelt es sich um den finanztechnischen Mittelwert aus Bauwert (Sachwert, Substanzwert) und Reinertragswert, der laut Gutachten bei einer Gewichtung von 1 zu 2 wie folgt berechnet wurde:

$$(1 \times \text{Bauwert S } 11.114.000,00 + 2 \times \text{Reinertragswert S } 2.607.000,00) : 3 = \text{S } 5.443.000,00$$

b) Rechtliche Beurteilung

Der Referent teilt nicht die im angefochtenen Bescheid vertretene Ansicht, dass die fiktiven Anschaffungskosten des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 ausschließlich an Hand des Ertragswertes zu ermitteln wären. In dem vom FA zitierten Erkenntnis VwGH 5.10.1988, 87/13/0075, setzte die damalige Abgabenbehörde den von ihr ermittelten "objektseigenen Ertragswert" in Relation zu Kaufpreisen von vier Vergleichsgrundstücken aus der Kaufpreissammlung des zuständigen Finanzamtes (Erkenntnis Seite 4) und ermittelte auf diese Weise

die fiktiven Anschaffungskosten mit einer Kombination aus Ertragswert und Vergleichswert, somit an Hand mehrerer Wertfaktoren. In der damals beim VwGH angefochtenen Berufungsentscheidung führte die Abgabenbehörde aus, dass "alle wertbeeinflussenden Nebenumstände" zu berücksichtigen sind (Erkenntnis Seite 5) und verwies ausdrücklich auf die Stichhaltigkeit der von ihr ebenfalls herangezogenen Vergleichsgrundstücke (Erkenntnis Seite 6). In dem vom FA weiters ins Treffen geführte Erkenntnis VwGH 20.7.1999, 98/13/0109, standen sich Substanzwert und Ertragswert in derart erheblicher Abweichung von S 70 Mio. zu S 5,8 Mio. gegenüber, dass aus diesem Grund dem im Gutachten ausgewiesenen Substanzwert keine Bedeutung zukommen konnte.

Überdies erachtete der VwGH in dem zeitlich nach dem angefochtenen Bescheid ergangenem Erkenntnis vom 17.10.2001, 2000/13/0157, die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 an Hand von Ertragswert und Sachwert, somit einer Kombination beider Faktoren, ausdrücklich als zulässige Methode.

Das Ergebnis jeder Schätzung hängt von der Wahl der richtigen Methoden ab. Der konkrete Ertragswert einer Liegenschaft ist sicherlich ein wichtiger Faktor bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, zumal das zu beurteilende Objekt selbst der Vermietung dient. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass neben dem konkreten Ertrag – der, wie im vorliegenden Fall auf Grund gegenwärtiger vertraglicher Situation, sehr niedrig sein kann - zum Erwerbszeitpunkt noch andere Faktoren jenen Wert bestimmen, den der Bw. im Falle eines Kaufes aufzuwenden hätte (fiktive Anschaffungskosten aus der Sicht des Käufers, vgl. Quantschnigg/Schuch, Kommentar EStG 1988, § 6 Tz 67). Ross/Brachmann/Holzer, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, Seite 332, und Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, Seite 113, weisen daher zutreffend darauf hin, dass der Wert von bebauten Grundstücken mindestens nach zwei voneinander unabhängigen Methoden zu ermitteln ist. Eine Kombination mehrerer Ermittlungsverfahren ist insbesondere dann geboten, wenn einzelne Verfahren nur Teilaussagen erlauben oder die Ableitung des Wertes auf diese Weise besser begründet werden kann (ÖNORM B 1802, Punkt 6). Bei der Heranziehung mehrerer Wertfaktoren ist die zutreffenden Gewichtung von Sachwert und Ertragswert sowie – als Besonderheit des berufsgegenständlichen Falles - zu beachten, dass der gegenwärtige Ertrag wegen der von der Mieterin getragenen Investitionen relativ gering ist.

In der Berufung wird zutreffend darauf hingewiesen, dass die gegenwärtige Mieterin aus vertraglicher Verpflichtung erhebliche Investitionen in das Gebäude tätigte, für die es als Gegenleistung für die günstige Miete keine Ablöse erhält. Der Bw. hätte jedoch als fiktiver Erwerber

zum Zeitpunkt 1. April 1999 auch die bereits getätigten Mieterinvestitionen bezahlen müssen, weshalb bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 auch der Sachwert entsprechend in Erwägung zu ziehen ist.

Im vorliegenden Fall zahlt die konkrete Mieterin einen niedrigen Mietzins, da sie laut Mietvertrag vom März 1989 selbst bauliche Investitionen tätigen musste. Auch wenn der Mietvertrag auf unbefristete Zeit abgeschlossen wurde, ist die Möglichkeit einer Beendigung des gegenwärtigen Mietverhältnisses und eine Neuvermietung des nun fertig renovierten Gebäudes zu einem höheren Preis zu berücksichtigen.

Mit schriftlichen Vorhalt vom 29. Juli 2004 machte daher die Abgabenbehörde II. Instanz den Bw. darauf aufmerksam, dass laut dem vorgelegten Sachverständigengutachten (GA) vom 13. Jänner 2001 der Sachwert von rd. S 11,1 Mio. und der Ertragswert von rd. S 2,6 Mio. erheblich von einander abweichen. Auch bei Ermittlung des Sachwertes ist zu unterstellen, dass die Kosten der Gebäudeerrichtung aus Erträgen finanziert werden müssen, zumal es sich im vorliegenden Fall um ein als Gasthaus vermietetes Objekt handelt. Ein Sachwert von S 11,1 Mio. erscheint bei einem Ertragswert von nur S 2,6 Mio. wegen der langen Dauer der Refinanzierung aus diesen Mieterträgen völlig unrealistisch. Bei der Ermittlung des Sachwertes laut GA wurde nicht berücksichtigt, dass das Objekt nicht bestandsfrei ist. Der Bw. werde daher ersucht, objektiv erzielbare Mieterträge – d. h. unabhängig vom konkreten Mietvertrag, der bereits beim Ertragswert angesetzt wurde – zu ermitteln und diese auf die technische Restnutzungsdauer des Gebäudes zu kapitalisieren. Die Differenz zwischen kapitalisiertem objektiven Mietertrag und Ertragswert S 2,6 Mio. laut vorliegendem Mietvertrag wäre beim Sachwert in Abschlag zu bringen. Bei dieser Vorgangsweise wird berücksichtigt, dass laut Mietvertrag mit der jetzigen Mieterin ein relativ geringer Mieterlös erzielt wird, da die Mieterin selbst bauliche Investitionen tätigen musste, ein neuer Mieter für das renovierte Gebäude jedoch einen entsprechend höheren Mietzins zahlen müsste.

Im daraufhin vorgelegten Ergänzungsgutachten (Ergänzung-GA) vom 25. September 2004 führte der vom Bw. beauftragte Sachverständige aus, dass bei Ermittlung des Ertragswertes in seinem GA vom 13. Jänner 2001 der damals aufrechte Mietvertrag herangezogen wurde. Auf Grund der vertraglichen Situation bestand die Verpflichtung des Mieters, zu renovieren. Der Ertrag wurde daher entsprechend der Vertragsgrundlage angesetzt, worauf auch im GA eigens hingewiesen wurde und woraus sich die großen Unterschiede zwischen Sachwert und Ertragswert ergaben.

Der Sachverständige kam nun im Ergänzungs-GA dem Wunsch der Abgabenbehörde II. Instanz nach und ermittelte einen von der derzeitigen Vertragssituation unabhängigen nachhaltigen objektiven Mietertrag, den ein neuer Mieter für das sanierte Gebäude zu zahlen bereit wäre. In Falle einer Neuvermietung wäre ein höherer Ertragswert zu erzielen, dies unter Berücksichtigung der getätigten Investitionen und des dadurch neuen Marktpotentials. Bei Ermittlung dieses Reinertrages unterstellte der Sachverständige eine Gesamtvermietung samt Gastgarten unter Berücksichtigung einer nachhaltigen Bewirtschaftung. Auf Grund der Lage an einem stark frequentierten Fahrradweg und der zentralen Ortslage mit einer zu erwartenden guten Auslastung ermittelte der Sachverständige eine objektive Monatsmiete von S 50.362,70 (€ 3.660,00) im Vergleich zu der wegen der konkreten Vertragssituation ungünstigen aktuellen Monatsmiete S 17.250,00 laut dem ersten GA vom 13. Jänner 2001. Unter Zugrundelegung im Wesentlichen derselben Faktoren wie Kapitalisierungszinsatz und Bewirtschaftungskosten errechnete der Sachverständige im Ergänzungs-GA einen objektiven Reinertrag von S 7.211.649,00 (€ 524.091,00) im Vergleich zu dem wegen der konkreten Vertragssituation ungünstigen aktuellen Ertragswert S 2.607.038,00 laut dem ersten GA vom 13. Jänner 2001.

Den weiteren Ausführungen des Sachverständigen im Ergänzungs-GA ist hingegen nicht zu folgen: Da bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf jeden Fall die beim Erwerb bestehende Vertragsituation zu berücksichtigen ist, ist es unzulässig, den gegenwärtigen für den Bw. ungünstigen niedrigeren Mieterlös völlig außer Ansatz zu lassen.

Wie bereits im Vorhalt vom 29. Juli 2004 angekündigt, waren daher die fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 wie folgt zu ermitteln:

S	
objektiver (ortsüblicher) Ertragswert	7.211.649,00
konkreter Ertragswert	<u>-2.607.038,00</u>
Ertragswertdifferenz	4.604.611,00

S	
Sachwert	11.114.172,00
Ertragswertdifferenz	<u>-4.604.611,00</u>
Sachwert angepasst	6.509.561,00

Die Anpassung des Sachwertes war notwendig, weil der Bw. als fiktiver Erwerber zwar die Mieterinvestitionen mitbezahlen müsste, das Gebäude jedoch nicht bestandsfrei sondern mit dem für den Vermieter ungünstigen Mietvertrag zum niedrigen Mietzins belastet ist. Auch der fiktive Käufer eines Gebäudes muss den Erwerb finanzieren. Ist die Gesamtkonzeption richtig und wirtschaftlich durchgeführt, wird der aus dem Gebäude erzielte Ertrag den finanziellen Einsatz in angemessener Höhe verzinsen (Ross/Brachmann/Holzer, aaO, Seite 273). Dies gilt umso mehr bei ausschließlich zu Vermietungszwecken angeschafften Gebäuden, wie im vorliegenden Fall. Es war daher die Differenz zwischen dem auf Grund gegenwärtiger Vertragslage niedrigen Mietzins und einem unter objektiven Umständen erzielbaren ortsüblichen Mietzins entsprechend zu Berücksichtigen.

Bei der Gewichtung von Sachwert und Ertragswert ist das Verhältnis laut Ross/Brachmann/Holzer, aaO, Seite 335 anzuwenden. Dem hat auch der Sachverständige nach Vorhalt im Ergänzungs-GA zugestimmte.

$$(1 \times \text{Sachwert angepasst} \text{ S } 6,509.561,00 + 5 \times \text{konkreter Ertragswert} \text{ S } 2,607.038,00) : 6 = \\ \text{S } 3,257.459,00$$

Auf Grund dieser Berechnung ergeben sich zum Zeitpunkt 1. April 1999 für das vom Bw. vermietete Gasthausgebäude fiktive Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 von gerundet S 3,257.000,00 und eine Jahres-Afa (1,5%) von S 48.855,00.

Die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999 berechnen sich daher wie folgt:

	S
Mieteinnahmen	136.827,00
Afa lt. BE	<u>-48.855,00</u>
Einkünfte V+V	87.972,00

Ergänzend ist noch festzustellen, dass der "Verkauf" des halben Liegenschaftsanteils samt Gebäude vom Bw. an seine Eltern um nur S 1 Mio. laut Vertrag vom 25. August 1992 als gemischte Schenkung anzusehen ist und daher dieser Vorgang keine Rückschlüsse auf die berufungsgegenständlichen fiktiven Anschaffungskosten zulässt.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1999 war somit teilweise statzugeben.

Weiters war die (zeitlich nach dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 16. Februar 2001) am 5. Juni 2001 ergangene Mitteilung über die gesonderte Feststellung weiterer Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen (vom FA abgelegt im Aktenteil für das Jahr 2000, Seite 17):

Einkünfte Gewerbebetrieb	S
Motorradverleih	-112.785,00
Tangente v. 5.6.2001 (Verlust nicht ausgleichsfähig)	<u>-112,00</u>
Gesamt	-112.897,00

2. Umsatzsteuer 2001

Der Bw. macht Vorsteuern von S 57.000,00 aus der Anschaffung eines Pkw Passat am 8. Oktober 2001 geltend. In der Berufung brachte der Bw. vor, es handle sich um einen Vorführwagen, legte jedoch – so wie bereits im Betriebsprüfungsverfahren - keinen Nachweis darüber vor.

Die Abgabenbehörde II. Instanz ersuchte daher nochmals den Bw. mit Vorhalt vom 29. Juli 2004, diesen Nachweis zu erbringen. Im Schreiben vom 15. Oktober 2004 gab der Bw. zur Antwort an, er sei seit 1985 im Besitz einer Gewerbeberechtigung für Kfz-Handel und übe diesen auch aus. Überwiegender Betriebsgegenstand sei der Handel und die Vermietung von Motorrädern. Es würden aber auch laufend Neuwagen oder junge Gebrauchtwagen in andere EU-Staaten verkauft. So auch Vorführwagen im Alter von einem halben bis zu einem Jahr. Im Fremdvergleich sei daher nach Erachten des Bw. dokumentiert, dass es sich bei dem gegenständlichen Fahrzeug um einen Vorführwagen handle, demnach auch der Vorsteuerabzug zustehe. Ohne diesen wäre der Verkauf dieser Fahrzeuge am Markt nicht mehr konkurrenzfähig. Dem Schreiben des Bw. liegen folgende Kopien bei:

- Gewerbebescheid vom 25. April 1986 betreffend Handelsgewerbe gemäß § 103 Abs. 1 lit. b Z 25 GewO 1973, eingeschränkt auf den Handel mit Autos, Mopeds, Landmaschinen und Motorbooten und deren Ersatzteile
- Mitteilung über die Verlegung des Standortes der Gewerbeberechtigung aus den Jahren 1986 bis 1988
- Schreiben der Handelskammer vom 1. April 1998 betreffend Gewerbeberechtigung Handelsgewerbe gemäß § 124 GewO 1994 mit der Berechtigung zur Vermietung von "Fahrzeugen (Automobile, Motorräder usgl.)"

Weitere Angaben machte der Bw. nicht, der Bw. legte auch keine weiteren Unterlagen vor.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 steht für die Lieferung eines Personenkraftwagens oder Kombinationskraftwagen Vorsteuer nicht zu, ausgenommen - ua. - Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind.

Vorführkraftfahrzeuge sind Fahrzeuge des Umlaufvermögens, die ausschließlich oder überwiegend Vorführzwecken dienen. Keine Vorführfahrzeuge sind Fahrzeuge des Betriebsinhabers oder von Angestellten, die überwiegend privat verwendet werden und nur gelegentlich zu Vorführzwecken eingesetzt werden (Ruppe, Kommentar UStG, 2. Auflage, § 12 Tz 137).

Bei ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmter Kraftfahrzeuge muss eine nachhaltige Tätigkeit vorliegen. Dazu gehören somit nicht Fahrzeuge, die zunächst im Unternehmen verwendet und nach einiger Zeit verkauft werden (Ruppe, aaO).

Nach den unbekämpften Feststellungen der Betriebsprüfung wurde der berufungsgegenständliche Passat vom Bw. am 8. Oktober 2001 angeschafft. Die Anmeldung bei der Kfz-Behörde erfolgte am 10. Oktober 2001 lautend auf den Bw. (Arbeitsbogen UVA-Rüfung Seite 27). Laut Schreiben der Wirtschaftskammer wurde zuvor für den Bw. das Handelsgewerbe gemäß § 124 GewO 1994 ab dem 1. Oktober 2000 ruhend gestellt und ab dem 2. April 2001 wieder betrieben (Akt Dauerbelege Seite 17 u. 18). Bereits ab 31. Oktober 2001, somit nur drei Wochen nach Anschaffung des Passat wurde das Handelsgewerbe auf eigene Anzeige des Bw. hin wieder ruhend gestellt und erst wieder ab 1. April 2002 wieder betrieben und wiederum ab 31. Oktober 2002 ruhend gestellt (Dauerbelege Seite 4, 11 u. 16). Ohne weiteren Nachweis durch den Bw. kann somit weder festgestellt werden, dass der Passat ausschließlich zur gewerblichen Wiederveräußerung oder ausschließlich oder überwiegend zu Vorführzwecken bestimmt ist (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994).

Der Bw. bringt auch nicht vor, dass er den berufungsgegenständlichen Passat tatsächlich verkauft hätte. Die Behauptung anderer Verkäufe von Neuwagen oder junger Gebrauchtwagen, vom Bw. als "Fremdvergleich" bezeichnet, vermag einen konkreten Nachweis betreffend den berufungsgegenständlichen Passat nicht zu ersetzen. Laut unangefochtener Tatsachenfeststellung der Betriebsprüfung wurden mit dem Passat in den ersten sechs Monaten nach der Anschaffung 22.000 km zurückgelegt, was ebenfalls dagegen spricht, dass das Fahrzeug ausschließlich zur gewerblichen Wiederveräußerung bestimmt ist. Es wäre am Bw. gelegen, durch Vorlage geeigneter Unterlagen, wie zB einem Fahrtenbuch, nachzuweisen, dass diese Fahrten zu Vorführzwecken unternommen wurden. Der Bw. tritt jedoch weder der Feststellung der Betriebsprüfung entgegen, dass zum Passat kein Fahrtenbuch oder andere

Aufzeichnungen vorgelegt wurde, noch legte er selbst über Aufforderung der Abgabenbehörden (zuletzt UFS mit Schreiben vom 29. Juli 2004) ein Fahrtenbuch oder Unterlagen vor, aus denen sich ableiten ließe, dass es sich beim berufungsgegenständlichen Passat tatsächlich um ein Vorführfahrzeug oder um ein ausschließlich der gewerblichen Wiederveräußerung dienendes Kraftfahrzeug iSd § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 handelt.

Der Bw. erstattet auch kein konkretes Vorbringen, dass der Passat etwa zumindest zu 80% zum Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblich Vermietung dienen würde (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994). Den Feststellungen der Betriebsprüfung, dass auch diesbezüglich keine Grundaufzeichnungen vorgelegt wurden, trat der Bw. nicht entgegen. Aus der Vorlage des Handelskammerschreibens vom 1. April 1998 betreffend Gewerbeberechtigung Handelsgewerbe gemäß § 124 GewO 1994 mit der Berechtigung zur Vermietung von "Fahrzeugen (Automobile, Motorräder usgl.)" können ohne weitere spezifische Unterlagen (Ausgangsfakturen, Mietverträge, Fahrtenbuch etc. bereffend den Passat) keine Rückschlüsse auf das berufungsgegenständliche Fahrzeug gezogen werden.

Da somit der Bw. trotz mehrmaligen Ersuchens betreffend den Passat keine entsprechenden Nachweise erbringen konnte und insbesondere die Zurücklegung von allein 22.000 km nur in den ersten sechs Monaten ab Anschaffung deutlich gegen eine ausschließliche gewerbliche Wiederveräußerung spricht, war die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2001 als unbegründet abzuweisen.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 9. November 2004