



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch ECA Treuhand Partner Steuerberatung GmbH in 6020 Innsbruck, Rennweg 25, vom 14. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Praxmarer, vom 4. März 2005 betreffend Einkommensteuer des Jahres 2002 und vom 7. März 2005 betreffend Einkommensteuer des Jahres 2003; sowie vom 18. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Praxmarer, vom 21. Dezember 2006 betreffend Einkommensteuer des Jahres 2004 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In den berufungsgegenständlichen Jahren 2002 bis 2004 ügte der Berufungswerber allein wie auch im Rahmen zweier Miteigentumsgemeinschaften diverse Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten aus.

Mit Einantwortungsurkunde vom 6. Mai 2002 wurde der Berufungswerber Hälfteneigentümer neben seiner Mutter bezüglich einer Liegenschaft an der Adresse [Liegenschaftsadresse], (in Folge: Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“).

Mit Pachtvertrag vom 1. Oktober 2002 wurde vom Berufungswerber die Liegenschaft „[Liegenschaftsbezeichnung]“ samt dem darauf befindlichen Wohnhaus und Nebengebäuden verpachtet.

In der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung 2002 teilte der Berufungswerber mit, dass die Vermietung des Objektes „[Liegenschaftsbezeichnung]“ mit Oktober 2002 begonnen worden sei, die Mieteinnahmen daher den Zeitraum Oktober bis Dezember 2002 beträfen. Weiters führte der Berufungswerber unter Angabe näherer Schätzwerte aus, dass er das Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ unentgeltlich erworben habe und daher gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG beantrage, die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage anzuerkennen. Diese seien im Anlageverzeichnis ersichtlich und beträfen ausschließlich Gebäudewerte. Da höhere Mietzinse aufgrund der Marktsituation im gegenständlichen Ort nicht zu erzielen seien und daher auch in absehbarer Zeit unter Berücksichtigung des erforderlichen Erhaltungsaufwandes nicht mit der Erzielung eines Einnahmenüberschusses gerechnet werden könne, unterläge das Mietobjekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ der Liebhabereivermutung und sei damit nicht Teil des steuerpflichtigen Einkommens. Der rechnerische „Überschuss über die Werbungskosten“ wurde iHv - 2.716,10 € (Mieteinnahmen iHv 3.269,97 € abzgl 5.986,07 € Werbungskosten) angegeben. In Folge dessen nahm der Berufungswerber die Einnahmen (samt damit zusammenhängender Vorsteuerbeträge) nicht in die Umsatzsteuererklärung auf und den „Überschuss der Werbungskosten“ nicht in die Einkommensteuererklärung.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 verwies der Berufungswerber hinsichtlich der Liebhabereivermutung und den Grundlagen der AfA-Bemessung im Zusammenhang mit dem Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ auf die dbzgl Erläuterungen für das Jahr 2002. Der rechnerische „Überschuss der Werbungskosten“ wurde iHv - 9,09 € (Mieteinnahmen iHv 13.079,88 € abzgl 13.088,97 € Werbungskosten) angegeben und die entsprechenden Beträge wie im Vorjahr als nicht steuerbar behandelt.

Mit Vorhalt vom 7. September 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 und 2003 ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber im Zusammenhang mit dem Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ um Vorlage des Mietvertrags und einer Prognoserechnung für 20 Jahre über die Entwicklung der Einkünfte sowie um Stellungnahme dazu, dass die Grundlage für die Schätzung der Anschaffungskosten des Gebäudes seitens des Berufungswerbers iHv 1.667 € / m² angegeben, jedoch aus einem vergleichbaren Schätzgutachten ein vergleichbarer Anschaffungswert von 593 € / m² ermittelt worden sei.

In Beantwortung dieses Vorhaltes legte der Berufungswerber unter näherer Erläuterung einzelner Posten eine Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002

bis 2021) betreffend das Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ vor, welche ab dem Jahr 2004 als Planwerte Mieteinnahmen iHv 13.080 €, die Summe der Werbungskosten iHv 18.241,60 € (davon AfA iHv 11.620 €), ein Jahresergebnis iHv - 5.161,60 € und somit einen Gesamtverlust nach 20 Jahren iHv 95.633,99 € auswies. Zur Überprüfung des Bauzustandes des Hauses und des vom Berufungswerber gewählten Ansatzes der fiktiven Anschaffungskosten wurde eine Fotografie des Hauses beigelegt. Die Grundlagen für die Ermittlung der von der Behörde als angemessen erachteten Anschaffungskosten iHv 593 € / m² seien ohne Vorlage des genannten Gutachtens für den Berufungswerber nicht nachvollziehbar, weshalb um Übermittlung des im Vorhalt genannten Gutachtens ersucht werde, um die Abgabe einer entsprechenden Stellungnahme zu ermöglichen.

Am 4. März 2005 erließ das Finanzamt ua den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 unter Außerachtlassung der Einnahmen bzw Ausgaben des Objektes „[Liegenschaftsbezeichnung]“. Der Bescheid wurden gem § 200 BAO vorläufig erlassen und führt als Begründung an:

„Da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist, erfolgte die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig.“

Am 7. März 2005 erließ das Finanzamt ua den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003, ebenso unter Außerachtlassung der Einnahmen bzw Ausgaben des Objektes „[Liegenschaftsbezeichnung]“. Der Bescheid wurde wiederum gem § 200 BAO vorläufig erlassen, diesmal fehlte ihm jedoch zur Gänze eine entsprechende Begründung.

Mit Berufung vom 14. März 2005 wendete sich der Berufungswerber ua gegen die vorläufige Veranlagung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003. Die Begründung der vorläufigen Veranlagungen erschöpfe sich (hinsichtlich des Bescheides des Jahres 2002) in der bloßen Wiedergabe des Gesetzeswortlautes von § 200 Abs 1 BAO oder fehle (hinsichtlich des Bescheides des Jahres 2003) überhaupt. Die fehlenden Begründungen würden daher zur Rechtswidrigkeit der Bescheide führen. Zudem sei der Behörde in Erledigung des Vorhaltes eine entsprechende Prognoserechnung samt Erläuterungen übermittelt worden, weshalb der Berufungswerber der Behörde alle für die Ermittlung der Abgabepflicht notwendigen Tatsachen zur Kenntnis gebracht habe. Es werde daher die endgültige Festsetzung der Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 beantragt.

Am 16. März 2005 erließ das Finanzamt aufgrund geänderter Grundlagenbescheide gem § 295 Abs 1 BAO neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003, wieder vorläufig gem § 200 Abs 1 BAO, wieder ohne Begründung.

Am 9. November 2005 nahm der Berufungswerber in Beantwortung eines weiteren Vorhaltes vom Finanzamt betreffend die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des auf der Liegenschaft „[Liegenschaftsbezeichnung]“ befindlichen Wohngebäudes wie folgt Stellung:

„Grundlagen für die Schätzung der fiktiven Allschaffungskosten“

Die fiktiven Anschaffungskosten wurden auf Grundlage einer Baukostenschätzung und einem Vergleich mit Marktpreisen für Immobilien im Ort ermittelt. Die erforderlichen Daten dazu wurden von Herrn [Berufungswerber] erhoben, der Bauingenieurwesen studiert und die Marktverhältnisse in seiner Heimatgemeinde [Liegenschaftsgemeinde] kennt.

Zur Dokumentation der Richtigkeit der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten hat Herr [Berufungswerber] eine Stellungnahme von Herrn [GP], [ImmobilienmaklerGmbH], zum möglichen erzielbaren Verkaufspreis für den Gebäudebestand der Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] eingeholt. Diese ist diesem Schreiben in der Anlage angeschlossen. Darin wird für das Wohngebäude ein Verkehrswert zwischen ca. EUR 1.700,00 und EUR 2.000,00 und für die Stallungen und Remisen ein Verkehrswert von ca. EUR 600,00 bis ca. EUR 900,00 bestätigt.

Ermittlung der fiktiven Allschaffungskosten für das Wohngebäude

Die Neuerrichtungskosten eines Gebäudes mit einer dem Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] vergleichbaren Ausstattung und Struktur wurden mit EUR 2.000,00 je m² geschätzt. Bei einer geschätzten Nutzfläche für das Wohngebäude von rund 240 m² errechnen sich die Neuerrichtungskosten für das Wohngebäude mit EUR 480.000,00.

Das Gebäude ist vor 10 Jahren generalsaniert worden. Im Hinblick auf die in Zukunft noch erforderlichen Instandhaltungsaufwendungen für Wärmedämmung und Feuchtigkeitsschutz wurden die fiktiven Anschaffungskosten für das Objekt mit EUR 1.667,00 je m² angesetzt. Bezogen auf die Neuerrichtungskosten beträgt damit der Abschlag darauf rund 17 %.

Gerechnet vom Zeitpunkt der Generalsanierung vor rund 10 Jahren berücksichtigt der Abschlag eine um die Inflation bereinigte netto Wertminderung von rund 1,7 %. Bei einer durchschnittlichen Inflationsrate von jährlich 2% beträgt damit die im Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten berücksichtigte nutzungs- und zeitbedingte Wertminderung rund 3,7%.

Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten für das Wirtschaftsgebäude

Die Neuerrichtungskosten für die Stallungen und Remisen wurden mit EUR 1.300,00 je m² geschätzt. Bei einer Nutzfläche von 300 m² betragen die Neuerrichtungskosten für das gesamte Wirtschaftsgebäude damit EUR 390.000,00.

Die Anlagen wurden laufend instand gehalten. Eine Generalsanierung des Wirtschaftsgebäudes wurde allerdings nicht vorgenommen. Die fiktiven Anschaffungskosten wurden daher auf Grund des Alters der Gebäude und dem Bauzustand mit EUR 600,00 je m² angesetzt. Dies entspricht einem Abschlag auf die Neuerrichtungskosten von rund 54 %.“

In der erwähnten, dem Schreiben des Berufungswerbers beigelegten Stellungnahme eines Immobilienmaklers, bestätigte dieser wie folgt:

„[...] Unter Berücksichtigung des Zustandes, der Lage und der Ausstattung ist für das Wohnhaus ein erzielbarer Verkaufspreis von Euro 1700.- bis Euro 2000.- und für die Remise (Scheune) ein erzielbarer Verkaufspreis von Euro 600.- bis Euro 900.- gegeben.“

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 verwies der Berufungswerber hinsichtlich der Liebhabereivermutung und den Grundlagen der AfA-Bemessung im Zusammenhang mit dem Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ auf die dbzgl Erläuterungen für das Jahr 2002. Der

rechnerische „Überschuss der Werbungskosten“ wurde iHv – 641,95 € (Mieteinnahmen iHv 11.445,45 € abzgl 12.087,10 € Werbungskosten) angegeben und die entsprechenden Beträge wie in den Vorjahren als nicht steuerbar behandelt.

Am 7. April 2006 erließ das Finanzamt ua den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004, wie in den Vorjahren jeweils unter Außerachtlassung der Einnahmen bzw Ausgaben des Objektes „[Liegenschaftsbezeichnung]“. Auch dieser Bescheid wurde gem § 200 BAO vorläufig erlassen und auch diesem fehlte wie im Vorjahr zur Gänze eine entsprechende Begründung.

Diese vorläufige Veranlagung des Jahres 2004 blieb unbekämpft.

Mit Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 21. April 2006 begann eine abgabenbehördliche Prüfung des Berufungswerbers der Jahre 2002 bis 2004 betreffend ua die Einkommensteuer sowie eine Nachschau betreffend Jänner 2005 bis März 2006.

Mit Schreiben vom 26. September 2006 legte der Berufungswerber im Zuge einer Stellungnahme zu den bisherigen Prüfungsergebnissen ein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Bausachverständigen und Baumeisters ([GutachterI]) zur Bewertung der Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] vor. Der Zweck des Gutachtens war mit „Feststellung des Verkehrswertes und Verkehrswertes ohne Grund u. Boden zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten“ und die Grundlagen und Unterlagen mit „Besichtigung durch den Sachverständigen, Grundbuchsauszug, Einsichtnahme in den Bauakt, Erhebung der Vergleichspreise und Auskünfte [Berufungswerber]) angegeben (Seite 2).

Das Ergebnis der Wertermittlung zum Stichtag 1.1.2003 lautete zusammengefasst wie folgt:

Sachwert	608.064 €
Ertragswert	670.094 €
Gewichtung Sachwert zu Ertragswert – 1 zu 3	654.587 €
Verkehrswert gerundet	655.000 €
Verkehrswert ohne Grund und Boden	541.947 €
Verkehrswert ohne Grund und Boden gerundet	542.000 €

Laut Bericht vom 14. Dezember 2006 wurden im Zuge der Prüfung und der am 16. November 2006 durchgeföhrten Schlussbesprechung ua folgende Feststellungen getroffen:

„Der Agpfl hat den Hälftenanteil an oa Liegenschaft mit Einantwortungsurkunde 6/5/2002 übertragen bekommen. Die andere Hälfte ist im Eigentum von [MutterBw] (Mutter des Agpfl). Verpächter der Liegenschaft It Pachtvertrag ist der Agpfl. Lt Auskunft des Agpfl hat seine Mutter ihm die auf sie entfallenden Einkunftsquelle übertragen. Die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Einkunftsquellenübertragung sind aufgrund des festgestellten Sachverhaltes erfüllt. Die Liegenschaft wurde bisher nie vermietet.“

Als AfA-Bemessungsgrundlage wurden gem. § 16 Abs 1 Z 8 fit b EStG fiktiven Anschaffungskosten beantragt. Lt Anlageverzeichnis wurde die Bemessungsgrundlage mit insgesamt € 581.000,- ermittelt. Im Zuge des Verfahrens legte der Agpfl ein Gutachten (Ermittlung Sachwert u Ertragswert) vor und weist einen Verkehrswert für das Gebäude iHv € 542.000,- aus. In wesentlichen Punkten ist der Ansatz von Werten nicht nachvollziehbar (zB für den mtl Mietertrag pro Quadratmeter Nutzfläche kamen € 5,- zum Ansatz obwohl der mtl Mietertrag aufgrund des Vertrages vorliegt) bzw wurde bei der Ertragswertermittlung eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 70 Jahren, während bei der Sachwertermittlung von einer technischen Restlebensdauer von 59 Jahren ausgegangen wurde. Nach Ansicht der Behörde kann die wirtschaftliche RND nicht länger als die technische RND sein.

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert; daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden. Für die Wertermittlung wurde daher die Ertragswertmethode ausgewählt (Bewertung siehe Liegenschaftsbewertung). Der somit ermittelte Gebäudeertragswert (nach der Ertragswertmethode) entspricht dem Wert den ein Marktteilnehmer bei wirtschaftlicher Vorgehensweise berücksichtigte.

Die im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegte Immobilienanzeige [AnzeigedetailsI], stellt nach Ansicht der Behörde kein geeignetes Vergleichsobjekt dar bzw bildet It. VwGH die Heranziehung eines Vergleichsobjektes/Veräußerungsgeschäftes kein taugliches Mittel für die Ermittlung eines Marktpreises. Zudem steht nicht einwandfrei fest, ob es sich um das Nachbargrundstück von [Liegenschaftsbezeichnung] handelt. Es handelt sich um einen Angebotspreis. Außerdem konnte festgestellt werden, dass dieses Objekt ein Nutzfläche (inkl Kellerflächen) von insgesamt über 300 m² aufweist. Die Bauweise u Struktur der Liegenschaft mit der GrdstNr [AnzeigedetailsII] (erbaut 1973) - haben ua wesentlichen Einfluss auf den erzielbaren Kaufpreis - ist auf keinen Fall mit der Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] (erbaut 1760, dicke Steinmauern, Holzbalkendecken, zT kleine niedrige Räumlichkeiten) zu vergleichen.

[...] Laut adaptierter Prognoserechnung (in erster Linie durch die Änderung der AfA-Bemessungsgrundlage/siehe Beilage) handelt es sich beim Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] um eine Einkunftsquelle und stellt damit Teil des steuerpflichtigen Einkommens dar bzw unterliegt das Entgelt der 10%igen Umsatzsteuer.“

Die zahlmäßige Folge dieser Feststellungen wurde ua wie folgt dargestellt:

			lt Erkl	lt Bp	Differenz
Fiktive	AK	Gebäude/Oktober 2002	400.000,00	131.900,00	268.100,00
Fiktive	AK	Scheunen/Oktober 2002	180.000,00	15.000,00	165.000,00
Summe fiktive AK			580.000,00	146.900,00	433.100,00
AfA 2002		2%	5.800,00	1.469,00	4.331,00
BW 31/12/2002			394.200,00	130.431,00	263.769,00
AfA 2003		2%	11.600,00	2.938,00	8.662,00
BW 31/12/2003			382.600,00	127.493,00	255.107,00
AfA 2004		2%	11.600,00	2.938,00	8.662,00
BW 31/12/2004			371.000,00	124.555,00	246.445,00

Im Anschluss an diese Feststellungen fand sich die konkrete Berechnung der oben angegebenen fiktiven Anschaffungskosten im Jahr 2002.

Weiters fand sich als angesprochene Beilage eine adaptierte Prognoserechnung über den Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021), welche ab dem Jahr 2005 als Planwerte Mieteinnahmen iHv 11.890 € (netto), die Summe der Werbungskosten iHv 5.266,86 € (davon AfA iHv 2.938 €) und ein Jahresergebnis iHv 6.623,14 € auswies.

Am 21. Dezember 2006 erließ das Finanzamt im Rahmen von Berufungsvorentscheidungen ua neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003. Beide Bescheide wurden endgültig erlassen und enthielten in ihren Begründungen jeweils einen Verweis auf die Begründungen des Prüfungsberichts. Ebenso erließ das Finanzamt am 21. Dezember 2006 ua einen neuen – gem § 200 Abs 2 BAO endgültigen – Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 und verwies auch in dessen Begründung auf die Begründung des Prüfungsberichtes.

Den oben wiedergegebenen Prüfungsfeststellungen folgend, wurde in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2002 bis 2004 die Vermietung des Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] als Einkunftsquelle behandelt.

Am 15. Jänner 2007 stellte der Berufungswerber ua hinsichtlich der Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 und 2003 den Antrag auf Vorlage der Berufungen zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte hierin aus, dass der Berufungswerber vor Ausstellung der Bescheide telefonisch darüber informiert worden sei, dass die vorgelegten Nachweise für die Entscheidung der Behörde nicht beachtlich seien und die Behörde daher an ihren Berechnungen und an ihren Beurteilungen festhalten werde. Die Behörde habe nicht nur die im Rahmen der Schlussbesprechung vom 16.11.2006 vorgebrachten Nachweise für nicht beachtlich erachtet, sondern auch weitere Beweisanträge abgelehnt. Zudem habe die Behörde keine Gelegenheit gegeben, vor Erlassung der Bescheide zu ihren Feststellungen und rechtlichen Würdigungen Stellung zu nehmen. Damit sei das Recht auf Parteiengehör des Abgabepflichtigen verletzt worden. Die im Rahmen der Schlussbesprechung angebotenen Nachweise würden nunmehr vorbereitet und mit einer eingehenden Auseinandersetzung zur Bescheidbegründung voraussichtlich bis 15.03.2007 nachgereicht werden.

Am 16. Jänner 2007 erhob der Berufungswerber ua gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2004 vom 21. Dezember 2006 mit inhaltlich identen Ausführungen wie im vorstehenden Vorlageantrag Berufung und kündigte auch hier den Nachtrag einer eingehenden Auseinandersetzung mit der Bescheidbegründung an.

Innerhalb verlängerter Frist übermittelte der Berufungswerber sodann ein 41-seitiges Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für Hoch- und Tiefbau

([GutachterII]). Zweck des Gutachtens war die „Ermittlung des Verkehrswertes und Verkehrswertes ohne Grund und Boden zur Feststellung der AfA Grundlage“ (Seite 2).

Unter „Bewertung“ findet sich auf Seite 19 des Gutachtens folgende einleitende Bemerkung:

„Die nachstehende Bewertung erfolgt unter Berücksichtigung aller im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Realitätenmarkt. Der Bewertungsvorgang folgt den Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes. Die Liegenschaft wird einer zweifachen Bewertung unterzogen, nämlich einer Bewertung nach Boden- und Bauzeitwert (Sachwertverfahrens im Sinne des § 6 LBG) und der nach dem kapitalisierten Zinsertrag (Ertragswertverfahren im Sinne des § 5 LBG). Der Verkehrswert wird aus den Ergebnissen bieder Bewertungsvorgänge abgeleitet.“

Der Verkehrswert ohne Grund und Boden wurde solcherart auf Seite 23 zusammengefasst wie folgt ermittelt:

Sachwert	667.600 €
Ertragswert	628.200 €
Gewichtung Sachwert zu Ertragswert nach Naegeli (A+B / 2)	647.900 €
Verkehrswert	647.900 €
Verkehrswert ohne Bodenwert (gerundet)	543.200 €

In seinem Begleitschreiben zum Gutachten stellte der Berufungswerber darauf abstellend zunächst fest, dass der von [GutachterII] fundiert mit 543.200 € ermittelte Gebäudewert um (nur) 37.000 € vom seitens des Berufungswerbers ermittelten und in den Steuererklärungen 2002 bis 2004 angesetzten fiktiven Anschaffungskosten abweiche.

Daraus ergäbe sich Folgendes:

Entgegen der Einschätzungen der Behörde ist in einem absehbaren Zeitraum ein Einnahmenüberschuss nicht zu erzielen und die Verpachtung der Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] damit unverändert als Liebhabereitätigkeit einzustufen. Die fehlende Eigenschaft als Einkunftsquelle, wie sie der Behörde in den Einkommensteuererklärungen 2002 bis 2004 in Übereinstimmung mit der Liebhabereiverordnung jeweils zutreffend offengelegt wurde, wird durch das Gutachten von [GutachterII] nochmals eindeutig belegt.

Der vom Organ der Außenprüfung ermittelte Gebäudewert in Höhe von 131.906,60 € wird den tatsächlichen Verhältnissen in keiner Weise gerecht. Basis der Ertragswertberechnung der Behörde sind die tatsächlich erzielten Mieteinnahmen; eine solche Berechnung kann aber dem Erfordernis der Ermittlung jenes Betrages, den ein Investor für den Erwerb der betreffenden Liegenschaft tatsächlich aufgewendet hätte (fiktive Anschaffungskosten), aus folgenden Gründen nicht Rechnung tragen:

Die Ertragswertmethode beruht auf Investitionsüberlegungen: Für den Investor ist nicht entscheidend, welche Erträge im Zeitpunkt der Investition gerade erzielt werden. Ein Investor stellt bei einer Kaufentscheidung vielmehr darauf ab, welche Erträge die zu erwerbende Liegenschaft bei möglicher und optimaler Nutzung und Bewirtschaftung in Zukunft abwirft.

Das Abstellen auf erzielbare Zukunftserträge ist im Fachgutachten KWS/BW1 des Sachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder für den Bereich der Unternehmensbewertung ausdrücklich verankert; die Grundätze dazu sind auf die Berechnung des maßgeblichen Zukunftserfolges für die Berechnung des Ertragswertes von Liegenschaften analog anwendbar.“

Die inhaltliche Rechtswidrigkeit der Berufungsvorentscheidung bzgl der Jahre 2002 und 2003 bzw des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2004 sei daher durch das vorliegende Gutachten eindeutig belegt.

Der im vorliegenden Berufungsfall tätige Prüfer nahm am 29. Mai 2007 mit gleichlautenden Ausführungen zum Vorlageantrag betreffend die Jahre 2002 und 2003 sowie zur Berufung betreffend das Jahr 2004 samt deren gutachterlichen Ergänzung in einem Schreiben „zH Rechtsmittelbearbeiter der II. Instanz“ ua wie folgt Stellung:

„Darstellung zum Veranlagungsstand bzw Verfahrensablauf:

Wie im Vorlageantrag angeführt, ergingen die Umsatz- u Einkommensteuerbescheide 2002 u[nd] 2003 vorläufig. Gegen die Vorläufigkeit der Bescheid erhob man am 14.3.2005 das Rechtsmittel der Berufung u[nd] beantragte die endgültige Festsetzung der Umsatz- u Einkommensteuer 2002 u[nd] 2003. Mit der Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2006 erfolgte die endgültige Festsetzung u[nd] damit die Stattgabe des beantragten Berufungsbegehrens. Eine Begründung iZm dem Berufungsbegehren war daher nicht mehr notwendig.

Eine am 25.4.2006 begonnene Außenprüfung zur Umsatzsteuer u Einkommensteuer für die Jahre 2002 - 2004 sollte mit der für 16.11.2006 angesetzten Schlussbesprechung abgeschlossen werden. Die Sachverhaltsermittlung, dessen Würdigung u das daraus resultierende Ergebnis wurde im Besprechungsprotokoll geraume Zeit vor Abhaltung der Schlussbesprechung (nachdem die SB auf Wunsch des Agpfl verschoben wurde) dem Agpfl u[nd] seinem steuerlichen Vertreter übermittelt. Im Zuge der Schlussbesprechung legte man außer der Anzeige [AnzeigedetailsIII] (siehe Pkt. 1. des Protokolls) keine neuen Nachweise vor bzw brachte man keine neuen Beweisanträge ein. Die Schaltung der Anzeige (siehe auch Arbeitsbogen im Anhang der SB-Niederschrift) - unter der Rubrik Immobilien Inland Verkauf Häuser - erfolgte durch das Immobilienbüro [...] u[nd] hatte folgenden Text: "[AnzeigedetailsIV]" Lt Angabe des Agpfl handelte es sich um das angrenzende Nachbargrundstück von [Liegenschaftsbezeichnung] (Beantragung der fiktiven AK gem. § 16 Abs 1 Z 8b EStG 88), u[nd] teilte der Behörde die vermutliche Grundstücksnummer mit. Sagis ermöglichte noch im Zuge der SB einen Ausdruck von der Grundstücksnummer (siehe Arbeitsbogen). Auf die Frage weshalb der Agpfl glaube, dass es sich bei der Anzeige genau um das Nachbargrundstück von [Liegenschaftsbezeichnung] handeln soll, gab dieser an, dass er es eben wisse bzw es sich nur um diese Liegenschaft/Grundstücksnummer handeln kann. Der Agpfl gab weiters noch an, dass unter Berücksichtigung der angebotenen Nachbarliegenschaft als Vergleichsobjekt der Ansatz der Bewertung von [Liegenschaftsbezeichnung] wie sie im Besprechungsprotokoll dargelegt wurde, nicht richtig sein kann. Aufgrund der in der Schlussbesprechung vorgelegten Anzeige blieb die Bewertung der Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] offen.

Das Ergebnis der Überprüfung der im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegten Anzeige, bei der es sich um das Nachbargrundstück handeln sollte, wurde dem Agpfl telefonisch am 19.12.2006 entsprechend der im Bericht dazu ausgeführten Begründung mitgeteilt. Weiters wurde mitgeteilt, dass, sollte eine weitere Besprechung gewünscht sein, dies gleich bekanntgeben werden müsse, ansonsten der Bescheid entsprechend den Feststellungen des

Besprechungsprotokolls zur SB vom 16.11.2006 erstellt werde. Der Agpfl gab zu verstehen, dass er sich mit seinem Vertreter besprechen u[nd] die notwendigen Schritte unternehmen werde. Eine Rückmeldung über eine weitere gewünschte Besprechung langte nicht ein. Die Bescheidausfertigung erfolgte daher mit 21.12.2006.

[...]

Zu den Anforderungen an eine Bescheidbegründung wird folgendes festgehalten:

Um den Anforderungen einer Bescheidbegründung zu entsprechen, ist die Anführung des Sachverhaltes, den die Behörde (als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung) als erwiesen annimmt, darzulegen.

Die im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung (Pkt.1.-4.) angeführten Begründungen entsprechen nach ho Ansicht auf jedenfall den Anforderungen einer Bescheidbegründung. Aus dieser zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung kann schlüssig das Ergebnis der behördlichen Überlegungen zur Beweiswürdigung nachvollzogen werden. Es kann der Darstellung auch entnommen werden, weshalb den Ansätzen zum Gutachten des Sachverständigen Herrn [GutachterI] nicht bzw nur teilweise gefolgt wurde bzw weshalb die Ertragswertmethode zur Anwendung kam. Die dem Ertragswertverfahren zugrunde gelegten Werte/Ansätze sind ebenfalls schlüssig u nachvollziehbar dargestellt. Weshalb es sich bei der anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Anzeige um kein geeignetes Vergleichsobjekt handelt, ist dem Prüfungsbericht ebenfalls zu entnehmen. Wie schon zuvor erwähnt, war in Anbetracht der Tatsache, dass dem beantragten Berufungsbegehren mit Erledigung der BVE stattgegeben wurde, eine diesbezügliche Begründung nicht notwendig.

Zusammenfassend wird daher festgehalten, dass sowohl hinsichtlich der Bestimmungen des Parteiengehörs als auch der nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO gebotenen Begründung eines Abgabenbescheides entsprochen wurde.

Stellungnahme zur Ergänzung der Rechtsmittelbegründung des Vorlageantrage vom 27.4.2007 bzw zum GA über die Ermittlung des Verkehrswertes u[nd] Verkehrswertes ohne Grund u[nd] Boden:

Zu Seite 2 Absatz 4ff des Ergänzungsanbringens:

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert; daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden (Ertragswertmethode; vgl. dazu VwGH 5.10.1988, 87/13/0075; VwGH 20.7.1999, 98/13/0109). Dem Ertragswert wird deshalb die Bedeutung beigemessen, da die Liegenschaft nur so viel wert ist, als letztendlich Nutzen daraus gezogen werden kann (Kranewitter). Dies liegt insbesondere auch darin begründet, dass der Ansatz einer AfA die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindert und es nur konsequent ist, der AfA-Berechnung dann auch den steuerlich zu erfassenden Ertrag zugrunde zu legen. Da auch der Zweck des Liegenschaftserwerbes zu berücksichtigen ist, ist es angebracht, als fiktive Anschaffungskosten nur den Betrag anzusetzen, den ein entgeltlicher Erwerber unter der Voraussetzung, dass er die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung u Verpachtung nutzen will, bezahlen würde. Dieser Betrag wird dann sofern keine anderen Motive für den Erwerb vorliegen, mit dem Ertragswert ident sein.

Grundlage der Wertermittlung im Ertragswert ist der jährliche Rohertrag.

Der Rohertrag umfasst alle bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung und zulässiger Nutzung nachhaltig erzielbaren Einnahmen aus dem Grundstück, insbesondere Mieten und Pachten einschließlich Vergütungen.

Als Rohertrag sind nur solche nachhaltig erzielbaren Einnahmen anzusetzen, die sich auf den Gegenstand der Wertermittlung selbst beziehen. Das heißt: Zum Rohertrag rechnen nur Einnahmen aus der Nutzung des Grundstücks und seiner baulichen Anlagen. Grundstück in diesem Sinne sind der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das

Zubehör. Entgelte für die Benutzung von Einbauschränken oder von Küchenmöbeln, die Bestandteile des Gebäudes sind, sind deshalb Teil des Rohertrags. Ebenso gehören Entgelte, die üblicherweise für besondere Einrichtungen (z. B. zentrale Waschanlage, Fernsehgemeinschaftsantenne) gezahlt werden, zum Grundstücksrohertrag.

In den Absätzen 5 u[nd] 6 zu Seite 2 im Ergänzungsanbringen werden ganz allgemein zukünftige Erträge bei optimaler Nutzung u[nd] Bewirtschaft[ung] iZm Investitionsüberlegungen angeführt, eine Konkretisierung anhand von Berechnungen bzw näheren Darlegungen für diese Liegenschaft fehlt jedoch u[nd] dies deshalb, da der Agpfl iZm der Liegenschaft (ehemals landwirtschaftl genutzte Gebäude/jetzt Wohnhaus mit Gästezimmer) eine optimale Nutzung u[nd] Bewirtschaftung sicherstellen konnte u[nd] daraus auch den optimalen Ertrag erzielt. Dass für den Mietgegenstand der optimale Ertrag erzielt werden konnte bzw erzielt wird, geht aus den Erläuterungen zur Überschussrechnung 2002 zu 2.1. Objekt [Liegenschaftsbezeichnung], erster Satz im letzten Absatz und auch aus dem Schreiben (Stellungnahme hinsichtlich Prognoserechnung) vom 12.10.2004 Seite 2 zu Mietobjekt [Liegenschaftsbezeichnung] (,[...] da ein höherer Mietzins in absehbarer Zukunft auf Grund der bereits guten Vermietung nicht wahrscheinlich erscheint.) hervor.

Neben den bereits vorliegenden GA von Baumeister [GutachterI] wurde jetzt im Ergänzungsanbringen ein weiteres GA von [GutachterII] vorgelegt. Bewertungsstichtag ist der 1.10.2002. Zweck des GA: Ermittlung des Verkehrswertes u Verkehrswertes ohne Grund u Boden zur Feststellung der AfA-Grundlage

Methoden der Ermittlung:

Die Bewertung erfolgte nach der Sach- bzw auch Ertragswertmethode, wobei der Verkehrswert durch die Gewichtung SW zu EW nach Naegeli (A+B)/2 ermittelt wurde.

Bodenwert:

Gegenstand des Pachtvertrages sind die Grundstücksnummern [xxx] mit einer Gesamtfläche von 2.530 m². Von den darauf befindlichen Baulichkeiten gehören die Doppelgarage (Bestandteil der Stall- u Garagengebäude) sowie die Feldstadl nicht zum Pachtgegenstand. Die auf Grundstücksnummer [yyy] befindliche Garage wurde im GA für die Bodenwertermittlung miteinbezogen.

Bauzeitwert des Wohnhauses:

Gegenüber dem ersten GA von [GutachterI] (hat die Nettobaukosten aufgrund von Ausstattung u Bauweise mit € 1.280,-/m² festgesetzt/allerdings zum Stichtag 1.1.2003) haben sich die durchschnittlichen Neubaukosten netto (eine Einstufung entsprechend der Bauweise u[nd] Ausstattung erfolgt hier nicht) inkl 5 % Aufschließungskosten auf € 1.512,-/m² geändert. Nach Kranewitter 4. Auflage würde dieser Wert einer sehr guten Ausstattung (noch keine Luxusausstattung) entsprechen (Bruttowerte lt Kranewitter sehr gute Ausstattung 1.546 € - 1.793 €).

Gesamtnutzungsdauer:

Im GA mit Jahren angenommen von [GutachterII] mit 80 Jahren im GA von [GutachterI] mit 70 Jahren bestimmt.

Das Gebäude wurde bereits um 1700 errichtet. So besteht das Hauptgebäude noch aus den dicken massiven Steinmauern bzw sind die Decken großteils aus Holzbalken. Die Räume haben nicht die den heutigen Standard entsprechende Höhe.

Nach Ansicht der Behörde hängt die gewöhnliche Lebensdauer nicht nur von der technischen Lebensdauer ab, sondern hat auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer entsprechenden Einfluss. Unter der wirtschaftlichen Nutzungsdauer versteht man die Zeitspanne, in der ein Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend seiner Zweckbestimmung allgemein wirtschaftlich nutzbar ist.

Gründe für eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer sind in diesem Fall der nicht den modernen Bedürfnissen entsprechende unwirtschaftliche Aufbau (zB Grundriß, Gesch[o]ßhöhe, Konstruktion, Raumtiefe)

Alterswertminderung:

Im GA geht man von einer progressiven Wertminderung wegen Alters nach Ross aus, wobei für die Ermittlung ein fiktives Alter des Gebäudes herangezogen wurde. Als Begründung sind im GA eine Generalsanierung vom Jahr 1992 angeführt. Nach Ross sind die Absetzungsbeträge zu Beginn der Nutzungsdauer gering. Sie nehmen mit steigendem Alter zu. Aufgrund des im GA angenommenen fiktiven Alters, kommt es natürlich zu einer sehr geringen Alterswertminderung. Die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen sind in Beantwortung eines Vorhaltes (siehe Arbeitsbogen) vom Agpfl angeführt worden, wobei er auch hinzufügt, dass er den Zeitpunkt der durchgeführten Arbeiten nicht mehr feststellen kann. Die angeführten Sanierungsmaßnahmen tragen zwar zur Instandhaltung bei, haben aber keine massive Änderung des Altbau/Hauptgebäudes (Umbau von tragenden Mauern u[nd] Decken, neuer Dachstuhl etc) herbeigeführt, der eine getrennte Berechnung der Alterswertminderung (Altbau/Umbau) rechtfertigen würde (siehe auch Kranewitter zu Alterswertminderung von Ein-, Um- u[nd] Aufbauten).

Bei den Garagen u[nd] Lagerräumlichkeiten handelt es sich um ehemalige Scheunen u[nd] Einstellräume für Maschinen u[nd] Geräte sowie Stallgebäude für Kleintiere. Der Alterswertminderung wurde wieder ein fiktives Alter (Sanierung in 1984) zugrundegelegt.

Seitens der Behörde wurden Herstellkosten aufgrund der Baurichtpreise zur Bewertung landwirtschaftlich genutzter Gebäude (Kranewitter, 4. Auflage) bezogen auf den Rauminhalt, ermittelt. Den Abschlag für die Alterswertminderung ermittelte die Behörde im Schätzungswege.

Sonstige wertbeeinflussende Umstände (zB ungünstige Lageverhältnisse, verlorener Bauaufwand) kamen nur im GA [GutachterI] zum Ansatz. In keinem der GA erfolgte jedoch eine Anpassung des ermittelten Sachwertes an den Verkehrswert (Berücksichtigung der Marktlage, ungünstige Objektgröße bzw Standort).

Dazu kommt, dass bei Liegenschaften wie diesen sich üblicherweise die Sachwerte bis zu € 250.000,- mit denen der Kaufpreise decken. Bei Sachwerten über € 250.000,- reduziert sich die Zahl der Kaufinteressenten stark, da die Käuferschicht, die bereit ist, entsprechende Mittel für das Wohnen einzusetzen, eher dahin tendiert, sich ein Haus nach eigenen Vorstellungen neu zu bauen.

Ertragswert:

Die in der Berufungsentscheidung ermittelte Bemessungsgrundlage für das Gebäude beruht auf den tatsächlich erzielten Erträgen. Diese stellen einen wie schon oben angeführt nachhaltig erzielbaren Rohertrag dar u[nd] wird auch von den oben angeführten Schreiben des Agpfl bzw seines steuerlichen Vertreters bestätigt. Die In den GA angeführte Nettomiete entspricht einem Durchschnitt bezogen auf den [Liegenschaftsbezirk] (frei vereinbarter Mietzins für Mietwohnungen bis 60m²) u[nd] geht in keiner Weise auf die tatsächlichen Gegebenheiten ein u[nd] entspräche auch keiner nachhaltig erzielbaren Einnahme für diese Liegenschaft.

Verkehrswert u[nd] Gewichtung:

Der im GA ausgewiesene Verkehrswert ohne Bodenwert stellt einen Nettowert dar u[nd] wäre noch um die Umsatzsteuer zu erhöhen. Der Verkehrswert/Marktwert ist immer ein Bruttowert u[nd] würde in diesem Fall den erzielbaren Marktwert noch weniger entsprechen. Die im GA von [GutachterII] vorgenommene Gewichtung ist in Anbetracht der Tatsache, dass es sich um eine Ertragsliegenschaft handelt keinesfalls angebracht.“

In Folge wurde die Berufung ohne (hinsichtlich des Jahres 2004) bzw ohne weitere (hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003) Erlassung von Berufungsvorentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz unter gleichzeitiger Verständigung des Berufungswerbers vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 29. Juni 2012 holte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Übermittlung der Stellungnahme des Prüfers an den Berufungswerber nach und ersuchte um Äußerung hierzu, sowie zu den folgenden Punkten:

1. In Ihrem Vorlageantrag/Ihrer Berufung rügen Sie, die Amtspartei habe im Rahmen der Schlussbesprechung am 16.11.2006 nicht Ihr Parteiengehör gewahrt und „vorgebrachte Nachweise für nicht beachtlich erachtet und weitere Beweisanträge abgelehnt“. Siehe dagegen die Seiten 1-2 der übermittelten Stellungnahme, wonach von Ihnen im Zuge der Schlussbesprechung lediglich eine Immobilienanzeige eines vermeintlichen Nachbargrundstückes Ihrer Liegenschaft „[Liegenschaftsbezeichnung]“ vorgelegt wurde, über dessen Würdigung Sie am 19.12.2006 telefonisch verständigt wurden, samt der Frage, ob Sie eine weitere Besprechung wünschen würden.
2. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellt der bei im Schätzungswege vorzunehmenden Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten der Ertragswert regelmäßig die taugliche Grundlage dar (vgl für viele VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122). Während die fiktiven Anschaffungskosten aus Sicht eines (historischen) fiktiven Käufers ermittelt werden (Beschaffungsmarkt), stellt der Verkehrswert oder gemeine Wert den von einem Verkäufer erzielbaren Wert dar (Absatzmarkt). In diesem Zusammenhang muss den Ausführungen der Stellungnahme auf Seite 6 betreffend den Ertragswert zugestimmt werden, wonach nur die konkreten erzielten und erzielbaren Erträge der gegenständlichen Liegenschaft von Relevanz sein können, nicht aber eine regionale Durchschnittsbetrachtung. Im vorstehend zitierten Erkenntnis hat der VwGH überdies die Negierung vorgebrachter „Zukunftschancen“ und die Heranziehung der tatsächlich erzielten Mieteinnahmen durch die Abgabenbehörde als nicht rechtswidrig beurteilt. Ausgehend davon überzeugen die Ausführungen der Amtspartei auf Seite 4 der Stellungnahme, wonach keine Konkretisierungen einer „besseren“ Nutzung der konkret zu beurteilenden Liegenschaft vorgebracht wurden, zumal Sie in Ihrem aaO von der Amtspartei erwähnten Schreiben festhalten, dass ein höherer Mietzins in absehbarer Zukunft auf Grund der bereits guten Vermietung nicht wahrscheinlich erscheine.
3. Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz iSd § 167 Abs 1 BAO die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs 3 Z 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66,6 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis regelmäßig durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (vgl für viele VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132 mwN). Der Nachweis kann grds nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand, keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführungen oder zu allfälligen bereits bestehenden Schäden, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (VwGH 17.12.2003, 2001/13/0277). Erfolgt die Befundaufnahme – so wie im vorliegenden Berufungsfall – längere Zeit nach dem Bewertungstichtag, hat der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen, aufgrund welcher Anhaltspunkte (zB das Vorliegen zeitnaher Dokumentation, vorgenommene

Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte (VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112). Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Ermittlung einer Restnutzungsdauer (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 159/1). Die im Laufe des Verfahrens vorgebrachten Nutzungsduern des sich auf der gegenständlichen Liegenschaft befindlichen Gebäudes variieren je nach Gutachten von 70 Jahren (wirtschaftliche ND) bzw 59 Jahren (technische ND) zu 80 Jahren (GesamtND). Die Amtspartei hat die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes mit 70 Jahren geschätzt.

4. Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG 1988 in der im Streitfall maßgeblichen Fassung vor dem SchenkMG können im Fall der unentgeltlichen Übertragung eines Gebäudes die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes angesetzt werden. Dies war aktenkundig der 6.5.2002 (Einantwortungskunde). Von diesem Zeitpunkt weg wäre im vorliegenden Fall demnach auch eine Restnutzungsdauer zu ermitteln, wobei wiederum auf die unter Punkt 3 dargestellte gesetzliche Vermutung eines 66 2/3 - jährigen Zeitraums hinzuweisen ist.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2012 wurde für den Berufungswerber in Beantwortung des Vorhaltes folgendes mitgeteilt:

„Zu 1. Verletzung des Parteiengehörs:

Das Ergebnis der Schlussbesprechung vom 16.11.2006 ist von uns als steuerliche Vertretung von Herrn [Berufungswerber] wie folgt in einem Aktenvermerk wörtlich festgehalten:

„Für eine Anhebung des Wertes gemäß unseren Argumenten und dem Gutachten sieht die Behörde keinen Anlass. Wir haben daher in der Besprechung eine Zeitungsannonce in den [AnzeigedetailsV] vorgelegt, wonach das Nachbargrundstück zu einem Kaufpreis angeboten wird, der je qm mit lediglich rund € 130 unter den in der Erklärung angesetzten fiktiven Anschaffungskosten liegt. Es wurde der Behörde über die Gis Online die Lage des Objektes gezeigt und die Grundstücksnummer ([AnzeigedetailsII]) bekanntgegeben. Die Behörde konnte auch auf Grund dieser Nachweise in der Schlussbesprechung nicht zu einer Änderung ihres Ansatzes bewegt werden. Herr [Prüfer] wird auf Grund dieser Tatsachen neue Erhebungen vornehmen und uns mitteilen, wie sich die Behörde auf Grund dieser Umstände entscheiden wird. Eine Niederschrift dazu wurde nicht verfasst.“

Wie im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz vom 15.01.2007 ausgeführt, wurde im Zuge der Schlussbesprechung angeboten, noch weitere Nachweise beizubringen, was von der Behörde aber vehement als für sie nicht mehr relevant abgelehnt wurde.

Diese ablehnende Haltung der Behörde, sich mit Vorbringen gegen ihre Rechtsansicht auseinander setzen zu wollen, wird im weiteren Vorgehen der Behörde auch objektiv evident: Wie die Amtspartei in ihrer Stellungnahme vom 29. Mai 2007 festhält, wurde Herr [Berufungswerber] am Dienstag, den 19.12.2006, telefonisch über die Entscheidung der Behörde informiert, wonach diese keinen Anlass sehe, von ihrer dargelegten Auffassung abzuweichen. Am Donnerstag, den 21.12.2006, und damit unmittelbar vor den Weihnachtsfeiertagen hat die Behörde in der Folge die Bescheide ausgefertigt.

Hätte die Behörde ernsthaft Interesse gehabt, entgegen den Aussagen bei der Schlussbesprechung vom 16.11.2006 doch die im Rahmen der Schlussbesprechung angebotenen weiteren Nachweise abzuwarten und ernsthaft prüfen zu wollen, hätte diese einen Termin für eine Rückäußerung zur mitgeteilten Entscheidung nach den Weihnachtsfeiertagen angeboten, wie dies allgemein üblich ist und nicht die Bescheide noch vor den Feiertagen ausgefertigt.

Wenn die Amtspartei weiter ausführt, es sei ‚lediglich‘ das Zeitungsinserat als ein Nachweis angeboten worden, so entspricht dies nicht den Tatsachen: Wie im oben zitierten Aktenvermerk festgehalten, hat das Zeitungsinserat die Behörde sehr wohl veranlasst, diesen Nachweis doch zu würdigen und die Prüfung nicht abzuschließen. Dementsprechend wurde auch keine Niederschrift verfasst. Es konnte daher auch davon ausgegangen werden, dass die Behörde durch Ausfertigung einer Niederschrift in dieser konkret darlegen wird, warum dieser Nachweis allenfalls nicht beachtlich ist und damit der Partei Gelegenheit geben, abschließend und allenfalls unter Beibringung von weiteren Nachweisen zur Stützung ihrer Argumente Stellung zu nehmen, wie dies auch verfahrensrechtlich vorgesehen ist.

Von einer eingehenden Auseinandersetzung der Behörde mit der für die Entscheidung relevanten Immobilienmarktsituation, wie sich diese aus dem vorgelegten Inserat ableiten ließ, konnte zudem ausgegangen werden, da Herr [Prüfer] im Rahmen der Schlussbesprechung angekündigt hat, selbst weitere Erhebungen durchzuführen. Es ist davon auszugehen, dass solche Erhebungen stattgefunden haben, da diese offensichtlich mit dem Anruf von Herrn [Prüfer] bei Herrn [Berufungswerber] am 19.12.2006 und damit fast genau ein Monat später abgeschlossen worden sein dürften. Die Ergebnisse dieser Erhebungen wurden dem Steuerpflichtigen jedoch nachweislich nicht - auch nicht in Form einer Niederschrift zur Schlussbesprechung - zur Kenntnis gebracht. Es konnte daher nicht dazu Stellung genommen werden, ob die Ergebnisse der Erhebungen und deren rechtliche Würdigung für den hier zu entscheidenden Fall relevant waren.

Abschließend ist festzuhalten: Die Ausführungen der Amtspartei in diesem Punkt sind im Hinblick auf die Wortwahl nicht von Sachlichkeit geprägt und stehen zudem im Widerspruch zu den tatsächlichen Verhältnissen. Diese sind offensichtlich tendenziös und daher als mit dem Verfahrensrecht nicht im Einklang stehend abzulehnen.

Zu 2. Maßgeblichkeit des Ertragswertes im konkreten Fall:

Die fiktiven Anschaffungskosten sind durch einen Schätzungsakt zu ermitteln. Der VwGH hat diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass das Gesetz keine detaillierte Vorschrift enthalte, wie die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln seien. Somit gelten hierfür die diesbezüglichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung (VwGH 05.10.1988, 87/13/0075). Es ist daher jene Schätzungsmethode zu wählen, deren Ergebnis den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommt beziehungsweise eine größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit erreicht (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 151/1 unter Hinweis auf die Judikatur des VwGH).

Auch wenn der VwGH bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten das Ertragswertverfahren als geeignete Schätzungsmethode präferiert, so ist das Vergleichsverfahren nach VwGH doch nicht unbedeutlich: Denn das Vergleichswertverfahren bietet ‚einen wertvollen Beitrag‘ zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, in dem es eine wirksame Kontrolle ist und erforderlichenfalls eine Korrekturhilfe im Zuge der Beurteilung des Ergebnisses einer Wertermittlung auf Grundlage eines anderen Verfahrens liefert (VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132, ÖStZB 2006, 117 mit weiteren Nachweisen). *Doralt* hält dazu wörtlich fest: ‚Gemäß dieser Rechtsprechung räumt der VwGH dem Vergleichswertverfahren als Kontrollverfahren im Ergebnis eine größere Bedeutung ein als dem Ertragswertverfahren‘ (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 152/1).

Das Liegenschaftsbewertungsgesetz ist für Bereiche des Abgabenrechts gemäß Rechtsprechung des VwGH nicht anwendbar, jedoch liefern die im LBG normierten Bewertungsregeln Ergebnisse, die zur Beurteilung der Schlüssigkeit eines von der Behörde durchgeführten Schätzvorganges herangezogen werden können (VwGH 10.08.2005, 2002/13/0132).

Eine Bindung der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten an das Ertragswertverfahren, wie dies die Amtspartei offensichtlich darzulegen versucht, steht daher nicht im Einklang mit der Rechtsprechung des VwGH und wird auch vom UFS nicht vertreten: So liegen die fiktiven

Anschaffungskosten einer gut verkaufbaren aber schlecht vermietbaren Immobilie über dem Ertragswert (UFS 29.10.2004, GZ RV/021 I -G/04, UFS 2004, 467).

Doralt weist in diesem Zusammenhang auch auf die faktisch fehlende Wertdifferenz zwischen dem gemeinen Wert als einen von einem Verkäufer erzielbaren Verkaufspreis und den fiktiven Anschaffungskosten als einen von einem Erwerber zu entrichtenden Preis hin, weil es im Immobilienbereich praktisch keinen Händlermarkt gibt. Dies ist insbesondere für die Frage relevant, ob übliche Anschaffungsnebenkosten bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ebenfalls zu berücksichtigen sind (*Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 152/2).

Wie hier nachgewiesen wird, war das Vorbringen des Wertes eines Vergleichsobjektes im Rahmen der Schlussbesprechung sehr wohl entscheidungsrelevant und somit wäre eine konkrete Kenntnis der Gründe der Ablehnung dieses Vergleichswertes von Bedeutung.

Dies auch aufgrund folgenden Sachverhalts: Bei der vorliegenden Liegenschaft handelt es sich um ein Gebäude, dessen Errichtung auf 1700 zurückdatiert. Das Gebäude ist generalsaniert. Dies kann aus den in der Anlage 1 angeschlossenen Bildern entnommen werden.

Bei diesem Objekt handelt es sich nicht um ein klassisches Mietobjekt, sondern um ein Wohnhaus in Verbindung mit Wirtschaftsgebäuden. Es ist das Anwesen, in dem [Berufungswerber] mit seinen Eltern gelebt hat und in dem er mit seinen Geschwistern aufgewachsen ist.

Es steht nicht die Vermietung dieser Liegenschaft im Vordergrund, sondern die Erhaltung der Liegenschaft im Familienbesitz. Aus Renditeüberlegungen müsste die Liegenschaft veräußert und der Veräußerungserlös in ein rentableres Objekt investiert werden, da jedenfalls ein Veräußerungserlös in Höhe von über EUR 650.000,00 und damit deutlich über den von der Amtspartei errechneten Ertragswert erwartet werden kann (siehe die Stellungnahme von [ImmobilienmaklerGmbH] in der Anlage 3). Es sind daher ausschließlich private Gründe, warum die Vermietungstätigkeit begonnen und unverändert aufrecht erhalten wird. Die Einkünfte aus einer derart nur aus privaten Gründen ausgeübten Tätigkeit sind jedoch einkommensteuerrechtlich unbeachtlich (*Beiser*, Steuern⁹, 26ff, 40ff; *Doralt*, EStG¹³, § 2 Tz 1, 302).

Es ist daher in Übereinstimmung mit dem oben zitierten Erkenntnis des UFS vom 29.10.2004, GZ RV/0211-G/04, davon auszugehen, dass die fiktiven Anschaffungskosten bei diesem, im guten Zustand befindlichen Objekt unter Berücksichtigung der Immobilienmarktsituation deutlich über jenem Wert liegen werden, der sich auf Grund der erzielten Miete unter Anwendung des Ertragswertverfahrens errechnet. Dieser Umstand wird durch die neu angeforderten Stellungnahmen von Baumeister [GutachterI] (Anlage 2) und [ImmobilienmaklerGmbH] (Anlage 3) sowie durch die bereits bisher im Zuge des Verfahrens eingebrochenen Gutachten von Baumeister [GutachterI] (Anlage 4) und [GutachterII] (Anlage 5) mehrfach nachgewiesen.

Zur Eignung des Ertragswertverfahrens für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im Zusammenhang mit der Beurteilung der Frage, ob die vorliegende Vermietung einkommensteuerrechtlich und umsatzsteuerrechtlich beachtlich ist oder ob es sich um eine solche handelt, die der privaten und damit einkommen- und umsatzsteuerrechtlich unbeachtlichen Sphäre zu zuordnen ist, muss zudem folgender systematischer Zusammenhang gewürdigt werden: Ermittelt man bei einem unentgeltlich erworbenen Mietobjekt die fiktiven Anschaffungskosten ausschließlich auf Basis der erzielten Nettomieten, kann ein solches Objekt nur bei Vorliegen hoher, üblicherweise nicht mit einem Mietobjekt verbundener Aufwendungen ein Liebhäbereiobjekt darstellen. Denn aufgrund der Methodik des Ertragswertverfahrens wird sich immer ein Gebäudewert ergeben, aus dem sich eine Abschreibung errechnet, die in den Einnahmen gedeckt ist. Die Höhe der Einkünfte ist daher nur mehr abhängig von der Differenz des AfA-Satzes und dem Kalkulationszinssatzes. Solange diese Differenz positiv ist und die übrigen Aufwendungen in der Zinsdifferenz Deckung finden, errechnet sich immer ein Renditeobjekt. Es ist daher im Sinne der oben angeführten

Rechtsprechung des VwGH unumgänglich, bei unentgeltlich erworbenen Liegenschaften sich bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht alleine auf das Ergebnis des Ertragswertverfahrens zu stützen.

In diesem Zusammenhang wird daher auf die Stellungnahme des Bausachverständigen [GutachterI] vom 11.07.2012 verwiesen (Anlage 2), der auf diesen Umstand unter Hinweis auf die erzielte Miete je m² verweist, die rund 43% unter dem Marktwert liegt. Zur Markteinschätzung wird ergänzend zu den bereits vorgelegten Unterlagen neuerlich eine aktuelle und auf den Bewertungsstichtag bezogene Markteinschätzung der [ImmobilienmaklerGmbH] vom 02.07.2012 vorgelegt (Anlage 3), die den Wert des Objektes mit EUR 680.000,00 einschätzt.

Die Richtigkeit dieser Markteinschätzung wird durch konkrete Angebote am Markt bestätigt: Diesbezüglich wird beispielhaft auf ein in [Liegenschaftsgemeinde] derzeit am Markt befindliches Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 185 m² und einer Grundfläche von 699 m² verwiesen (Anlage 6): Dieses wird mit EUR 450.000,00 angeboten. Abhängig vom Ansatz des Grundwertes, der mit EUR 100 je m² geschätzt wird, errechnen sich die Anschaffungskosten je m² für das Gebäude bei diesem Objekt mit rund EUR 2.050,00.

Die Anschaffungskosten des Wohngebäudes des Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] wurden 2002 mit EUR 1.667,00 je m² geschätzt, was der Behörde mit Schreiben vom 09.11.2005 (Anlage 7) mitgeteilt wurde. Zum Nachweis der Schlüssigkeit dieser Schätzung wurde dem Schreiben eine Stellungnahme der [ImmobilienmaklerGmbH] vom 14.11.2005 angeschlossen (Anlage 8). Vergleicht man den aktuellen Marktwert von rund EUR 2.050,000 mit dem Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten im Jahr 2002 mit EUR 1.667,00, dann errechnet sich eine Wertsteigerung von rund 23 %. Dies ist im Hinblick auf die Lage des Objektes und der Nachfrageentwicklung in [Liegenschaftsgemeinde] ein schlüssiger Welt.

Zu 3. und 4. Restnutzungsdauer:

[...]"

Mit diesem Schreiben legte der Berufungswerber insgesamt neun Anlagen – zum Teil bereits aktenkundige Schriftsätze und Beilagen – vor. Im Einzelnen betrafen die neu vorgelegten Beweismittel:

- Eine Sammlung von 17 Fotoaufnahmen von dem verfahrensgegenständlichen Wohngebäude samt Stallungen und Garage, allesamt Außenaufnahmen in Größe A4 (Anlage 1);
- Eine weitere, ergänzende gutachterliche Stellungnahme von Baumeister [GutachterI] vom 11. Juli 2012 (Anlage 2), in welcher, bei unverändertem Verkehrswert der gesamten Liegenschaft iHv 655.000 €, aufgrund einer geringfügigen Reduzierung der Schätzung des Bodenwertes, der Gebäudewert für Wohngebäude samt Stallungen und Garagen iHv ca 555.000 € für den Bewertungszeitraum 2002/2003 ermittelt wurde. Hierbei wurde die Wertermittlung auf Basis der Richtpreise pro m³ Raum („Berechnung mittels umbautem Raum“) unter Vornahme von Abschlägen ua für Alterswertminderung durchgeführt, wobei der Betrag „jedenfalls die untere Preisspanne [beschreibt], da im Bruttorauminhalt Terrassen, Balkone und ähnliches sowie Außenanlagen nicht enthalten sind“. Zudem wurde folgendes erläuternd ausgeführt:

„Bezüglich der Anfrage zum Ertragswert der Liegenschaft:

In der Regel stellen Vergleichswert- Sachwert- und Ertragswertverfahren geeignete Mittel zur Ermittlung des Verkehrswertes oder gemeinen Wert einer Liegenschaft dar. Zulässig muß auch sein, aus diesen drei Verfahren Erkenntnisse zu gewinnen um endgültige Anhaltspunkte für die Bewertung zu erlangen, was im Allgemeinen mittels Gewichtung zum Ausdruck gebracht wird.

Steht für eine zu bewertende Liegenschaft nicht unmittelbar ein Vergleichsobjekt hinsichtlich der maßgeblichen wertbeeinflussenden Faktoren wie zum Beispiel Lage, Größe, Nutzung oder Bauzustand zur Verfügung, können unter Einschätzung der Unterschiede jedenfalls Anhaltswerte abgeleitet werden, die für eine Verprobung der Ergebnisse aus der Anwendung des Sachwert- oder Ertragswertverfahrens herangezogen werden können.

Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich keinesfalls um ein Ertragsobjekt was aus den tatsächlichen Mieteinnahmen von 1090 € pro Monat (Aufgeteilt auf Wohngebäude 815,56 €, und Garagen und Lagerflächen 274,44 € prozentuell nach Gebäudesachwert), also 2,99 € / m² Wohnfläche ($815,56 \text{ €} / 272 \text{ m}^2 = 2,99 \text{ €}$) und 0,84 € / m² Lagerfläche ($274,44 \text{ €} / 328 \text{ m}^2 = 0,84 \text{ €}$) hervorgeht.

Laut WKO Immobilienpreisspiegel 2003, [Liegenschaftsbezirk], ist von Mieten pro m² Wohnfläche ab 60 m² für 2002 von 5,2 € auszugehen. Bei mittlerem Wohnwert, also liegt die erzielte Miete pro m² um 42,5 % unter Durchschnitt ($2,99 \text{ €} / 5,2 \text{ €} \times 100$), geht man von gutem Wohnwert aus liegt sie um 51,7 % unter Bezirksdurchschnitt. Zieht man die Lagerflächen zum Vergleich ergibt sich ein noch drastischeres Bild.

„Aus dem Schema für die Berechnung im Ertragswertverfahren‘ der Abgabenbehörde ist selbiger Schluß zu ziehen, nämlich das Ertragswertverfahren kann zur Ermittlung des Gebäudewertes der Liegenschaft, in dieser Form, nicht zielführend sein.“

Wenn ein Gebäudeertragswert, von € 127.056,67 (der zu Hinterfragen ist) also weniger als 1/4 des Gebäudesachwertes und des Gebäudeverkehrswertes der am freien Markt, (auch durch Einschätzung eines Markterfahrenen Immobilienmaklers und von zwei beeideten Bausachverständigen festgestellten Verkehrswerten) erzielbar ist, ergibt, kann das Ertragswertverfahren nicht als taugliches Mittel der Bewertung angesehen werden.

Somit bleibt das Sachwertverfahren das sich im Gegenständlichen Fall mit den Expertisen von [GutachterII], [ImmobilienmaklerGmbH] und mir im Bereich zwischen € 647.900 und € 655.000 bzw. € 680.000 für den Verkehrswert zur Deckung bringt.

Zieht man vom Verkehrswert den Bodenwert von ca. € 100.000 ab, ergibt dies einen Gebäudeverkehrswert von € 547.000 bis € 580.000, der für eine anrechenbare Nutzfläche von 664 m² jedenfalls realistisch ist.“

- Eine weitere Stellungnahme von [ImmobilienmaklerGmbH] vom 2. Juli 2012 (Anlage 3), worin folgendes bestätigt wurde:

„[...] auf Anfrage teile ich mit, dass die o. Liegenschaft mit 273 m² Wohnfläche samt Nebengebäuden und Garagen im Ausmaß von 328 m² Nutzfläche und mit dem Grundstücksausmaß von 1408 m² auf Grund der gegebenen Marktlage jedenfalls um einen Verkaufspreis von € 680.000,- abgesetzt werden kann.“

Unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse im Jahre 2003 sind die Bewertungsansätze von [GutachterII] und Baumeister [GutachterI] realistisch.“

- Die in der Stellungnahme des Berufungswerbers erwähnte Anzeige (Ausdruck eines Online-Inserats der Raiffeisen Realitäten vom [Inseratdatum]) betreffend ein „hochwertiges Einfamilienhaus“ (Baujahr 1997) in [Liegenschaftsgemeinde] des

Berufungswerbers mit einem ausgeschriebenen Kaufpreis lt Detailinformationen iHv 2.432,43 € / m² bei 185 m² Wohnfläche und 699 m² Grundfläche (Anlage 7).

Diese Stellungnahme des Berufungswerbers wurde zur Äußerung der Amtspartei übermittelt, für die der Prüfer des vorliegenden Falles mit Schreiben vom 11. Jänner 2013 folgendes ausführte:

„Zu Pkt. 1., Seite 2, Absatz 1

Zum jetzt angeführten Aktenvermerk kann ich nur auf meine bisher getätigten Stellungnahmen verweisen. Mir ist aber erinnerlich, dass, insoweit die steuerliche Vertretung iZd Schlussbesprechung Vorbringen und Anträge gemacht hat, diese im Schlussbesprechungsprotokoll bzw in der Niederschrift festhalten ließ. Sofern diesbezügliche Vorbringen bzw Anträge gemacht wurden, müssten diese auch aus der Niederschrift bzw dem Besprechungsprotokoll hervorgehen.

Zu Pkt. 1., Seite 2, Absatz 2

Es wird auf meine Stellungnahme zu den Ausführungen des Vorlageantrages (siehe Beilage), Seite 2, Absatz 3 verwiesen.

Darüber hinaus ist anzuführen, dass der steuerlichen Vertretung die Ansätze der Behörde bereits geraume Zeit vor der Schlussbesprechung (SB wurde auch mehrmals verschoben) bekannt waren und entsprechende Nachweise erbringen hätte können (auch im Rechtsmittelverfahren), was vermutlich bis heute nicht geschehen ist.

Zu Pkt. 1., Seite 2, Absatz 3

Die Anschuldigung, der angeblichen ablehnenden Haltung der Behörde, sich mit Vorbringen gegen ihre Rechtsansicht auseinander setzen zu wollen, wird entschieden zurück gewiesen. Dies geht auch aus der Tatsache hervor, dass der, iZd SB angebotene Nachweis einer weiteren Überprüfung zugeführt wurde. Entgegen der Behauptung der Partei wurde von der Behörde die Anzeige einer ernsthaften Überprüfung zugeführt und das Ergebnis (wie es auch im Bp-Bericht zu Tz 1 angeführt wurde) der Partei mitgeteilt und sie dazu aufgefordert umgehend bekannt zu geben, ob sie eine weitere Besprechung wünsche.

Es wird auf meine Stellungnahme zu den Ausführungen des Vorlageantrages (siehe Beilage), Seite 2, Absatz 2 verwiesen.

Zu Pkt. 1., Seite 2. Absatz 4

Das ernsthafte, sachliche Interesse in diesem Verfahren fehlte wohl der Partei und zwar aus folgenden Gründen:

- Die Ansätze der Behörde waren lange vor Abhaltung der SB (wurde auch auf Wunsch der Partei verschoben) bekannt und man hätte genügend Zeit gehabt, Nachweise vorzulegen.
- Der Agpfl bzw sein steuerlicher Vertreter haben es nicht der Mühe wert gefunden, eine kurze Rückmeldung (telefonisch oder per Email), ob eine weitere Besprechung (um klarzustellen: es ging eindeutig um eine Rückmeldung ob eine weitere Besprechung stattfinden sollte und nicht um eine Rückäußerung zur mitgeteilten Entscheidung wie der BW in seiner Stellungnahme anführt) erfolgen sollte, zu tätigen.

Zu Pkt. 1., Seite 2, letzter Absatz und Seite 3 erster u[nd] zweiter Absatz

In der SB wurden alle Prüfungsergebnisse durchgesprochen und es blieb aufgrund des iZd SB vorgelegten Immobilieninserates, in der eine Liegenschaft in [Liegenschaftsgemeinde] (Nachbargrundstück) angeboten wurde, zu diesem Punkt offen und wurde die Niederschrift aus diesem Grunde nicht unterfertigt. Wie schon oben angeführt, teilte die Behörde dem Agpfl

das Ergebnis zum vorgelegten Inserat mit und gab auch die Möglichkeit, durch die Abhaltung einer weiteren Besprechung auch diesen Punkt einem Abschluss zuzuführen.

Es wird auf meine Stellungnahme zu den Ausführungen des Vorlageantrages (siehe Beilage), Seite 2, Absatz 2 und 3 verwiesen.

Im Absatz 2 (erster Satz) der Seite 3 führt der BW an, dass sich die, für die Entscheidung relevante Immobilienmarktsituation aus dem vorgelegten Inserat ableiten lasse. Man muss nach Ansicht der Behörde kein Immobilienfachmann sein, um zu erkennen, dass ein einziges Inserat, indem eine Liegenschaft angeboten wurde, nicht die Immobilienmarktsituation repräsentieren kann.

Zu Pkt. 1., Seite 3, Absatz 4

Die in diesem Absatz angeführten Anschuldigungen des BW sind aus der Luft gegriffen und deshalb auch nicht konkret, sondern nur allgemein formuliert und stellen nach Ansicht der Behörde lediglich den Versuch dar, den Abschluss des Verfahrens, aufgrund der schlüssigen und nachvollziehbaren Ermittlung/Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten durch die Behörde, als nicht mit dem Verfahrensrecht im Einklang stehend, abzulehnen.

Zu Pkt. 2., Seite 4

§ 6 Z 9 EStG definiert die fiktiven Anschaffungskosten als jenen Betrag, den der Empfänger des Wirtschaftsgutes ‚im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen‘.

Als fiktive Anschaffungskosten wird der Betrag anzusetzen sein, den ein entgeltlicher Erwerber unter der Voraussetzung, dass er die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nutzen will, bezahlen würde.

Es wird auf meine Stellungnahme zu den Ausführungen des Vorlageantrages (siehe Beilage), Seite 3, letzter Absatz verwiesen.

Auf Seite 5 der Stellungnahme führt der BW an, dass das Vorbringen des Wertes eines Vergleichsobjektes iRd Schlussbesprechung entscheidungsrelevant war. Die Gründe wurden dem Agpfl vor Erstellung d[er] Bescheide mitgeteilt bzw wie schon oben angeführt, ihm angeboten noch einmal diesen Punkt in einer Besprechung zu erörtern.

Mitgeteilt wurde dabei folgendes Ergebnis:

Die im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegte Immobilienanzeige [AnzeigedetailsI] stellt nach Ansicht der Behörde kein geeignetes Vergleichsobjekt dar bzw bildet lt. VwGH die Heranziehung eines Vergleichsobjektes/Veräußerungsgeschäftes kein taugliches Mittel für die Ermittlung eines Marktpreises. Zudem steht nicht einwandfrei fest ob es sich um das Nachbargrundstück von [Liegenschaftsbezeichnung] handelt. Es handelt sich um einen Angebotspreis, Außerdem konnte festgestellt werden, dass dieses Objekt eine Nutzfläche (inkl Kellerflächen) von insgesamt über 300 m² aufweist. Die Bauweise u[nd] Struktur der Liegenschaft mit der GrdstNr [AnzeigedetailsII] (erbaut 1973) haben ua wesentlichen Einfluss auf den erzielbaren Kaufpreis - ist auf keinen Fall mit der Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] (erbaut 1760, dicke Steinmauern, Holzbalkendecken, zT kleine niedrige Räumlichkeiten) zu vergleichen.

Die Erhebungen iZm dem vorgelegten Immobilienantrag führten ua auch zu dem Ergebnis, dass wenn man das angebotene Objekt (Inserat über ein Verkaufsantrag [AnzeigedetailsIII]), als Vergleichsobjekt heranziehen würde, sich der, von der Behörde ermittelte Gebäudeertragswert lt nachfolgend angeführter Berechnung bestätigte.

[Ermittlung eines hochgerechneten Gebäudewertes des Objektes A iHv 130.424,26 und Gegenüberstellung dieses Wertes zu dem Ertragswert lt. Berechnung im BP-Bericht iHv 127.056,87 €]

Mittlerweile konnte festgestellt werden, dass das seinerzeit vorgelegte Antrag über ein Vergleichsobjekt (Nachbargrundstück, Liegenschaft mit der GrdstNr [AnzeigedetailsII]) am

11.4.2007 zum Verkauf geführt hat. Der Verkaufspreis lt Kaufvertrag (siehe Beilage) wurde mit EUR 170.000,- vereinbart. Die nachfolgend angeführte Berechnung mit dem tatsächlichen Verkaufspreis bestätigt vielmehr, dass mit Immobilien in dieser Lage, der Größe bzw diesem Segment die seitens der Behörde ermittelten fiktiven Anschaffungskosten (Ertragswertmethode) der Realität und auf jeden Fall der Immobilienmarktsituation entsprachen.

[Ermittlung eines hochgerechneten Gebäudewertes des Objektes A iHv 73.120,10 € und Gegenüberstellung dieses Wertes zu dem Ertragswert lt. Berechnung im BP-Bericht iHv 127.056,87 €]

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 98/13/0109 ausführt, ist für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument. Es sei plausibel, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und preisbestimmend ist, auf welchen dann ein Vervielfacher angewandt werde.

Auch in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten – um eine solches handelt es sich im gegenständlichen Fall – am Ertragswert orientiert, weshalb auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden können (Doralt, EStG Tz 109 zu § 6).

Darüber hinaus stellte die Behörde oa Plausibilitätsberechnungen vom angebotenen Vergleichsobjekt an und kam zum Ergebnis, dass die ermittelten fiktiven Anschaffungskosten aufgrund der Ertragswertermittlung den tatsächlichen Verhältnissen am Immobilienmarkt in dieser Gegend entsprachen.

Bei den im Absatz 5 zur Seite 5 angeführten Anlagen wird für diese Gegend von unrealistischen, nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Werten ausgegangen. Dass für die bewertungsgegenständliche Liegenschaft der optimale Ertrag erzielt wurde, kann den Angaben des steuerlichen Vertreters entnommen werden.

Der Immopreisspiegel für den [Liegenschaftsbezirk] stellt lediglich einen Durchschnittspreis von Transaktionen dar, wobei davon ausgegangen werden kann, dass dem Raum [Liegenschaftsgemeinde] mangels entsprechender Verkäufe nur eine untergeordnete Rolle (aufgrund der Siedlungsstruktur/weniger Wohnungen, mehr Einfamilienhäuser) für die Durchschnittswertermittlung im [Liegenschaftsbezirk] zukommt.

Im GA von [GutachterII] wurden die Wertansätze für die Mieten mit einem Wert über alle Geschoß- bzw Nutzflächen angesetzt und entsprechen in dieser Gegend keinen nachhaltig erzielbaren Mieten und gehen daher eindeutig an der Realität vorbei.

Zu Pkl. 2., Seite 6. Absatz 1

Es ist unrichtig, wenn behauptet wird, dass aufgrund der Methodik des Ertragswertverfahrens sich immer ein Gebäudewert ergibt, aus dem sich eine Abschreibung errechnet. Es kann durchaus vorkommen, dass von der Miete aufgrund des hohen Bodenwertes kein positiver Anteil für den Gebäudewert übrig bleibt.

Liegenschaftsteile

Am Ertrag einer Liegenschaft sind sowohl der Grund u Boden (als immerwährend = ewig nutzbarer Liegenschaftsbestandteil), als auch die Baulichkeit (als durch die wirtschaftliche Nutzungsdauer zeitlich beschränkt nutzbarer Liegenschaftsbestandteil) beteiligt. Daher ist der Reinertrag der Gesamtliegenschaft in einen Bodenertragsanteil (Verzinsungsbetrag des Grund u Bodens) und in einen Gebäudeertragsanteil (Verzinsungsbetrag der Baulichkeit) aufzuspalten.

Anteil des Grund u Bodens

Der Anteil des Grund u Bodens (Bodenwertanteil, Verzinsungsbetrag des Grund u Bodens) ist somit der Wert einer ewigen Rente: Bodenwert x p/100

Anteil der Baulichkeit(en)

Der Anteil der Baulichkeit (Gebäudeertragsanteil) stellt den Jahreswert einer durch die wirtschaftliche Restnutzungsdauer des Gebäudes begrenzten Zeitrente dar. Der auch die Abschreibung beinhaltende Vervielfältiger "V" zur Berechnung des Rentenbarwertes beträgt: $q^n - 1 / q^n \times (q-1)$

Zum im Absatz 2 zur Seite 6 angeführten Hinweis, dass die tatsächliche Miete 43 % unter der Marktwertmiete (lt Immopreisspiegel für den [Liegenschaftsbezirk]) liege, wird auf die oa Ausführungen (Seite 4) verwiesen.

Die Behörde hat die tatsächlichen, nachhaltig erzielbaren Mieten für die Ertragswertermittlung herangezogen und der so ermittelte Gebäudeertragswert wurde auch aufgrund einer Gegenüberstellung mit dem angebotenen Vergleichsobjekt (Nachbargrundstück) auf seine Plausibilität überprüft und bestätigt (siehe oa Berechnung).

Zu Pkt. 2., Seite 6, Absatz 3

Zur jetzt iZd Stellungnahme durch den BW vorgelegte Immobilienanzeige der Raiffeisen Realitäten, mit Stand [Inseratdatum], gab die Raiffeisen Realitäten aufgrund einer Anfrage der Behörde (Auskunft gem. § 143 BAO) aus datenschutzrechtlichen Gründen keinen Bezug (Eigentümer, Adresse oder Grundbuchsdaten) zur Anzeige bekannt (siehe Beilagen/Anfrage und Antwort). Es konnte daher die Lage des Grundstücks nicht näher bestimmt werden. Eine solche wäre für eine Beurteilung der Liegenschaft unumgänglich. Alleine die Grundstückspreise differieren je nach Lage beträchtlich. In 2005 lagen die Preise für Grund u Boden in [Liegenschaftsgemeinde] zwischen € 100,- und € 150,- pro Quadratmeter. Abgesehen, dass das lt Anzeige beschriebene Objekt (sonnige Lage mit freiem Ausblick im Zentrum, wirklich hochwertige Ausstattung und Einrichtung, mit Vollunterkellerung auch der Garage) erst 1997 neu errichtet wurde und den Anforderungen an den heutigen Standard auf jeden Fall gerecht wird, und auch die Flächenangaben (reine Wohnfläche) nicht korrekt festgestellt werden können, handelt es sich auch hier wieder nur um einen Angebotspreis, der vermutlich nicht dem tatsächlich erzielbaren Marktpreis entspricht (wie oben zur Liegenschaft mit der GrdstNr [AnzeigedetailsII] festgestellt). Unter diesem Gesichtspunkt kann die vorgelegte Immobilienanzeige „Hochwertiges Einfamilienhaus in [Liegenschaftsgemeinde]“ bzw die/r angestellte Berechnung/Vergleich keinesfalls auf das bewertungsgegenständliche Objekt angewendet werden.

Zusammenfassend wird noch einmal festgehalten, dass die angewandte Ertragswertberechnung (es handelt sich um ein Ertragsobjekt / private Überlegungen sind auf jeden Fall unbeachtlich) sehr wohl der Marksituation in [Liegenschaftsgemeinde] entspricht. Oa Ermittlungen (Plausibilität) iZm den angebotenen Vergleichsobjekt Liegenschaft mit der GrdstNr [AnzeigedetailsII] (Nachbargrundstück) bestätigen den von der Behörde ermittelten Ertragswert und sind oa Berechnungen nachvollziehbar zu entnehmen.

Von Seiten der Behörde nicht in den Berechnungen ausgewiesen wurden die Anschaffungsnebenkosten, die in diesem Fall (Schenkung unter Angehörigen) mit max. 2 % GrEST der fiktiven Anschaffungskosten und eventuell tatsächlich belegter Ausgaben iZm der Übertragung angesetzt werden können, aber bei der von Behörde vorgenommenen AfA-Berechnung mit der Differenz zwischen € 131.900,- (fiktive AK Gebäude) und dem Gebäudeertragswert iHv € 127.056,67, also mit € 4.843,33 auch Berücksichtigung fanden.

Zu Pkt. 3. u 4., Seite 8 u 9

Aufgrund des vor 1915 errichteten Gebäudes, kam ohnedies ein AfA-Satz von 2 % zum Ansatz. Wie man auf das Jahr der Generalsanierung 1992 kommt ist für die Behörde ebenfalls nicht nachvollziehbar und zwar aufgrund der von der Behörde durchgeföhrten Ermittlung zur Generalsanierung und den in der Stellungnahme (siehe Seite 5) angeführten Ergebnis: Die durchgeföhrten Sanierungsmaßnahmen sind in Beantwortung eines Vorhaltes (siehe Arbeitsbogen) vom Agpfl angeführt worden, wobei er auch hinzufügt, dass er den Zeitpunkt

der durchgeführten Arbeiten nicht mehr feststellen kann. Die angeführten Sanierungsmaßnahmen tragen zwar zur Instandhaltung bei, haben aber keine massive Änderung des Altbaus/Hauptgebäudes (Umbau von tragenden Mauern u[nd] Decken, neuer Dachstuhl etc) herbeigeführt, der eine getrennte Berechnung der Alterswertminderung (Altbau/Umbau) rechtfertigen würde (siehe auch Kranewitter zu Alterswertminderung von Ein-, Um- u Aufbauten)."

Dieser Stellungnahme des Prüfers beigelegt wurden – neben zum Teil bereits aktenkundigen Schriftsätze und Beilagen – folgende neue Beweismittel:

- Ein Grundbuchsauszug der Liegenschaft mit der GrdstNr [AnzeigedetailsII] , deren Inserat im Zuge der Schlussbesprechung seitens des Berufungswerbers vorgelegt wurde;
- Den diese Liegenschaft betreffenden Kaufvertrag vom 11. April 2007, welcher unter Punkt 2 den Kaufpreis iHv 170.000 € angibt
- Ein email vom 8. Jänner 2013, in welchem der Prüfer sich unter Berufung auf § 143 BAO an eine konkrete Person des Raiffeisenverbandes des entsprechenden Bundeslandes wandte, mit dem Ersuchen um Bekanntgabe des Eigentümers, der Liegenschaftsadresse oder der Einlagenzahl des vom Berufungswerber in seiner letzten Stellungnahme vorgelegten Immobilieninserats.
- Ein Antwortmail vom 14. Jänner 2013 von der Bereichsleitung Privat- und Geschäftskunden des Raiffeisenverbandes des entsprechenden Bundeslandes, in welchem folgendes mitgeteilt wurde:
„Nach Prüfung teilen wir mit, dass aufgrund der gegebenen datenschutzrechtlichen Situation hinsichtlich des angefragten Vermittlungsauftrages eine Herausgabe der gewünschten Information nach aktuellem Stand unmöglich ist“.

Mit Ladung vom 12. März 2013 wurden die beiden Verfahrensparteien zu einem Erörterungstermin am 8. April 2013 eingeladen, wobei dem Berufungswerber unter einem die Stellungnahme des Prüfers vom 11. Jänner 2013 beigelegt wurde und die Amtspartei um Anwesenheit (auch) des Prüfers als Auskunftsperson ersucht wurde.

Im Zuge der Vorbereitung des Erörterungstermins wurde der Berufungswerber um Vorlage einer aktualisierten Prognoserechnung des strittigen Vermietungsobjekts [Liegenschaftsbezeichnung] gebeten und um Auskunft darüber ersucht, ob und unter welchen Bedingungen der aktenkundige Pachtvertrag vom 1. Oktober 2002 noch aufrecht ist, zumal dieser eine Befristung von fünf Jahren vorsah.

Mit Schreiben vom 2. April 2013 übermittelte der Berufungswerber insgesamt 14 Anlagen und nahm hierzu ergänzend wie folgt Stellung:

„Prognoserechnung

Die Abweichung der tatsächlichen Ergebnisse in den einzelnen Jahren im Vergleich zu den Ergebnissen der vorgelegten Prognoserechnung betreffen im wesentlichen den Posten „Instandhaltungsaufwand“. Der Sachverhalt dazu stellt sich wie folgt dar:

Aufgrund des Bauzustandes des Objektes waren bisher zur Nutzbarhaltung des Objektes keine wesentlichen Instandhaltungsaufwendungen erforderlich. Dies ist auch aus den der Behörde bekannten Bildern über den Zustand des Objekts bekannt. Die Bilder zum Bewertungszeitpunkt über das Objekt sind in der Anlage 4 zu diesem Schreiben ergänzend angeschlossen.

Auf Grund der Familiengründung von Herrn [Berufungswerber] und der Sanierung eines ursprünglich in Mitbesitzgemeinschaft mit seinen Schwestern gehaltenen Objektes zur Privatnutzung für seine Familie hat Herr [Berufungswerber] erforderliche Instandsetzungsarbeiten am Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] soweit wie möglich bisher zurückgestellt. Auf Grund Ihrer Anfrage hat Herr [Berufungswerber] den kurz- und mittelfristig anstehenden Instandhaltungsaufwand erhoben und schätzt diesen insgesamt auf brutto rund EUR 133.000,00 (siehe dazu Anlage 5). Diesem Schreiben sind zum Nachweis der anstehenden Instandhaltungsaufwendungen folgende Bilder dazu in der Anlage angeschlossen:

- Anlage 6: [Sechs] Bilder über den Zustand von Fenstern
- Anlage 7: [Vier] Bilder über den Zustand des Mauerwerks zum Nachweis der erforderlichen Baumeisterarbeiten
- Anlage 8: [17] Bilder über den Zustand der Dächer zum Nachweis der erforderlichen Dachdecker- und Spenglerrarbeiten
- Anlage 9: [Neun] Bilder über den Zustand der Fassade zum Nachweis der erforderlichen Malerarbeiten
- Anlage 10: [Zwei] Bilder über den Zustand des Garagendaches zum Nachweis der erforderlichen Schwarzdeckerarbeiten
- Anlage 11: [Drei] Bilder über den Zustand der Einzäunung zum Nachweis der erforderlichen Zimmereiarbeiten zur Einfriedung der Liegenschaft
- Anlage 12: [Drei] Bilder über den Zustand der Dächer als Nachweis der erforderlichen Zimmereiarbeiten

Berücksichtigt man diese Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen entsprechend als Erhaltungsaufwendungen in einer fortgeschriebenen Prognoserechnung dann ist auch beispielsweise dann unverändert von einer Liebhabereitätigkeit auszugehen, wenn nicht die von Herrn [Berufungswerber] beantragten fiktiven Anschaffungskosten für die Gebäude des Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] in Höhe von EUR 581.000,00 sondern beispielsweise der Mittelwert zwischen diesem und den von der Behörde gemäß Betriebsprüfungsbericht vom 14.12.2006 festgesetzten Wert von EUR 146.000,00 mit EUR 363.500,00 angesetzt wird.

Zur Berechnung des Mittelwertes der fiktiven Anschaffungskosten und der insoweit überarbeiteten Prognoserechnung verweisen wir auf die Anlage 13 und zu den erwähnten regelmäßigen Hinweisen in den Steuererklärungen der Vorjahre auf die Anlage 14 zum Beispiel für das Jahr 2011.

In der überarbeiteten Prognoserechnung gemäß Anlage 13 wurden die Einnahmen sowie die Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen auf Nettobeträge umgerechnet und der erwartete Erhaltungsaufwand gemäß Anlage 5 daher mit netto rund EUR 110.800,00 verteilt auf 5 Jahre beginnend ab 2014 berücksichtigt. Hinsichtlich der übrigen Aufwendungen (Versicherung, Buchhaltung, Büromaterial, sonstiger Betriebsaufwand) wurden die Planwerte unverändert belassen.

Die Abweichungen der aktualisierten Prognoserechnung (Anlage 2) zur ursprünglichen Prognoserechnung (Anlage 1) in den übrigen Posten hat folgenden Hintergrund: Im Hinblick auf die Beurteilung der Vermietungstätigkeit das Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] betreffend als eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhabereitfähigkeit wurden Kleinbetragsrechnungen im Detail nicht in Evidenz genommen. Im Zuge einer Gesamtbeurteilung wären daher die Ist-Werte in den übrigen Posten im Schätzungswege noch entsprechend anzupassen. Auf Grund der Anfrage wurde jedoch der konkreten Kostentragung des Versicherungsaufwandes nachgegangen und soweit belegmäßig nachweisbar insoweit die aktualisierte Prognoserechnung (Anlage 2) abweichend von den Überschussrechnungen gemäß Anlage zu den Einkommensteuererklärungen ergänzt.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden:

- Im Hinblick auf den anstehenden Sanierungsbedarf ist auch bei einer deutlichen Reduktion der beantragten fiktiven Anschaffungskosten um beispielsweise rund 40 % unverändert von einer Liebhabereitfähigkeit auszugehen. Dass die Behörde selbst von einem derartigen Sanierungsbedarf ausgeht, ist den Ausführungen auf Seite 7 letzter Absatz der Stellungnahme vom 11.1.2013 zur Stellungnahme der Berufungswerberin vom 20.7.2012 zu entnehmen. Die Überlegungen der Behörde sind in diesem Punkt auch systematisch logisch und nachvollziehbar: Denn ein Objekt mit alter Bausubstanz und einem hohen Sanierungsbedarf wird am Markt niedriger bewertet.
- Auf Grund des bestehenden Sanierungsbedarfs wären in der aktualisierten Prognoserechnung ergänzend noch längere Mietausfallszeiten und damit im Zusammenhang stehend ein nicht ausschließbarer Mieterwechsel noch zu berücksichtigen. Allerdings wird man bei einem Auszug des derzeitigen Mieters mit den geschätzten Erhaltungsaufwendungen für eine Wiedervermietbarmachung mit großer Wahrscheinlichkeit nicht das Auslangen finden. Diese Sachverhaltsumstände beeinflussen das voraussichtliche Gesamtergebnis gemäß Anlage 2 kumulierend negativ und erhöhen damit den Überschuss der Werbungskosten.
- Werden in einem Fall der Neuvermietung nur die unbedingt notwendigsten Sanierungen vorgenommen, wird man mit einer niedrigeren Miete rechnen müssen. Gesamthaft betrachtet wird sich daher das Gesamtergebnis der aktualisierten Prognoserechnung bei einer derartigen Sachverhaltsannahme in vergleichbarer Art negativ darstellen.

Pachtvertrag

In der Anlage finden Sie den Pachtvertrag mit Herrn [Pächter], abgeschlossen am 1.10.2002. Das Objekt wird unverändert zu den gleichen Konditionen von Herrn [Pächter] gepachtet.

Eine Indexanpassung wird von Herrn [Berufungswerber] nicht gefordert, da Herr [Berufungswerber] ansonsten mit einem Auszug des Pächters und einer Leerstehung des Objekts rechnet. Dies auch auf Grund des bereits bestehenden Mietzinsrückstandes.

Die in der Stellungnahme vom 20.7.2012 angeführten privaten Gründe der Vermietung des Objektes betreffen das Bestreben von Herrn [Berufungswerber], das Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] nicht leer stehen lassen zu müssen und damit dem Verfall preis zu geben. Zweck der Vermietung ist es, zumindest einen Teil des zeitlich bedingten Substanzverlustes und der Erhaltungskosten des Objektes decken und das Objekt so auch grundsätzlich nutzbar halten zu können.“

Neben den in der Stellungnahme selbst beschriebenen Anlagen 6 bis 12 fanden sich noch folgende weiteren Anlagen zu dieser Stellungnahme:

- Anlage 1: Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021) zum Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] wie diese im Zuge der Anfragebeantwortung vom 12.10.2004 dem Finanzamt übermittelt worden ist.
- Anlage 2: Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021) für Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] aktualisiert gemäß den Anlagen zu den betreffenden Einkommensteuererklärungen einschließlich 2011
- Anlage 3: Pachtvertrag vom 1.10.2002 über das Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] zwischen Herrn [Berufungswerber] als Vermieter einerseits und Herrn [Pächter] als Mieter andererseits
- Anlage 4: 23 Bilder des Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] zum Bewertungszeitpunkt
- Anlage 5: Kostenschätzung Instandhaltungsarbeiten für das Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] mit einer Gesamtsumme iHv 133.062,72 € (brutto) und folgenden (jeweils unter detaillierter Angabe von Einzelposten berechneten) Zwischensummen (in Nettobeträgen): Baumeisterarbeiten iHv 2.000 €, Malerarbeiten iHv 7.525 €, Kosten für Fensterbauer iHv 22.200 €, Schwarzdeckerarbeiten iHv 2.000 €, Tischler-/Zimmererarbeiten iHv 4.480 €, Zimmererarbeiten iHv 16.000 €, Spengler-, Dachdeckerarbeiten iHv 26.000 € und Kosten für Heizungsbauer iHv 18.800 € zuzüglich einer 5 %igen Kalkulationsreserve und 5 % für Kosten der Baukoordination, jeweils iHv 5.940,30 €
- Anlage 13: aktualisierte Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021), adaptiert um die Erhaltungsaufwendungen und Ansatz des erwähnten Mittelwertes der fiktiven Anschaffungskosten, welche nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtverlust iHv 65.951,10 € auswies
- Anlage 14: Beispielhafte Erläuterung des Vermietungsobjektes [Liegenschaftsbezeichnung] anhand der Beilage zu den Steuererklärungen des Jahres 2011 wie folgt:

„Das Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ wurde von Herrn [Berufungswerber] unentgeltlich erworben. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG wurde daher der Antrag gestellt, die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage anzuerkennen.“

Die fiktiven Anschaffungskosten wurden im Zuge der Außenprüfung nicht in der beantragten und nachgewiesenen Höhe anerkannt. Eine Schlussbesprechung war am 16.11.2006 angesetzt und wurde aufgrund weiterer dargelegter Nachweise zum Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten ohne Niederschrift beendet. In den endgültigen Bescheiden bzw. den Berufungsvorentscheidungen vom 21.12.2006 hat die Behörde das Parteiengehör verletzt. Vor Ausstellung der Bescheide bzw. Berufungsvorentscheidungen wurde Herr [Berufungswerber] telefonisch informiert, dass die vorgelegten Nachweise für die Entscheidung der Behörde nicht beachtlich seien und die Behörde daher an ihren Berechnungen und Beurteilungen festhalten wird, wie sie in der Besprechung am 16.11.2006 vorgetragen wurden. Eine Gelegenheit zur Entgegnung wurde nicht gewährt.

Deshalb wurde gegen die Bescheide vom 21.12.2006 ein Rechtsmittel erhoben. Das Rechtsmittelverfahren wurde bislang noch nicht abgeschlossen. In der Jahreserklärung für das Jahr 2011 wurden daher die fiktiven Anschaffungskosten wie bisher angesetzt.

Da das Gebäude vor 1915 errichtet wurde, wird der Absetzung für Abnutzung in Übereinstimmung mit den EStR 2000, Rz 6444 ein AfA-Satz von 2 % zugrunde gelegt.

Höhere Mietzinse sind aufgrund der Marktsituation in [Liegenschaftsgemeinde] nicht zu erzielen. Daher ist in absehbarer Zeit unter Berücksichtigung des erforderlichen Erhaltungsaufwandes nicht mit der Erzielung eines Einnahmenüberschusses zu rechnen. Das Vermietungsobjekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“ unterliegt somit der Liebhabereivermutung und ist damit nicht Teil des steuerpflichtigen Einkommens.“

Im Zuge des am 8. April 2013 durchgeführten Erörterungstermins wurde dem Vertreter des Finanzamts eine Kopie der Stellungnahme des Berufungswerbers vom 2. April 2013 samt Anlagen übergeben und der weitere Verlauf wie folgt niederschriftlich festgehalten:

„Zu Beginn hält der Referent fest, dass allfällige Verfahrensfehler (lt. Berufungsvorbringen: Verletzung des Parteiengehörs) der I. Instanz im Berufungsverfahren durch die 2. Instanz sanierbar sind. Dies ist im folgenden Fall geschehen.“

Nach einer einführenden Darstellung der vorläufigen Sach- und Rechtslage erläutert der steuerliche Vertreter des BW das Anbringen vom 2. April 2013.

Zu der vorgelegten Kostenschätzung ‚Instandhaltungsarbeiten‘ bringt der Vertreter des FA vor, dass diese bis dato noch nicht tatsächlich angefallen sind und eben nur allenfalls in Zukunft relevant werden können.

Auf Befragen des FA-Vertreters woraus die Kostenschätzung resultiert gibt der BW bezüglich der Malerarbeiten an, dass diese von einem in [Liegenschaftsgemeinde] ansässigen Malermeister stammen.

Der BW erläutert dem FA welche konkreten Fotos zu welcher konkreten Position der Kostenschätzung zugehörig sind.

Das FA wird ersucht bis Ende April eine Stellungnahme zur Plausibilität der Kostenschätzung und Instandhaltungsarbeiten dem Referenten zu übermitteln.

Der steuerliche Vertreter des BW merkt an, dass die vorgenommene Ertragswertmethode des Finanzamtes anhand der tatsächlich erzielten Mieten ohne Berücksichtigung anderer beeinflussender Werte zu keinem korrekten Ergebnis der fiktiven AK führt.

Zu dem nach der Schlussbesprechung vorgelegten Vergleichsobjekt, welches im Jahr 2007 veräußert wurde, legt der BW eine adaptierte Darstellung vor, welche die Fläche des Kellers und das Alter des Gebäudes anders berücksichtigt wie das Finanzamt.

Vertreter des FA verweist diesbezüglich auf seine Stellungnahme vom 11. Jänner 2013“

Mit Schreiben vom 12. April 2013 nahm der Prüfer zu den Äußerungen im Erörterungstermin wie folgt Stellung:

“[I]m Zuge des Erörterungsgespräches wurde das Anbringen des steuerlichen Vertreters ECA Treuhand Partner vom 2. April 2013 zuzügl der angeführten Anlagen den Vertretern des FA erstmals präsentiert bzw vorgelegt. Es konnte daher iZd Erörterungsgespräches nicht näher auf das Anbringen eingegangen werden. Unter anderem legte der BW eine „Kostenschätzung Instandhaltungsarbeiten Obj. [Liegenschaftsbezeichnung]“ vor.

Weitere Anlagen (Fotoausdrucke) wurden als Nachweise präsentiert. Es erfolgte noch eine Zuordnung der Ausdrucke/blätter zu den Kostenschätzungspositionen durch den BW. Nähere Ermittlungsunterlagen zu den Kostenschätzungen wurden jedoch nicht vorgelegt. Die FA-

Vertreter wurden vom [Referenten] noch ersucht, eine Stellungnahme zur Plausibilität der Kostenschätzung und Instandhaltungsarbeiten zu übermitteln.

Aufgrund der iZd Erörterungsgespräches den Vertretern des Finanzamtes vorgelegten Unterlagen wird folgende Stellungnahme abgegeben:

In dem Anbringen des steuerlichen Vertreters wurden die angeforderten (vermutlich vom UFS) Prognoserechnungen ursprünglich und aktualisiert vorgelegt.

Die in den Prognoserechnungen angeführten Beträge entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten bzw enthalten Beträge (AfA iZm fiktiven AK Gebäude/entsprechen nach Ansicht des FA nicht den dortigen Marktverhältnissen), die aktuell Gegenstand eines offenen Rechtsmittels (UFS) sind.

Gemäß Pkt. III. des Pachtvertrages sind die Kosten für Feuer- Haftpflicht- und Wasserrohrbruchversicherung (laut Auskunft des Pächters, Herrn [Pächter], wurden die Versicherungen zwar auf den Namen des Verpächter abgeschlossen, aber die Kosten wurden Herrn [Pächter] verrechnet und hat diese auch bezahlt und getragen) und der Haushaltsversicherung (laut Auskunft des Pächters, Herrn [Pächter], auf seinen Namen abgeschlossen) vom Pächter zu tragen. Wieso der BW die Aufwendungen der Versicherung in der Prognoserechnung ansetzt, kann daher nicht nachvollzogen werden.

Bei der seitens des BW jetzt aktualisierten Prognoserechnung machte man ua ab 2014 Instandhaltungsaufwendungen (5 Jahre jeweils €22.000,-) basierend auf eine Kostenschätzung, die iZd Erörterungsgespräches vorgelegt wurde, geltend. Ebenfalls vorgelegt wurden Bilder, die den Instandhaltungsbedarf nachweisen sollen. Die Bilder wurden den in der Kostenschätzung angeführten Positionen zugeordnet. Es wird festgehalten, dass die Kostenschätzung weder dem Grunde nach (Gründe werden anschließend angeführt), noch hinsichtlich seiner angesetzten Beträge nachvollziehbar ist.

Bei genauerer Betrachtung der Fotoausdrucke kann festgestellt werden, dass ua auch Bilder (1, 2) von Nebengebäuden (Doppelgarage), die nicht Bestandteil des Pachtvertrages sind, bzw Fotoausdrucke, die einem Gebäudeteil nicht zugeordnet (Foto von Dächern können auch von Gebäudeteilen stammen, die nicht zum Pachtvertrag gehören zB Feldstadel, Doppelgarage) werden können, vorgelegt wurden. Die vorgelegten Bilder zur Fassade des Haupthauses weisen keine Schäden auf, die eine Malerei aus heutiger Sicht bzw auch in naher Zukunft notwendig machen. Ein Vollwärmeschutz bei derart dickem Mauerwerk, wie es bei diesem Haus gegeben ist, anzubringen, wäre unter die Rubrik „Geldvernichtung“ einzuordnen. Die Fenster weisen rein äußerlich die dokumentierten Gebrauchsspuren (es blättert sich der Lack aufgrund der Witterung ab) auf, ein Austausch des kompletten Fensters würde ebenfalls in diese Rubrik fallen und wird der Verpächter auch nicht vornehmen lassen. Im Übrigen ist gemäß Pkt. VII des Pachtvertrages der Pächter verpflichtet, solche Schönheitsreparaturen wie Fensterstreichen auf eigene Kosten vorzunehmen.

Beim Gartenzaun handelt es sich um einen sogenannten „Lebenden Zaun“ in Form einer Thujenhecke. Das Blechdach des Haupthauses weist zwar Rostspuren (vielleicht auch nur sogenannter Flugrost) auf und diese müssen auch „behandelt“ werden um einen großflächigen Austausch der Dachhaut hintanzuhalten, die Kosten dafür werden aber keinesfalls die angesetzten Beträge bzw einen kompletten Austausch des Blechdaches notwendig machen. Laut Auskunft des Pächters gibt es soweit keine Probleme mit dem Haus (Dachrinnen wurden erst einmal erneuert) und weshalb eine Dachhinterlüftung erforderlich sein soll, kann der Kostenschätzung nicht entnommen werden.

Laut Auskunft des Pächters handelt es sich um eine kombinierte Heizanlage (Öl und Holz) und funktioniert einwandfrei. Der Pächter lässt die Anlage auch laufend warten.

Die in der Kostenschätzung angeführten Arbeiten und Beträge sind nach Ansicht des FA weder nachvollziehbar noch plausibel.

Nach Ansicht des FA entspricht der auf Seite 3 des Anbringens angeführte Mittelwert iHv EUR

363.500,00 (581.000,- und 146.000,-) nicht annähernd den Marktverhältnissen in dieser Gegend. Dies wurde in den diversen Stellungnahmen seitens des FA auch schon mehrmals dargestellt und begründet.

Selbst wenn man das in der letzten Stellungnahme angeführte Vergleichsobjekt ohne Berücksichtigung der Kellerfläche (Quadratmeterpreis für die Wohnfläche) heranzieht, finden die fiktiven AK lt nachfolgend angeführter Darstellung in den von der BP seinerzeit angesetzten fiktiven AK Deckung:

angebotene Vergleichsliegenschaft lt Anzeige v 11/4/2007	170.000,00
Grundfläche in m ²	877,00
Euro/m ² Grundfläche 11/4/2007	120,00
lt Gewinnausgabe 7/8/2006 erstellt für 2005 von € 113-150	
Bodenwert unbebaut	105.240,00
abzügl Bebauung 10vH/optimale Grundstücksausnutzung	10.524,00
abzügl Bodenwert bebaut	94.716,00
	<u>-94.716,00</u>
Gebäudewert	75.284,00
Wohn/nutzfläche lt Erhebung	205,12
Euro/m ² Wohnnutzfläche	367,02
Wohnnutzfläche [Liegenschaftsbezeichnung]	299,05
hochgerechneter Gebäudewert [Liegenschaftsbezeichnung]	109.758,58
Ertragswert Gebäude lt Berechnung per 1/10/2002 lt BP	€ 127.056,67

Weiteres steht nach Ansicht des FA frühestens dann Handlungsbedarf die Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] als Einkunftsquelle in Frage zu stellen, wenn Instandhaltungsarbeiten tatsächlich angefallen sind und daraus Verluste über mehrere Jahre geltend gemacht werden.

Der Stellungnahme liegen eine Adaptierung der Prognoserechnung des FA sowie auch eine Niederschrift vom 11.4.2013 inklusive der Protokollierung des Telefongesprächs vom 12.4.2013 (Rückseite der Niederschrift) bei.“

In der beigelegten Prognoserechnung über den Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021) wurde ein Gesamtüberschuss der Einnahmen iHv 144.027,42 € ausgewiesen.

Weiters wurde vom Prüfer eine am 11. April 2013 aufgenommene Niederschrift übermittelt und in dieser folgendes festgehalten:

„Frage: Sie haben die Liegenschaft [Liegenschaftsadresse] gepachtet. Seit wann wird die Liegenschaft gepachtet und können Sie den aktuellen Pachtvertrag vorlegen?“

Antwort: Der noch aktuelle Pachtvertrag wurde mit 1.10.2002 vorgelegt.

Frage: Welche Gebäude- bzw Grundstücksteile sind Gegenstand des Pachtvertrages?

Antwort: Die Scheune, nicht aber die angrenzenden Garagen, die auf der anderen Straßenseite gelegene Garage und das Haus mit dem dazugehörigen Grundstück.

Frage: Welche Pachtbeträge haben Sie im Zeitraum 2007 bis aktuell geleistet und wie haben Sie die Beträge bezahlt (zB Überweisung) und können Sie die Zahlungen noch belegen.

Antwort: Ich habe die Beträge an das Konto der Verpächter überwiesen. Die Beträge habe ich mit Ausnahme des Jahres 2007 in einer Aufstellung erfasst und kann ich vorlegen. Eine Indexanhebung erfolgte seit Beginn des Pachtverhältnisses nicht.

Frage: Laut Pachtvertrag vom 1.10.2002 zu Pkt. VII wurde auch ein Übergabeprotokoll angefertigt. Können Sie das vorlegen bzw was wurde dabei festgehalten?

Antwort: Ein Übergabeprotokoll kann ich nicht vorlegen, vermutlich hat das Original der Verpächter und ich habe es nur unterschrieben.

Frage: Laut Pachtvertrag haben Sie für sämtliche Betriebskosten und gewöhnliche Reparaturen innen und außen als Pächter selbst zu tragen. Waren bereits Reparaturen notwendig, die Sie selbst zu übernehmen hatten und um welche handelte es sich?

Antwort: Wasserhähne und Fußbodenerneuerungen wurden von uns durchgeführt.

Frage: Welche Reparaturen bzw Investitionen wurden seit Beginn des Pachtverhältnisse vom Verpächter übernommen?

Antwort: Die Dachrinnen sind teilweise erneuert und die Balkone sind gerichtet worden.

Frage: Wurden von Ihrer Seite schon Schadensbehebungen am Pachtgegenstand bei den Verpächtern geltend gemacht und wenn ja, welche?

Antwort: Anfangs war auch einmal eine Heizungsbrennerreparatur notwendig.

Frage: Wie lange läuft der Pachtvertrag noch bzw wie lange beabsichtigen Sie den Pachtgegenstand noch zu bleiben bzw können Sie Gründe nennen, weshalb Sie weiterhin bleiben wollen?

Antwort: Wir fühlen uns wohl und das Haus befindet sich nach wie vor in guten Zustand und wir haben ein gutes Einvernehmen mit dem Verpächter.

Eine Kopie der Niederschrift wurde ausgehändigt.“

Auf der Rückseite der Niederschrift wurde ein am 12. April 2013 vom Prüfer mit dem Pächter geführtes Telefonat wie folgt protokolliert:

„Lt. Telefonat mit dem Pächter, Herrn [Pächter], am 12/4/2013 gab dieser an, dass die Feuer-, Haftpflicht- und Wasserrohrbruchversicherung zwar auf den Namen d. Verpächters abgeschlossen wurden, die Kosten wurden aber an ihn als Pächter weiterverrechnet und auch von ihm bezahlt. Die Haushaltsversicherung läuft auf seinen Namen.“

Im Zuge einer ergänzenden Stellungnahme vom 23. April 2013 übermittelte der Berufungswerber ein Angebot eines Baumeisters zum Nachweis bestimmter Erhaltungsaufwendungen und führte zudem folgendes aus:

„Im Rahmen des Erörterungsgespräches am 08.04.2013 wurde von den Vertretern des Finanzamtes die Frage an Herrn [Berufungswerber] gerichtet, welche Informationen seinen Kostenschätzungen zugrunde liegen. Beispielsweise wurden im Rahmen des Erörterungsgespräches die Kosten für die Malerarbeiten angesprochen, die auf Grundlage einer Auskunft eines ortsansässigen Malermeisters angesetzt wurden.“

In der Anlage finden Sie das inzwischen eingeholte Angebot des Baumeisters zur Sanierung der Wandschäden. Die Sanierungskosten hat Herr [Berufungswerber] mit netto € 2.000,00 angesetzt. Im vorliegenden Angebot vom 19.04.2013 werden die erforderlichen Arbeiten beschrieben und die Kosten dafür mit netto € 2.264,00 angeführt. Dieses Angebot bestätigt die Einschätzung der Höhe dieser Aufwendungen von Herrn [Berufungswerber].“

Mit Schreiben vom 22. Mai 2013 äußerte sich der Berufungswerber zu der ihm übermittelten Stellungnahme des Finanzamtes vom 12. April 2013 unter Beilage weiterer 19 Anlagen wie folgt:

„Nachweis der Kosten für anstehende Instandhaltungsmaßnahmen

Zusammenfassende Ausführungen

Wie im Rahmen des Erörterungsgespräches am 08.04.2013 dargelegt, hat Herr [Berufungswerber] seine Kostenschätzung für in nächster Zeit anstehende Instandhaltungsarbeiten am Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] auf Grundlage seiner eigenen Fachkenntnisse teilweise nach Rücksprache mit ortsansässigen Professionisten zusammengestellt (Anlage 2).

Zur Kompetenz von Herrn [Berufungswerber], eine derartige Kostenschätzung vorzunehmen, verweisen wir auf dessen berufliche Ausbildung und Erfahrung: Herr [Berufungswerber] ist seit rund zehn Jahren in der Planung, Ausarbeitung, Durchführung, Sanierung und Errichtung von Mietobjekten tätig und hat zuvor Bauingenieurwesen studiert. Unter anderem hat er sich auch im Rahmen seines Studiums mit Liegenschaftsbewertungsverfahren beschäftigt. Die eingeholten Angebote (Anlagen 3 bis Anlage 12 und die Zusammenstellung der Kosten in der Anlage 1) haben auch diese Kompetenz von Herrn [Berufungswerber] bestätigt, derartige Schätzungen korrekt und in keiner Weise überzogen vornehmen zu können.

Aufgrund der Zweifel an der Korrektheit der angegebenen Kosten, welche die Amtspartei im Rahmen der Stellungnahme vom 12.04.2013 formuliert, hat Herr [Berufungswerber] Angebote zu den einzelnen erforderlichen Maßnahmen von Professionisten eingeholt. Mit E-Mail vom 23.04.2013 haben wir Ihnen bereits das Angebot über anstehende Baumeisterarbeiten der Firma [Baumeister] übermittelt.

In der Anlage 1 finden Sie die Zusammenstellung der Kosten für die in Naher Zukunft zu tätigenden Instandhaltungsarbeiten am Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] auf Grundlage schriftlich angeforderter Angebote von Professionisten.

Der Nettoaufwand hat sich dabei unter Berücksichtigung einer Kalkulationsreserve von 5 % und Kosten für die Baukoordination ebenfalls von 5 % von einem ursprünglich geschätzten Nettobetrag von rund € 110.000,00 (Anlage 2) auf rund € 131.000,00 netto (Anlage 1) erhöht. Die Prognoserechnung (Anlage 19) wurde entsprechend aktualisiert.

Den erforderlichen Instandhaltungsarbeiten sind folgende Offerte zugeordnet:

- Baumeisterarbeiten: Anlage 3 - Angebot der Firma [Baumeister]
- Malerarbeiten: Anlage 4 - Angebot der Firma [Maler]. Der Angebotswert wurde dabei um jenen Betrag vermindert, der sich auf die eigengenutzten Gebäudeanteile bezieht.
- Fensterbauarbeiten: Anlage 5 und Anlage 6 - Angebot jeweils der Firma [Fensterbauer]. Das Angebot der Anlage 5 betrifft die Kosten für den Fenstertausch im Wohnhaus und das Angebot der Anlage 6 die Kosten für den Fenstertausch in den Nebengebäuden. Der Angebotswert für die Arbeiten beim Nebengebäude wurde um jenen Betrag vermindert, der sich auf die eigengenutzten Gebäudeanteile bezieht.
- Schwarzdeckerarbeiten: Anlage 7 - Angebot der Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker]
- Tischler- und Zimmereiarbeiten: Anlage 8 - Angebot der Firma [Tischler]
- Zimmereiarbeiten: Anlage 9 - Angebot der Firma [Zimmerer]
- Spengler- und Dachdeckerarbeiten: Anlage 10 - Angebot der Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] das Wohnhaus betreffend

- Spengler- und Dachdeckerarbeiten: Anlage 11 - Angebot der Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] die Nebengebäude betreffend
- Heizungsarbeiten: Anlage 12 - Angebot der Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] [Schwarzdecker]

Zur besseren Übersicht, in welchen Gebäuden konkreten die verschiedenen Arbeiten vorzunehmen sind, ist ein Übersichtsplan des Objektes mit entsprechenden handschriftlichen Vermerken in der Anlage 13 angeschlossen.

Zu den Dachdeckerarbeiten werden auch die Aufmaßskizzen zur Dokumentation des Umfangs der Arbeiten in der Anlage 14 dem Schreiben angeschlossen.

Im Hinblick auf die Anmerkungen von Herrn [Prüfer] in seiner Stellungnahme vom 12.04.2013 zu den Instandhaltungsarbeiten nimmt Herr [Berufungswerber] wie folgt Stellung:

Malerarbeiten

Nach Ansicht des Herrn [Prüfer], der das Objekt im Zuge einer Befragung des Pächters am 11.04.2013 auch besichtigt hat, seien Malerarbeiten ‚aus heutiger Sicht bzw. auch in naher Zukunft‘ nicht notwendig.

Es sind dieser Rückäußerung neuerliche Fotos über den Zustand der Dächer, der Fenster und insbesondere der Fassaden in der Anlage 15 angeschlossen. Diesen Bildern kann entnommen werden, dass es sich bei diesen Ausführungen des Herrn [Prüfer] um subjektive Einschätzungen handeln dürfte, mit dem Zweck, die Entscheidung des UFS ohne objektive Grundlage zu beeinflussen.

Diese Einschätzung bestätigt die Aussage des Pächters. Dieser hat gegenüber Herrn [Berufungswerber] nach Vorlage der Stellungnahme des Herrn [Prüfer] vom 12.04.2013 die zitierte Aussage mit folgender Frage wörtlich kommentiert: ‚Ob Herr Wimmer das bei seinem Haus wohl auch sehen würde?‘

Die Ausführungen der Amtspartei zu den Malerarbeiten sind daher als unsachlich und für die Entscheidung nicht relevant zurückzuweisen.

Zimmereiarbeiten

Das Angebot für die Zimmerarbeiten betrifft ausschließlich die verpachteten Gebäude. Insoweit war im Gegensatz zu den Kostenzusammenstellungen für die Malerarbeiten und die Fensterbauarbeiten kein Abzug für privat genutzte Gebäudeteile vorzunehmen.

Nach den Ausführungen von Herrn [Prüfer] könne der von [Berufungswerber] im Rahmen des Erörterungsgespräches vorgelegten Kostenschätzung nicht entnommen werden, warum, eine Dachhinterlüftung erforderlich sein soll‘.

Eine Dachhinterlüftung ist laut ÖNORM zwingend vorgeschrieben. Auf Grund dieses Umstandes ist es unwahrscheinlich, einen Zimmereimeister zu finden, der eine Konstruktion ohne Hinterlüftung anbietet.

Zur technischen Bedeutung einer Hinterlüftung wird ergänzend auf den Umstand verwiesen, wonach die Reparaturen im Dezember 2009 auf die derzeit fehlende Hinterlüftung und die dadurch verursachte Vereisung erforderlich geworden sind.

Aufwand für Vollwärmeschutz

Wie der im Rahmen des Erörterungsgespräches vorgelegten Kostenschätzung (Anlage 2) entnommen werden kann, wurden die Kosten für den Vollwärmeschutz nicht im Gesamtansatz der Kosten für die anstehenden Instandhaltungsarbeiten einbezogen. Die Ausführungen von Herrn [Prüfer] sollen offensichtlich dazu beitragen, die vorgelegte Kostenschätzung als unrealistisch darzustellen. Unabhängig davon bringt auch bei ‚dicken Mauern‘ eine Wärmedämmung bautechnisch Vorteile, insbesondere dann, wenn im Zuge einer derartigen Sanierungsmaßnahme bestehende Kältebrücken saniert werden.

Kosten für Austausch der Fenster

Nach Auffassung des Herrn [Prüfer] weisen die Fenster „rein äußerlich die dokumentierten Gebrauchsspuren (es blättert sich der Lack aufgrund der Witterung ab) auf, ein Austausch des kompletten Fensters würde ebenfalls in diese Rubrik“ (hier wird auf den Begriff ‚Geldvernichtung‘ verwiesen), fallen und wird der Verpächter auch nicht vornehmen lassen“.

Zur Dokumentation des Zustandes der Fenster und zur Beurteilung dieser Ausführungen in Bezug auf den vorliegenden Sachverhalt sind in der Anlage 15 neuerlich Bilder diesem Schreiben angeschlossen.

Zu den Ausführungen von Herrn [Prüfer] wird angemerkt: Bekanntlich bringt ein Fensterstreichen nur kurzfristig optische Effekte, hingegen kann mit einem Fenstertausch Energie eingespart und das Wohnklima verbessert werden. Wäre dies nicht der Fall, würde die öffentliche Hand derartige Sanierungsmaßnahmen zur Senkung der CO₂ Werte nicht fördern. Warum eine derartige Maßnahme daher in die Rubrik ‚Geldvernichtung‘ fallen soll, wird als eine nicht entscheidungsrelevante subjektive Äußerung der Amtspartei gewertet werden müssen.

Aufwand für Gartenzaun

Wie den im Rahmen des Erörterungsgespräches vorgelegten Bildern über den Bauzustand zum Bewertungsstichtag entnommen werden kann, die diesem Schreiben in der Anlage 16 in einem Auszug noch einmal angeschlossen sind, war das Haus mit einem Holzzaun zum Schutz der Pflanzen gegen Schnee zur Straße hin eingezäunt.

Im Hinblick auf die vielen subjektiven Wertungen in der Stellungnahme, denen sachliche Grundlagen fehlen, hat Herr [Prüfer] möglicherweise diesen Umstand nicht erwähnt und lediglich auf die bestehende Thujenhecke hingewiesen, um das Vorbringen von Herrn [Berufungswerber] für unbegründet beurteilen zu können.

Da die Ausführungen der Amtspartei auch in diesem Punkt nicht im Einklang mit den tatsächlichen Sachverhaltsumständen stehen, vermögen diese in keiner Weise den Instandhaltungsbedarf in Abrede zu stellen. Zudem obliegt es dem Steuerpflichtigen zu entscheiden, mit welchem Aufwand er eine bestimmte Tätigkeit betreibt. Die Wirtschaftlichkeit von Aufwendungen sind für deren Relevanz als Betriebsausgaben oder Werbungskosten unerheblich (vergleiche *Marschner*, in Jakom, EStG 2013 Rz 272). Die Frage der Wirtschaftlichkeit von Aufwendungen gewinnt nur dann eine Bedeutung, wenn die Einkunftsquelleneigenschaft insgesamt zu beurteilen ist und die gewählt Form der Bewirtschaftung in der Folge nicht geeignet ist, nachhaltig Gewinne beziehungsweise Einnahmenüberschüsse zu erzielen. Gerade die Überlegungen von Herrn [Prüfer] müssten die Behörde veranlassen, der Beurteilung der Tätigkeit als eine einkommensteuerlich nicht relevante Liebhabereitfähigkeit zu folgen.

Zustand des Blechdaches

Gemäß den Ausführungen und der Beurteilung von Herrn [Prüfer] dürfte es sich bei den Rostspuren nur um sogenannten ‚Flugrost‘ handeln. Ein solcher würde nach Einschätzung von Herrn Johann Wimmer keinesfalls einen ‚kompletten Austausch des Blechdaches notwendig machen‘.

Die mit dem Angebot beauftragte Firma kommentierte die zitierte Äußerungen von Herrn [Prüfer] sinngemäß wie folgt: Man würde gerne wissen, wie ein nicht kompletter Austausch eines Blechfalzdaches technisch umgesetzt werden soll. Dabei stelle sich ergänzend die Frage, wie man eine Hinterlüftungsebene und ein dichtes Unterdach bei einem partiellen Austausch eines Blechfalzdaches bewerkstelligt werden soll, wie es die ÖNORM vorschreibt und was auch erforderlich ist, um ein Vereisen der Dachrinnen und des Daches zu verhindern.

Die Ausführungen der Amtspartei sind daher auch in diesem Punkt nicht geeignet, deren Standpunkt zu stützen und den Aufwand für die Dachsanierung für einen Ansatz in der Prognoserechnung in Frage zu stellen.

Heizungsanlage

Die Ausführungen von Herrn [Prüfer] zur Heizungsanlage könnten insoweit missinterpretiert werden, als es sich bei der bestehenden Heizungsanlage um eine handele, die auch längerfristig voll funktionsfähig ist und daher kein Bedarf für einen Austausch anstehend bestehe.

Dazu ist auf folgenden Sachverhaltsumstand hinzuweisen: Das Haus [Liegenschaftsbezeichnung] ist 1992 saniert worden und in einem dementsprechenden technischen und abnutzungsbedingten Zustand befindet sich die Heizungsanlage. Wie vom Verpächter und der Amtspartei erhoben, musste der Heizungsbrenner auch auf Veranlassung des Pächters vom Verpächter bereits einmal repariert werden.

Es ist daher naheliegend und entspricht auch der allgemeinen Lebenserfahrung, dass eine Heizungsanlage in einem bewohnten Haus laufend gewartet und instand gehalten werden, um das Haus auch benutzbar zu halten. Unabhängig von den dafür notwendigen laufenden Wartungs- und Instandhaltungsarbeiten ist die Lebensdauer von Heizungsanlagen und ein rechtzeitiger Austausch im Auge zu behalten.

Es ist auf Grund dieser Gegebenheiten mit großer Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Heizungsanlage in den kommenden fünf bis zehn Jahren ersetzt werden muss. Unabhängig davon können bei einem Austausch erfahrungsgemäß die Energiekosten bei gleicher Leistung bis 40% gesenkt werden, was unter Umständen für einen früheren Austausch sprechen kann.

Vorgelegte Prognoserechnung im Rahmen des Erörterungsgespräches

Nach den Aussagen von Herrn [Prüfer], würden die in der Prognoserechnung angeführten Beträge ‚nicht den tatsächlichen Gegebenheiten‘ entsprechen. Zudem würden in dieser Abschreibungen angesetzt, die den Marktverhältnissen nicht entsprechen würden und zudem Gegenstand dieses Rechtsmittelverfahrens seien.

Es ist unbestritten, dass im gegenständlichen Verfahren im Wesentlichen die Höhe der Abschreibungen abgeleitet von den fiktiven Anschaffungskosten und die Höhe der anstehenden Instandhaltungsaufwendungen entscheidungsrelevant sind.

Die Einschätzung der fiktiven Anschaffungskosten und der Instandhaltungsaufwendungen im Rahmen der vorgelegten Prognoserechnung sollen eben gerade die Richtigkeit der Rechtsansicht von Herrn [Berufungswerber] dokumentieren, wonach es sich beim vorliegenden Mietobjekt [Liegenschaftsbezeichnung] um ein solches handelt, das ertragsteuerrechtlich mangels nachhaltiger Einnahmenüberschüsse unbeachtlich ist.

Versicherungsaufwand

Nach den Ausführungen von Herrn [Prüfer] sei nicht nachvollziehbar, warum Aufwendungen für Versicherungen in der Prognoserechnung angesetzt worden sind, obwohl diese vom Pächter zu tragen seien.

Diesbezüglich wird auf die Ausführungen in der Stellungnahme vom 02.04.2013 auf der Seite 3f verwiesen, die der Amtspartei bekannt sind. In dieser Stellungnahme wurde dargelegt, dass der Pächter entgegen der Vereinbarung den Versicherungsaufwand nicht vollständig getragen hat.

Mit der in der Anlage 17 angeschlossenen Notiz hat der Pächter bestätigt, dass er lediglich den vertraglich von ihm zutragenden Versicherungsaufwand in den Jahren 2006 und 2009 bezahlt hat. In allen anderen Jahren wurde der Versicherungsaufwand vom Verpächter getragen.

Sofern die Aussage von Herrn [Prüfer] dazu dienen sollte, die Stellungnahme von Herrn [Berufungswerber] in ein unglaubliches Licht zu stellen, ist diese mangels sachlicher Grundlage zurückzuweisen.

Fehlende Zuordenbarkeit von Bilder und Sachverhalt ‚Doppelgarage‘

Nicht nachvollziehbar sind die Ausführungen von Herrn [Prüfer] über die mangelnde Zuordenbarkeit der vorgelegten Bilder über den derzeitigen Bauzustand des Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] zur Dokumentation des Sanierungsaufwandes im Hinblick auf dessen Augenschein vor Ort am 11.04.2013: Denn im Zuge der Befragung des Pächters vor Ort hätte sich Herr [Prüfer] jedenfalls über die Korrektheit des dargestellten Sachverhaltes gemäß der vorgelegten Bilddokumentation überzeugen können. Dies hat Herr [Prüfer] offensichtlich unterlassen, was aber nicht geeignet ist, die Aussagen und Erläuterungen des Herrn [Berufungswerber] als möglicherweise nicht korrekt in Zweifel zu ziehen.

Was den Sachverhalt Doppelgarage betrifft ist folgendes festzuhalten: Die erwähnte Doppelgarage ist an die Scheune angebaut. Die rechte Garage wird als Abstellplatz für einen Traktor verwendet, der auch vom Pächter benutzt wird. Die linke Garage wird privat genutzt. Die darunter liegende Werkstatt sowie der darunter liegende Lagerraum wird zur Gänze vom Pächter genutzt und sind beide Räumlichkeiten Bestandteil des Pachtvertrages.

Sofern sich daher Sanierungsarbeiten auf Bauteile dieser Garage beziehen, die auch die Werkstatt und den Lagerraum betreffen, stehen diese mit dem vermieteten Objekt im Zusammenhang. Dies betrifft jedenfalls Aufwendungen für das Dach; denn bekanntlich macht ein undichtes Dach auch nach kürzester Zeit darunter liegende Geschosse unbenutzbar.

Ergänzend klarstellend ist festzuhalten: Die Garage auf der gegenüberliegenden Straßenseite des Haupthauses wird von Herrn [Pächter] genutzt und gehört zur verpachteten Liegenschaft. Dass Teile der vorgelegten Fotos allenfalls ‚Feldstadel‘ abbilden, ist zurückzuweisen und hätte ebenfalls leicht von Herrn [Prüfer] im Rahmen seines Augenscheins ausgeschlossen werden können. Es sei hier noch abschließend bemerkt, dass von den zwei ursprünglich bestandenen ‚Feldstadeln‘ nur mehr einer existiert.

Mieteingänge

Gemäß übermittelter Niederschrift mit Datum 11.04.2013 hat Herr [Prüfer] mit dem Pächter des Objektes am 11.04.2013 ein Gespräch auch über die bezahlten Mieten geführt. Auf Basis dieser Angaben hat Herr [Prüfer] die Prognoserechnung überarbeitet.

Herr [Berufungswerber] noch wir als steuerliche Vertreter waren über diese Amtshandlung informiert. Auf Grund der Vorlage dieser Niederschrift hat Herr [Berufungswerber] seine Aufzeichnungen mit jenen des Pächters abgestimmt. In der Anlage 18 finden Sie die vom Pächter unterfertigte Zusammenstellung der Mieterträge für die letzten Jahre auf Grundlage einer Abstimmung der Aufzeichnungen des Pächters mit jenen des Verpächters.

Die Zusammenstellung der Mieterträge zeigt die unregelmäßigen Eingänge der Pachterlöse und bestätigt damit den bisher vorgetragenen Sachverhalt von Herrn [Berufungswerber].

Die Mieteingänge gemäß dieser Zusammenstellung sind in der adaptierten Prognoserechnung (Anlage 19) eingearbeitet. Es ergibt sich unter Berücksichtigung der aktualisierten Instandhaltungsaufwendungen kein anderes Bild im Vergleich zu den Ausführungen im Rahmen des Erörterungsgespräches. Beim Mietobjekt [Liegenschaftsbezeichnung] ist unverändert von einem Liebhabereiobjekt auszugehen und zwar auch bei einer wesentlichen Reduktion der erklären fiktiven Anschaffungskosten.

Zur Prognoserechnung (Anlage 19) ist ergänzend allgemein anzumerken: Gemäß Stellungnahme vom 02.04.2013 wurden die Aufzeichnungen zu diesem Projekt mangels einkommenssteuerlicher Relevanz in einer Form geführt, die es ermöglicht, die gegenüber der Finanzverwaltung dargelegte rechtliche Beurteilung der Tätigkeit als eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhabereitfähigkeit auch laufend hinsichtlich einer

allfälligen Änderung der Sachverhaltsumstände kontrollieren zu können. Daher sind die farblich markierten Posten der Prognoserechnung (Anlage 19) in den abgelaufenen Perioden Schätzwerte; eine exakte Erhebung wurde auf Grund der nicht entscheidungsrelevanten Höhe dieser Beträge im Hinblick auf den ansonsten anfallenden Verwaltungsaufwand für nicht erforderlich erachtet.

Berechnung Schätzwert Vergleichsobjekt

Hinsichtlich der überarbeiteten Berechnung des Vergleichsobjektes von Herrn [Prüfer] wird auf die von Herrn [Berufungswerber] vorgelegten Gutachten und die dazu bereits vorgebrachten Erläuterungen verwiesen. Danach widerspricht das Bewertungsergebnis der Amtspartei der allgemeinen Lebenserfahrung. Zu dem leitet die Amtspartei den Ertragswert von den tatsächlich erzielten und nicht von den erzielbaren Mieten ab. Wie bereits mehrfach dargelegt, kann bei einer derartigen Berechnungsmethode eine Vermietungstätigkeit mit einem unentgeltlich erworbenen Gebäude nur in ganz besonderen Fallkonstellationen eine einkommensteuerlich unbeachtliche Liebhabertätigkeit sein. Ein solches Verständnis liegt dem Konzept der fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern aber nicht zu Grunde.

Änderung der Einkunftsquelleneigenschaft bei Anfall des Instandhaltungsaufwandes

Sofern wir die Ausführungen von Herrn [Prüfer] korrekt verstehen, sei die Vermietungstätigkeit betreffend die Liegenschaft [Liegenschaftsbezeichnung] ab dem Zeitpunkt anders zu beurteilen, ab dem die Instandhaltungsarbeiten tatsächlich anfallen.

Zu dieser Feststellung wird zum Beispiel auf die Ausführungen von *Laudacher* verwiesen, wonach nur eine Änderung der Bewirtschaftungsart auch eine Änderung der Einkunftsquelleneigenschaft einer Tätigkeit bedingen kann (*Laudacher*, in Jakom, EStG 2013 § 2 Rz 258 und Rz 262). Eine solche liegt allerdings mit dem Anfall abnutzungsbedingter sowie altersbedingter Instandhaltungsarbeiten nicht vor.

Der Hinweis der Amtspartei dazu vermag daher deren Standpunkt nicht stützen; dieser ist auch nicht geeignet, die Relevanz der dargelegten Instandhaltungsaufwendungen für die zu entscheidende Frage abzusprechen“

Dieser Stellungnahme waren die darin erläuterten folgenden Anlagen beigelegt:

- Anlage 1: Kostenschätzung für anstehende Instandhaltungsarbeiten für das Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] laut eingeholten und beigelegten Angeboten mit einer Gesamtsumme iHv 157.361,54 € (brutto)
- Anlage 2: (bereits zuvor eingereichte) Kostenschätzung für anstehende Instandhaltungsarbeiten laut den Schätzungen des [Berufungswerber] (Gesamtsumme: 133.062,72 € brutto)
- Anlage 3: Angebot Firma [Baumeister] betreffend Baumeisterarbeiten iHv 2.716,80 € (brutto)
- Anlage 4: Angebot Firma [Maler] betreffend Malerarbeiten iHv 8.289,84 € (brutto)
- Anlage 5: Angebot Firma [Fensterbauer] betreffend Fensterbauarbeiten Wohnhaus iHv 31.589,83 € (brutto)
- Anlage 6: Angebot Firma [Fensterbauer] betreffend Nebengebäude iHv 8.176,56 € (brutto)

- Anlage 7: Angebot Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] betreffend Schwarzdeckerarbeiten iHv 2.593,20 € (brutto)
- Anlage 8: Angebot Firma [Tischler] betreffend Tischler- und Zimmereiarbeiten iHv 5.340 € (brutto)
- Anlage 9: Angebot Firma [Zimmerer] betreffend Zimmereiarbeiten iHv 29.400 € (brutto)
- Anlage 10: Angebot Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] betreffend Spengler- und Dachdeckerarbeiten Wohnhaus iHv 24.505,32 € (brutto)
- Anlage 11: Angebot Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] betreffend Spengler- und Dachdeckerarbeiten Nebengebäude iHv 7.694,64 € (brutto)
- Anlage 12: Angebot Firma [Schwarzdecker/Spengler/Dachdecker] betreffend Heizungsarbeiten iHv 23.892 € (brutto)
- Anlage 13: Übersichtsplan betreffend die jeweiligen Orte der konkreten Erhaltungsaufwendungen
- Anlage 14: Aufmaßskizzen der Scheune, des Haupthauses und der Garage auf der gegenüberliegenden Straßenseite
- Anlage 15: 20 Bilder betreffend den Zustand der Dächer, Fenster und Fassaden
- Anlage 16: Eine Auswahl von acht (bereits aktenkundigen) Bildern betreffend den Bauzustand des Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] zum Bewertungsstichtag (vgl Anlage 4 der Stellungnahme vom 2. April 2013)
- Anlage 17: Vom Pächter unterfertigte Bestätigung betreffend Kostentragung Versicherungsaufwand vom 10. Mai 2013
- Anlage 18: Vom Pächter unterfertigte Zusammenstellung betreffend Mietzahlungen für die Monate Jänner 2006 bis Mai 2013 vom 10. Mai 2013
- Anlage 19: adaptierte Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021), aktualisiert um die Erhaltungsaufwendungen laut den eingeholten Angeboten und Ansatz des bereits in der früheren Stellungnahme beschriebenen Mittelwertes der fiktiven Anschaffungskosten, welche nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtverlust iHv 87.033,47 € auswies.

Nach Übermittlung dieser Stellungnahme des Berufungswerbers an die Abgabenbehörde erster Instanz, äußerte sich diese hierzu mit Schreiben vom 24. Mai 2013 wie folgt:

„Zu Seite 2:

Die iZd Erörterung vorgelegte Kostenschätzung sollte wie jede Schätzung einigermaßen nachvollziehbar und plausibel sein. Aufgrund fehlender Ermittlungs- bzw

Dokumentationsunterlagen iZm den angesetzten Positionen bzw. Beträgen, konnte die vorgelegte Kostenschätzung nicht nachvollzogen werden.

Keine Relevanz sollte nach Ansicht der Behörde der berufliche Werdegang des Erstellers der Kostenschätzung auf die Aussagekraft der Schätzung haben, sofern die Kostenschätzung nachvollziehbar dokumentiert und plausibel ist. Die Anforderungen an eine Schätzung sind auch in jenen Fällen zu erfüllen, wo Berufungswerber und Kostenschätzer identisch sind und mitunter Interessensgegensätze fehlen bzw. beide ein und dasselbe Ziel verfolgen.

Zu Seite 3ff:

Im Zusammenhang mit den Instandhaltungsarbeiten wird Folgendes angemerkt:

Es sind natürlich je nach Alter und Zustand des Gebäudes laufend oder in regelmäßigen Abständen Instandhaltungsarbeiten erforderlich, um eine wirtschaftliche Nutzung daraus sicherzustellen.

Aufgrund der iZd Erörterungsgespräches vorgelegten Unterlagen (Fotos, Kostenschätzung, Zuordnung der Fotos zu den Gebäudeteilen) war nach Ansicht der Behörde die Schätzung (nochmals betrachtet weisen die Fotos vom Hauptgebäude inkl Dach, aber auch von der Fassade keine sichtbar gravierenden Schäden auf) nicht nachvollziehbar und plausibel.

Mittlerweile legte man weitere Fotos (diese Fotos können dem verpachteten Gebäude zugeordnet werden) von Fassade und Dach (weist mehr oder weniger starke Roststellen auf, vermutlich aber keine Stellen die durchgerostet sind und die Dachhaut undicht machen) vor. Der BW ließ auch Angebote/Kostenvoranschläge zu den div Instandhaltungsarbeiten durch ortsansässige Handwerksbetriebe erstellen, woraus sich die zu den Positionen angesetzten Beträge (ein auf die privaten Gebäudeteile entfallender Anteil wurde ermittelt, aber leider nicht nachvollziehbar) ermitteln lassen.

Zur Feststellung von Seite 7, zweiter Absatz, weiß ich aus eigener Erfahrung, dass, je nach Ausmaß des Rostbefalles, der komplette Austausch eines Blechfalzdaches nicht erforderlich bzw sinnvoll ist. Zum Beispiel kann dies durch Abschleifen der Roststellen und entsprechender Behandlung bzw neuen Anstrich durchaus über Jahrzehnte verhindert werden. Ein Einbau einer Hinterlüftungsebene erscheint natürlich nur bei einem kompletten Dachaustrausch sinnvoll.

Hinsichtlich der zum Pachtvertrag gehörigen Gebäudeteile verweise ich auf die mit dem Pächter aufgenommene Niederschrift vom 11.4.2013. Ebenso hinsichtlich der vom Pächter bezahlten Mieten. Die Mieteingänge wurden für 2007 gemeinsam mit Herrn (Pächter) aufgrund der vorgelegten Bankeingänge ermittelt. Für die Folgejahre legte er eine Aufstellung über die bezahlten Beträge vor.

Hinsichtlich des Versicherungsaufwandes wird auf das Protokoll iZm dem Telefonat vom 12.4.2013 verwiesen.

Zu Berechnung Schätzwert Vergleichsobjekt:

Im Betriebsprüfungsbericht sowie den Stellungnahmen vom 26.1.2007 (Vorlageantrag), vom 11.1.2013 und 12.4.2013 sind die ermittelten fiktiven Anschaffungskosten iHv EUR 131.900,- inkl Nebenkosten (Ertragswert) schlüssig und nachvollziehbar dargelegt worden und entsprechen nach Ansicht des FA für diese Liegenschaft auch den tatsächlichen Marktverhältnissen in [Liegenschaftsgemeinde]. Durch das Vergleichsobjekt (Nachbargrundstück) wurden die Ergebnisse der Ertragswert- u Sachwertermittlung bestätigt.

Als realitätsfremd und die tatsächlichen Verhältnisse ignorierend, müssen die Bewertungsergebnisse des BW betrachtet werden.

Die Argumentation hinsichtlich der angesetzten Mieten für die Ermittlung des Rohertrages ist mittlerweile widersprüchlich oder will man sich an frühere Argumente zu diesem Thema nicht

mehr erinnern können. Dieses Thema wurde bereits in der Stellungnahme zum Vorlageantrag des BW erörtert:

,In den Absätzen 5 u 6 zu Seite 2 im Ergänzungsanbringen werden ganz allgemein zukünftige Erträge bei optimaler Nutzung u Bewirtschaft iZm Investitionsüberlegungen angeführt, eine Konkretisierung anhand von Berechnungen bzw näheren Darlegungen für diese Liegenschaft fehlt jedoch u dies deshalb, da der Agpfl iZm der Liegenschaft (ehemals landwirtschaftl genutzte Gebäude/jetzt Wohnhaus mit Gästezimmer) eine optimale Nutzung u Bewirtschaftung sicherstellen konnte u daraus auch den optimalen Ertrag erzielt. Dass für den Mietgegenstand der optimale Ertrag erzielt werden konnte bzw erzielt wird, geht aus den Erläuterungen zur Überschussrechnung 2002 zu 2.1. Objekt [Liegenschaftsbezeichnung], erster Satz im letzten Absatz und auch aus dem Schreiben (Stellungnahme hinsichtlich Prognoserechnung) vom 12.10.2004 Seite 2 zu Mietobjekt [Liegenschaftsbezeichnung] (... da ein höherer Mietzins in absehbarer Zukunft auf Grund der bereits guten Vermietung nicht wahrscheinlich erscheint.) hervor.

Dass seit Vermietungsbeginn bis dato die Pacht unverändert blieb, weist auch auf die Tatsache hin, dass höhere Pachtzinse durch laufende Indexanpassungen für diese Liegenschaft in [Liegenschaftsbezeichnung] nicht immer durchsetzbar sind.

Wie schon in der Stellungnahme vom 11.1.2013 angeführt, entspricht die Anwendung des Durchschnittspreises lt Immopreisspiegel für den [Liegenschaftsbezirk] nicht den tatsächlichen Gegebenheiten für diese Liegenschaft.

,Der Immopreisspiegel für den [Liegenschaftsbezirk] stellt lediglich einen Durchschnittspreis von Transaktionen dar, wobei davon ausgegangen werden kann, dass dem Raum [Liegenschaftsgemeinde] mangels entsprechender Verkäufe nur eine untergeordnete Rolle (aufgrund der Siedlungsstruktur/weniger Wohnungen, mehr Einfamilienhäuser) für die Durchschnittswertermittlung im [Liegenschaftsbezirk] zukommt.'

Prognoserechnung

Im Zusammenhang mit den in der Prognoserechnung angesetzten künftigen Instandhaltungskosten fehlt eine Erläuterung dahingehend, weshalb die Summe der Angebote zuzügl der angesetzten Zuschläge auf 5 Jahre verteilt wurde. Nach Ansicht des FA handelt es sich bei den Maßnahmen teilweise (ungefähr EUR 55.000,- entspricht rd. 47 % d Nettoschätzkosten ohne Zuschläge) um Instandsetzungen (Fensterbauer, Zimmerer/Dachhinterlüftung) und wären zwingend auf 10 Jahre verteilt abzusetzen.

Zudem ist nach Ansicht des FA in der Prognoserechnung mit Ausführung der Maßnahmen auf jeden Fall der Ansatz eines höheren Pachtzinses angebracht (in der Prognoserechnung wurde die Pacht um EUR 2.750,- entspricht 5% von EUR 55.000,- angesetzt).

Aufgrund der beiliegenden Prognoserechnung kommt das FA auch unter der Annahme, dass die geschätzten Maßnahmen in den nächsten Jahren tatsächlich in diesem Ausmaß ausgeführt werden, zu dem Ergebnis, dass es sich aus heutiger Sicht bei der Tätigkeit um eine Einkunftsquelle handelt.

Möglicherweise ist es aber angebracht, über das Ergebnis der Entscheidung vorläufige Bescheide zu erlassen.“

Dieser Äußerung legte das Finanzamt eine adaptierte Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021) bei, worin die vom Berufungswerber durch Angebote begründeten Erhaltungsaufwendungen iHv 131.000 € (abgerundet und netto, inklusive der Zuschläge für Kalkulationsreserve und Baukoordination) differenziert behandelt wurden. Zum Einen wurde ein Anteil iHv 69.430 € (53 %) als Instandhaltungsaufwand qualifiziert und zur Gänze im Jahr 2014 als Werbungskosten berücksichtigt und zum Anderen ein Anteil iHv

61.570 € (47 %) als Instandsetzungsaufwand qualifiziert und beginnend mit dem Jahr 2014 in Zehntelbeträgen (6.157 €), somit bis zum Jahr 2021 zu 8/10 als Werbungskosten berücksichtigt. Weiters wurden ab dem Jahr 2014 erhöhte Mieteinnahmen iHv 15.830 € (brutto) angesetzt. Am Ende des absehbaren Zeitraumes wies diese Prognoserechnung des Finanzamtes einen Gesamtüberschuss der Einnahmen iHv 41.045,57 € aus.

Auf entsprechende Nachfrage der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte das Finanzamt mit, dass laut neuerlicher telefonischer Rücksprache mit dem Pächter, dieser die Kosten für den Versicherungsaufwand, wie auch im Pachtvertrag festgehalten, zu übernehmen habe. Laut Angaben des Pächters habe dieser aus finanziellen Gründen in einigen Jahren die Prämie schuldig bleiben müssen. Die Schuld bestehe laut seinen Angaben aber nach wie vor. Im Übrigen habe er die bisher bezahlten Prämien nicht bar bezahlt, sondern direkt auf ein Konto der Versicherung eingezahlt.

Zudem übermittelte das Finanzamt auf Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, die in der Niederschrift des Finanzamtes mit dem Pächter vom 11. April 2013 angesprochenen Aufstellungen des Pächters betreffend seine Pachtzahlungen sowie eine vom Finanzamt erstellte Übersicht über die vorgenommenen, nachgeholteten und noch offenen Pachtzahlungen.

Weiters übermittelte das Finanzamt eine hinsichtlich der bezahlten Mieteinnahmen aktualisierte Prognoserechnung für den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021), worin ein aktualisierter Gesamtüberschuss der Einnahmen iHv 42.681,94 € ausgewiesen wurde.

Die eingebrachte Äußerung des Finanzamtes vom 24. Mai 2013 wurde samt der unter einem übermittelten sowie der gesondert nachgereichten Unterlagen wiederum an den Berufungswerber weitergeleitet und dieser um Stellungnahme hierzu, insbesondere zu den Punkten Versicherungsaufwand und Mieterträge, Mieterhöhung ab/nach Durchführung der Erhaltungsarbeiten sowie Trennung der Erhaltungsarbeiten in Instandhaltung und auf 10 Jahre aufzuteilende Instandsetzungen ersucht.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2013 äußerte sich der Berufungswerber unter Beilage weiterer sechs Anlagen wie folgt:

„Versicherungsaufwand

Es wird der Sachverhalt bestätigt, wonach gemäß Punkt III. des Pachtvertrages vom 01.10.2002 der Verpächter die Kosten für eine „Feuer-, Haftpflicht- sowie Wasserrohrbruchversicherung“ zu tragen hat.

Unstrittig ist der Umstand, dass der Pächter im Zeitraum 2002 bis 2011 dieser Zahlungsverpflichtung nachweislich nur in drei Jahren nachgekommen ist.

Weiters ist die rechtliche Situation korrekt festgehalten, wonach Herr [Berufungswerber] die nicht entrichteten Prämienzahlungen vom Pächter einfordern kann. Dabei sind allerdings die zivilrechtlichen Verjährungsfristen zu beachten.

Unabhängig von dieser rechtlichen Situation, sind weiters auch die faktischen Umstände bedeutend: Denn wie der Behörde bekannt ist, wird der Pachtzins vom Pächter teilweise nicht fristgerecht und teilweise auch nicht in der vereinbarten Höhe entrichtet. Der Pächter ist immer wieder mit der Bezahlung des Pachtzinses im Rückstand. Diese Tatsache hat auch Herrn [Berufungswerber] veranlasst, keinerlei Eintreibungsmaßnahmen hinsichtlich der nicht vergüteten Prämienzahlungen gegenüber dem Pächter zu setzen, um das bestehende Pachtverhältnis nicht zu gefährden.

Weiters ist beachtlich: Auch wenn der Pächter grundsätzlich Willens ist, die ausstehenden Versicherungsprämien zu vergüten, ist eine solche Rückvergütung auf Grund der finanziellen Möglichkeiten des Pächters nicht wahrscheinlich und daher auch in der vorgelegten Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden. Diesbezüglich wird auf den Umstand verwiesen, wonach der Pächter in einem Zeitraum von elf Jahren nachweislich nur in drei Jahren seiner Verpflichtung zur Tragung des Versicherungsaufwandes nachgekommen ist und die finanzielle Situation sich im Vergleich zu den vergangenen Zeiträumen beim Pächter nicht verändert hat. Bei der unverändert zu unterstellenden Pachtsituation kann daher davon ausgegangen werden, dass die Versicherungsprämien von Herrn [Berufungswerber] als Verpächter weiterhin zu tragen sein werden. Dies ist dementsprechend auch in der vorgelegten Planrechnung so vorgesehen.

Abschließend ist dazu anzumerken: Ob der Versicherungsaufwand mit geschätzt rund € 470,00 jährlich in den folgenden Perioden zur Gänze vom Pächter getragen oder wie in der Vergangenheit mit wenigen Ausnahmen vom Verpächter bezahlt wird, hat wegen der geringen Höhe keinen Einfluss auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhalts. Die von der Amtspartei dazu geführte Diskussion vermag daher in keiner Weise deren Rechtstandpunkt zu stützen und Sachverhaltsumstände aufzuzeigen, die wesentlichen wären, um die vorliegende Vermietungstätigkeit als einkommensteuerrechtlich relevante Einkunftsquelle beurteilen zu müssen.

Mieterträge

Gemäß der übermittelten Korrespondenz hat die Amtspartei die gemeinsam vom Pächter und Verpächter erstellte Auflistung aller geleisteten Pachtzahlungen vom 10.05.2013 nach unserem Verständnis offensichtlich in Frage gestellt. Der Verpächter hat daher neuerlich Kontakt mit dem Pächter aufgenommen und ist mit diesem die gemeinsam am 10.05.2013 erstellte Liste im Detail durchgegangen.

Verpächter und Pächter haben dabei folgendes festgestellt:

- In der per E-Mail am 23.05.2013 an den UFS mit Schreiben vom 22.05.2013 übermittelten Prognoserechnung wurde im Jahr 2009 irrtümlich eine Pachteinnahme mit einem Betrag von € 190,00 und nicht mit € 1.090,00 aufgrund eines Übertragungsfehlers erfasst.
- In der Zusammenstellung vom 10.05.2013 für das Jahr 2012 ist Herrn [Berufungswerber] bei der Abstimmung mit dem Pächter ein Übernahmefehler eine Pachteinnahme betreffend unterlaufen. Es wurde einmal anstatt einer Pachteinnahme in Höhe von € 1.090,00 lediglich eine Pachteinnahme in Höhe von € 590,00 in die Aufstellung übernommen.

Diese beiden Ausfertigungsfehler wurden in der in der Anlage 1 angeschlossenen Prognoserechnung bereinigt.

In der Anlage 2 finden Sie die Dokumentation über die Abstimmung der Pachtzahlungen zwischen Pächter und Verpächter unterfertigt mit Datum 07.06.2013 mit den entsprechenden Berichtigungen gemäß den vorhergehenden Ausführungen.

In der Anlage 3 ist ergänzend eine Erklärung des Pächters und des Verpächters vom 07.06.2013 dazu angeschlossen. In dieser Erklärung stellen der Pächter und der Verpächter klar, dass die Differenzen zwischen den von Herrn [Pächter] aufgestellten Listen zu den Pachtzahlungen im Vergleich zur gemeinsam erstellten Liste vom 10.05.2013 auf eine unterschiedliche Betrachtungsweise zurückzuführen sind: Denn Herr [Pächter] hat seine Aufstellungen nach dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Zugehörigkeit und nicht nach dem Zufluss- Abflussprinzip zusammengestellt. Dies ist aus der Anlage 4 über die Aufstellung der Pachtzahlungen des Pächters für das Jahr 2009 und aus der Anlage 5 über die Aufstellung der Pachtzahlungen des Pächters für das Jahr 2012 ersichtlich. So hat beispielsweise der Pächter drei im Jänner 2010 geleistete Beträge dem Jahr 2009 und einen Betrag im Februar 2013 geleisteten Betrag dem Jahr 2012 zugeordnet. Diese Aufstellungen sind nach unserer Information der Amtspartei bekannt; denn diese wurden vom Pächter unmittelbar Herrn [Prüfer] zur Verfügung gestellt.

Abschließend ist festzuhalten: Die Behörde konnte mit ihren aufwendigen Erhebungen zu diesem Sachverhalt in keiner Weise Umstände aufzeigen, die für die ertragsteuerliche Beurteilung der Vermietungstätigkeit entscheidungsrelevant wären. Unabhängig davon hätte die Behörde die Differenzen aufgrund der Ausfertigungs- und Übernahmefehler sowie aufgrund der unterschiedlichen Betrachtungsweise der Zusammenstellungen der Pachtzahlungen im Zuge ihrer intensiven Ermittlungsarbeit bereits selbst aufklären können. Sofern daher die Ausführungen der Behörde zu diesem Punkt darauf gerichtet waren, die Glaubwürdigkeit der Aussagen von Herrn [Berufungswerber] in Frage zu stellen, ist dies nicht gelungen.

Mieterhöhung ab beziehungsweise nach Durchführung der Erhaltungsarbeiten

Die in naher Zukunft anstehenden Erhaltungsarbeiten sind darauf gerichtet, das Objekt insgesamt vermietbar zu halten. Warum die Behörde bei einem unveränderten Pachtverhältnis mit dem bestehenden Pächter nach Abschluss der Erhaltungsarbeiten eine Pachterhöhung von € 2.750,00 jährlich für durchsetzbar hält, ist nicht nachvollziehbar: Denn der Pächter ist derzeit schon nicht in der Lage, pünktlich die bisher nicht an den Index angepasste Pacht in voller Höhe und pünktlich zu bezahlen. Im Gegenteil: Der Pächter ist nachweislich immer wieder mit Zahlungen im Rückstand und ist auch nicht in der Lage, die von ihm zu tragende Prämie für die Gebäudeversicherung zu begleichen.

Die von der Amtspartei angesetzte Pachterhöhung steht zudem im Widerspruch zu ihrer eigenen Ausführung auf Seite 2 der Stellungnahme vom 24.05.2013. Dort führt die Amtspartei wörtlich aus: „Dass seit Vermietungsbeginn bis dato die Pacht unverändert blieb, weist auch auf die Tatsache hin, dass höhere Pachtzinse durch laufende Indexpassungen für diese Liegenschaft in [Liegenschaftsbezeichnung] nicht immer durchsetzbar sind.“

Diese Feststellung ist zudem insoweit zu berichtigen, als seit Beginn des Pachtverhältnisses im Jahr 2002 und damit seit zwölf Jahren keine Indexanpassung durchgeführt worden ist.

Es ist daher entgegen der Auffassung der Behörde auch nach Umsetzung diverser Erhaltungsaufwendungen ein unveränderter Pachtzins der Prognoserechnung zugrunde zu legen.

Trennung Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen

Nach den Ausführungen der Amtspartei fehle eine konkrete Erläuterung, warum die anstehenden Kosten für Erhaltungsaufwendungen auf fünf Jahre verteilt wurden.

Dazu wird wie folgt Stellung genommen: Nachdem Herr [Berufungswerber] auf Grundlage gutachterlicher Stellungnahmen von einer im Vergleich zur Finanzbehörde deutlich höheren Abschreibungsbasis ausgeht und bei Zugrundelegung dieser Abschreibungsbasis die Vermietungstätigkeit als Liebhähertätigkeit beurteilt werden muss, sollte durch das Aufzeigen der anstehenden Erhaltungsarbeiten ergänzend dargelegt werden, dass es auch bei einem deutlichen Absenken der Abschreibungsbemessungsgrundlage es zu keiner Änderung

der Beurteilung kommen kann und unverändert die Werbungskosten die Einnahmen weit übersteigen.

In einer adaptierten Prognoserechnung (Anlage 6) wurden unabhängig davon gemäß den Ausführungen der Amtspartei die Aufwendungen für den Fensteraustausch sowie für die Dachsanierung auf zehn Jahre verteilt angesetzt. Dabei wurde im Detail nicht analysiert, ob bestimmte Kostenbestandteile davon abweichend als sofort absetzbarer Erhaltungsaufwand angesetzt werden müssten. Es wurde vereinfachend pauschal insgesamt von Instandsetzungsaufwendungen ausgegangen.

Auch bei Berücksichtigung einer allfälligen Verteilungspflicht bestimmter Aufwendungen kann mit der Vermietungstätigkeit insgesamt kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt werden. Die Amtspartei kann daher auch mit diesem Hinweis ihren Standpunkt nicht stützen. Die Vermietungstätigkeit ist auch bei Verteilung bestimmter Sanierungsaufwendungen auf zehn Jahre unverändert als Tätigkeit einzustufen, die einkommensteuerrechtlich nicht relevant ist.

Angemessenheit der Erhaltungsarbeiten

Sofern die Ausführungen der Amtspartei in ihrer Stellungnahme vom 24.05.2013 zu den Erhaltungsarbeiten so verstanden werden müssen, dass diese aus den vorgelegten Unterlagen und insbesondere dem Fotomaterial als nicht angemessen zu beurteilen wären, wird auf die Besichtigung des Objektes durch Herrn [Prüfer] insbesondere im Anschluss an das Erörterungsgespräch und daher nach Vorlage des Fotomaterials am 11.04.2013 verwiesen. Denn hätte das Fotomaterial die Sachverhaltsumstände nicht wahrheitsgetreu dargestellt, hätte Herr [Prüfer] dies auf Grund der Besichtigung vor Ort konkret aufzeigen können. Widersprüche zu den tatsächlichen Verhältnisse im Vergleich zum vorgelegten Fotomaterial wurden jedoch von der Behörde nicht aufgezeigt. Die Ausführungen der Amtspartei sind daher nicht nachvollziehbar.

Was den Hinweis zur fehlenden Nachvollziehbarkeit der Kürzung des Aufwandes hinsichtlich eines ertragsteuerlich nicht relevanten Privatanteils betrifft, so wird auf die detaillierten Angebote und die Ortskenntnis des Herrn [Prüfer] verwiesen. Da sich dieser intensiv mit dem Umfang der vom Pachtvertrag umfassten Gebäudeteile auseinandergesetzt hat, hätte eine Verbindung der Aufwandskürzung mit der privat genutzten Doppelgarage auch von der Amtspartei hergestellt werden können.

Konkret wurde der privat veranlasste Aufwand wie folgt ermittelt:

- Der Aufwand für Malerarbeiten wurde um die auf die Garage entfallende Fläche von 32 m² anteilig gekürzt.
- Das Angebot des Fensterbauers umfasst auch drei Fenster für die privat genutzte Garage. Der Aufwand dafür wurde in der Folge im Umfang von 3/14 gekürzt.

Verkehrswert des Mietobjektes

Nach Auffassung der Behörde seien „als realitätsfremd und die tatsächlichen Verhältnisse ignorierend“ die Bewertungsergebnisse des Beschwerdeführers zu betrachten. Diesbezüglich wird wie folgt Stellung genommen:

Die Bewertungsgutachten wurden von gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellt. Ein Bewertungsgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen „als realitätsfremd und die tatsächlichen Verhältnisse ignorierend“ zu bezeichnen, ist als eine unsachliche Äußerung zurückzuweisen. Es sei an dieser Stelle daher noch einmal in Erinnerung gebracht, dass

- ein Bewertungsgutachten von Herrn [GutachterII], gerichtlich beeideter Sachverständiger für Hochbau, Tiefbau, autorisierter Experte des Verbandes der Versicherungsunternehmen Österreichs und Zivilingenieur für Hochbau, sowie

- zwei Gutachten vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Bausachverständigen Bmst. [GutachterI] vorgelegt worden sind.

Diesbezüglich wird auf die Anlagen zum Schreiben vom 20.07.2012 verwiesen.

Die Amtspartei meint weiters, die Argumentation der Beschwerdeführung sei hinsichtlich des erzielbaren Rohrertrages widersprüchlich. Diesbezüglich wird auf die Grundrisspläne des Objektes verwiesen (siehe dazu Anlage zum Schreiben vom 20.07.2012). Daraus ist ersichtlich: Das Objekt verfügt beispielsweise im Erdgeschoss und im Obergeschoss über eine Wohnnutzfläche von jeweils 136,5 m². Das Obergeschoss verfügt dabei über sieben Zimmer. Bei einer Vermietung zur Nutzung durch eine Familie kann bei einer derartigen Zimmeraufteilung auch nur jener Ertrag erwirtschaftet werden, der bei einer passenden Raumaufteilung verrechnet und der von einer Familie auch aufgebracht werden kann. Unter diesem Aspekt ist die Vermietung an eine Familie mit einem monatlichen Betrag von € 1.090,00 als gut vermietet zu beurteilen.

Bei der Bewertung eines Mietobjektes sind allerdings die zur Verfügung stehenden Nutzflächen und der mit diesen Nutzflächen erzielbare Ertrag bei optimaler Nutzung relevant. Handelt es sich jedoch nicht um ein Ertragsobjekt, dann ist der Wert eines Mietobjektes nach anderen Methoden zu schätzen. In Betracht kommt dann zum Beispiel die Vergleichswertmethode oder aber auch der Substanzwert. Diesbezüglich wird insbesondere auf die Ausführungen im Schreiben vom 20.07.2012 unter Punkt 2. verwiesen. Hier sei noch ergänzend darauf aufmerksam gemacht: Bereits eine Geschossfläche im Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] umfasst eine Wohnnutzfläche, die im Regelfall derzeit geförderte Einfamilienreihenhäuser nicht erreichen. Der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten für das Objekt [Liegenschaftsbezeichnung] samt Nebengebäude mit einem Betrag von EUR 146.900,00 kann daher den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht werden. Dies wurde bereits durch die Einholung einer Einschätzung des am Markt erzielbaren Veräußerungspreises für dieses Objektes durch die [ImmobilienmaklerGmbH] nachgewiesen (siehe dazu Anlage 3 zum Schreiben vom 20.07.2012). Auch die vorgelegten Gutachten und Nachweise über die Marktverhältnisse bestätigen dies.“

Diesem Schreiben wurden die folgenden sechs Anlagen beigelegt:

- Anlage 1: Prognoserechnung über den absehbaren Zeitraum von 20 Jahren (2002 bis 2021) mit Berichtigung der in der vorstehend zitierten Stellungnahmen erwähnten Ausfertigungsfehler, welche nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes einen Gesamtüberschuss der Werbungskosten iHv 86.106,24 € auswies
- Anlage 2: Dokumentation der in der Stellungnahme beschriebenen, vom Berufungswerber und vom Pächter unterfertigten Korrektur der tatsächlichen Pachtzahlungen
- Anlage 3: Erklärung zu Pachteingängen wie in der Stellungnahme dargestellt
- Anlage 4: Pachtaufstellung Pächter 2009 wie in der Stellungnahme beschrieben
- Anlage 5: Pachtaufstellung Pächter 2012 wie in der Stellungnahme beschrieben
- Anlage 6: Prognoserechnung wie in der Anlage 1, adaptiert um eine differenzierte Behandlung des Erhaltungsaufwands, wie in der Stellungnahme beschrieben, wonach die Baumeisterarbeiten, die Malerarbeiten, die Schwarzdeckerarbeiten, die Tischler- und Zimmerarbeiten sowie die Heizungsarbeiten als Instandhaltungsaufwendungen behandelt und in den Jahren 2014 bzw 2015 bzw 2017 als Werbungskosten berücksichtigt

wurden. Die Fensterbauarbeiten, die Dachhinterlüftung und die Spenglerarbeiten wurden demgegenüber als Instandsetzungsaufwendungen behandelt und in Zehntelbeträgen ab dem Jahr 2015 bzw 2016 als Werbungskosten berücksichtigt. Nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes wurde solcherart ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten iHv 47.577,16 ausgewiesen.

Nach Übermittlung dieser Stellungnahme des Berufungswerbers an das Finanzamt, teilte dieses am 25. Juni 2013 mit, dass zum Wesentlichen bereits Stellung bezogen wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Mit Einantwortungsurkunde vom 6. Mai 2002 wurde der Berufungswerber Hälfteneigentümer neben seiner Mutter bezüglich einer Liegenschaft an der Adresse [Liegenschaftsadresse], (in Folge: Objekt „[Liegenschaftsbezeichnung]“). Die Liegenschaft unterlag bislang der Eigennutzung und wurde nicht vermietet.

Die Mutter des Berufungswerbers hat den auf sie entfallenden Anteil an der Einkunftsquelle an ihren Sohn, den Berufungswerber, übertragen.

Mit Pachtvertrag vom 1. Oktober 2002 wurde vom Berufungswerber die Liegenschaft „[Liegenschaftsbezeichnung]“ samt dem darauf befindlichen Wohnhaus und Nebengebäuden erstmalig verpachtet. Das Pachtverhältnis ist unverändert aufrecht.

In den Streitjahren 2002 bis 2004 – wie auch in den Folgejahren – wurde die Verpachtungstätigkeit im Zuge der Abgabe der Steuererklärungen seitens des Berufungswerbers weder als einkommensteuerbar noch als umsatzsteuerbar behandelt.

Der Berufungswerber beantragte den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung des gegenständlichen Gebäudekomplexes zur Bemessung der entsprechenden Absetzung für Abnutzung.

Die fiktiven Anschaffungskosten des abschreibbaren gegenständlichen Gebäudekomplexes (Wohngebäude samt Nebengebäude) werden von der Abgabenbehörde zweiter Instanz iHv 473.620 € festgestellt. Es gelangt ein AfA-Satz von 2% zur Anwendung.

Der Entscheidung wird im Wesentlichen die vom Berufungswerber im Verfahren zuletzt vorgelegte Prognoserechnung idF vom 17. Juni 2013 zugrunde gelegt, jedoch mit der

Maßgabe, dass der vom Berufungswerber errechnete Mittelwert als Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung durch den vorhin genannten Schätzwert der Abgabenbehörde zweiter Instanz ersetzt wird, sowie die seitens des Berufungswerbers für die Jahre ab 2012 angenommenen Schätzwerte betreffend Buchhaltungsaufwand und Aufwand für Büromaterial auch für die Jahre 2004 bis 2011 angesetzt werden.

Nach der solcherart von der Abgabenbehörde zweiter Instanz adaptierten Prognoserechnung ergibt sich für die verfahrensgegenständliche Vermietungstätigkeit in einem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren, beginnend mit dem Jahr 2002 (Jahr des Beginns der Verpachtung) und endend mit dem Jahr 2021 kein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Der Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen beträgt nach 20 Jahren im Jahr 2021: 94.923,96 €.

Die adaptierte Prognoserechnung stellt sich wie folgt dar:

			2002 Istwerte	2003 Istwerte	2004 Istwerte	2005 Istwerte	2006 Istwerte	2007 Istwerte	2008 Istwerte	2009 Istwerte	2010 Istwerte	2011 Istwerte
EINNAHMEN:												
Einnahmen brutto			3.269,97	13.079,88	12.590,00	13.570,01	13.080,00	12.580,00	12.490,00	11.700,00	13.870,00	11.990,00
Einnahmen netto			2.972,70	11.890,80	11.445,45	12.336,37	11.890,91	11.436,36	11.354,55	10.636,36	12.609,09	10.900,00
Summe Einnahmen			2.972,70	11.890,80	11.445,45	12.336,37	11.890,91	11.436,36	11.354,55	10.636,36	12.609,09	10.900,00
WERBUNGSKOSTEN:												
Instandhaltungsaufwand			-	-	-	-	972,97	2.967,97	-	-	842,71	-
Abschreibung laut Anlageverzeichnis; AfA-Satz: 2%			4.736,20	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40
Zehntelabsetzung adaptiert			-	-	-	-	-	-	5.073,63	-	-	-
Zinsen und Geldverkehrsspesen			-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sachversicherungen			-	466,54	402,00	-	345,32	352,17	424,17	-	424,17	459,31
Buchhaltungsaufwand			-	756,25	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Büromaterial			111,82	192,63	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00
sonstiger Betriebsaufwand			64,25	53,55	65,10	2.697,53	220,66	-	-	-	58,97	58,97
Summe Werbungskosten			4.912,27	-10.941,37	-10.489,50	-12.719,93	-11.561,35	-13.342,54	-15.520,20	-10.022,40	-11.348,25	-10.540,68
Überschuss Einnahmen / Werbungskosten			-1.939,57	949,43	955,95	-383,56	329,56	-1.906,17	-4.165,65	613,96	1.260,84	359,32
ERGEBNISSE KUMULIERT			-1.939,57	-990,14	-34,19	-417,74	-88,18	-1.994,35	-6.160,00	-5.546,04	-4.285,20	-3.925,88

		2012 Planwerte	2013 Planwerte	2014 Planwerte	2015 Planwerte	2016 Planwerte	2017 Planwerte	2018 Planwerte	2019 Planwerte	2020 Planwerte	2021 Planwerte
EINNAHMEN:											
Einnahmen brutto		12.980,00	12.680,00	13.080,00	13.080,00	13.080,00	13.080,00	13.080,00	13.080,00	13.080,00	13.080,00
Einnahmen netto		11.800,00	11.527,27	11.890,91	11.890,91	11.890,91	11.890,91	11.890,91	11.890,91	11.890,91	11.890,91
Summe Einnahmen		11.800,00	11.527,27	11.890,91							
WERBUNGSKOSTEN:											
Instandhaltungsaufwand		1.813,68	1.813,68	9.853,32	10.812,77	9.157,78	31.456,98	9.157,78	9.157,78	9.157,78	9.157,78
Abschreibung laut Anlageverzeichnis; AfA-Satz: 2%		9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40	9.472,40
Zehntelabsetzung adaptiert		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Zinsen und Geldverkehrsspesen		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Sachversicherungen		459,31	470,00	470,00	470,00	470,00	470,00	470,00	470,00	470,00	470,00
Buchhaltungsaufwand		350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00	350,00
Büromaterial		200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00	200,00
sonstiger Betriebsaufwand		300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00	300,00
Summe Werbungskosten		-12.595,39	-12.606,08	-20.645,72	-21.605,17	-19.950,18	-42.249,38	-19.950,18	-19.950,18	-19.950,18	-19.950,18
Überschuss Einnahmen / Werbungskosten		-795,39	-1.078,81	-8.754,81	-9.714,26	-8.059,27	-30.358,47	-8.059,27	-8.059,27	-8.059,27	-8.059,27
ERGEBNISSE KUMULIERT		-4.721,27	-5.800,07	-14.554,89	-24.269,15	-32.328,42	-62.686,88	-70.746,15	-78.805,42	-86.864,69	-94.923,96

Beweiswürdigung:

Zu diesen Sachverhaltsfeststellungen gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung faktiver Anschaffungskosten ist eine solche Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen (zB

VwGH 5.10.1988, [87/13/0075](#); VwGH 21.10.1993, [92/15/0079](#); VwGH 27.1.1994, [92/15/0127](#); VwGH 20.7.1999, [98/13/0109](#); VwGH 17.10.2001, [2000/13/0157](#); VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#); VwGH 26.6.2007, [2004/13/0122](#)).

Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Vorgaben sind für einen solchen Akt der Schätzung die allgemein geltenden Vorschriften der Bundesabgabenordnung, zumal die von der Rechtsprechung zu [§ 184 BAO](#) erarbeiteten Grundsätze maßgeblich. Dementsprechend hat das erklärte Ziel jeder Schätzung zu sein, eine im konkreten Einzelfall größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit zu erreichen. Dies auf Grundlage umfassender Sachverhaltsermittlung, einer ausreichenden Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen der Verfahrensparteien unter Wahrung des Parteiengehörs und einer nachvollziehbaren Begründung des Schätzungsergebnisses (vgl VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#); VwGH 31.5.2006, [2002/13/0073](#) mwN; VwGH 26.6.2007, [2004/13/0122](#)).

Darauf abstellend hat der Verwaltungsgerichtshof zur Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten mehrere Wertermittlungsmethoden – ungeachtet erkennbarer Präferenz für die Methode der Ertragswertermittlung – als zulässig und tauglich befunden (zB VwGH 21.10.1993, [92/15/0079](#); VwGH 31.5.1994, [91/14/0098](#); VwGH 17.10.2001, [2000/13/0157](#); VwGH 19.3.2002, [97/14/0034](#)). Insbesondere als Kontrolle und erforderlichenfalls Korrekturhilfe einer allein vom Ertragswert ausgehenden Schätzung vermögen andere Wertermittlungsmethoden einen wertvollen Beitrag zur Gewährleistung des erklärten Schätzungsziels zu leisten (vgl VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#)).

Im Laufe des Verfahrens sah sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz mehreren Schätzungen der fiktiven Anschaffungskosten des abschreibbaren Gebäudekomplexes auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft gegenüber, welche allesamt in der obigen Darstellung des Verwaltungsgeschehens wiedergegeben wurden.

Im Einzelnen waren dies (in chronologischer Reihenfolge) erstens, die Schätzung des aufgrund seiner Ausbildung als fachkundig zu bezeichnenden Berufungswerbers iHv 581.000 €, welcher eine Baukostenschätzung samt entsprechenden nutzungs- und zeitbedingten Abschlägen sowie einen Vergleich mit Marktpreisen für Immobilien in der gegenständlichen Gemeinde vornahm und seine Schätzung durch eine Stellungnahme eines Immobilienmaklers zum möglichen erzielbaren Verkaufspreis unterlegte. Zweitens, das vom Berufungswerber vorgelegte Privatgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Bausachverständigen und Baumeisters ([GutachterI]), welcher zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten den Verkehrswert des Gebäudekomplexes zum 1.1.2003 iHv gerundet 542.000 € feststellte. Hierbei erfolgte nach Vornahme eines Befundes (insbesondere durch eine Besichtigung, der Einsichtnahme in den Bauakt und der Erhebung der

Vergleichspreise) eine Wertermittlung sowohl nach dem Sachwert als auch nach dem Ertragswert. Für das abschließende Ergebnis wurde eine Gewichtung Sachwert zu Ertragswert im Verhältnis 1 : 3 vorgenommen. Drittens, die im Bericht über die durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung dargestellte Berechnung, wonach die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudekomplexes iHv 146.900 € ermittelt wurden. Die Berechnung wurde allein anhand der Ertragswertmethode unter Hinweis auf Kranewitter, 4. Aufl, vorgenommen (Gebäudeertragswert mal entsprechendem Vervielfältiger), wobei auf die im Streitzeitraum tatsächlich erzielten Mieteinnahmen abgestellt wurde. Viertens, die zweite gutachterliche Stellungnahme des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Bausachverständigen und Baumeisters [GutachterI], in welcher der Wert des Gebäudekomplexes iHv gerundet 555.000 € für den Bewertungszeitraum 2002/2003 ermittelt wurde. Hierbei wurde die Wertermittlung auf Basis der Richtpreise pro m³ Raum („Berechnung mittels umbautem Raum“) unter Vornahme von Abschlägen ua für Alterswertminderung durchgeführt. Und schließlich fünftens, das vom Berufungswerber vorgelegte umfangreiche Privatgutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen für Hoch- und Tiefbau ([GutachterII]), welcher den Verkehrswert des Gebäudekomplexes zum Bewertungsstichtag 1.10.2002 iHv 543.200 € ermittelte. Hierzu wurde auf Grundlage umfassender Feststellungen zum Befund des Objektes und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Realitätenmarkt wiederum eine zweifache Bewertung, sowohl nach dem Boden- und Bauzeitwert (Sachwertverfahren), als auch nach dem kapitalisierten Zinsertrag (Ertragswertverfahren) durchgeführt. Zur Ermittlung des abschließenden Ergebnisses wurde eine Gewichtung Sachwert zu Ertragswert nach Naegeli (A+B / 2) vorgenommen.

Die vom Berufungswerber übermittelten Privatgutachten stellen zwar keine Gutachten iSd [§ 177 BAO](#) dar, sind jedoch als (sonstige) Beweismittel gem [§ 167 Abs 2 BAO](#) zu würdigen (vgl VwGH 27.8.1990, [89/15/0149](#)). Hierbei ist auch (mit-)zuberücksichtigen, dass es sich bei den beiden Erstellern der Privatgutachten um (fachlich einschlägige) gerichtlich beeidete Sachverständige handelt.

Die Beweiskraft eines Sachverständigen-Gutachtens kann ua durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht. Wird jedoch vorgebracht, das Gutachten stehe mit den Erfahrungen der in Betracht kommenden Wissenschaft im Widerspruch, so muss diese Behauptung durch das Gutachten eines anderen Sachverständigen unter Beweis gestellt werden; eine bloße gegenteilige Behauptung genügt nicht (vgl VwGH 27.9.1983, [82/11/0130](#); VwGH 16.10.1986, [85/16/0102](#))

Gemäß [§ 177 Abs 1 BAO](#) ist dem Verfahren ein Sachverständiger zwingend beizuziehen, wenn die Aufnahme eines Beweises durch einen Sachverständigen notwendig wird. Dies ist der Fall,

wenn die Erfahrung und das Fachwissen der entscheidenden Behörde zur Beantwortung von im Verfahren auftauchenden und zu lösenden Fachfragen nicht ausreichen. Verfügt die Behörde selbst aber über das nötige Fachwissen, besteht keine Verpflichtung, Sachverständige heranzuziehen (vgl VwGH 24.11.1993, [91/13/0199](#); VwGH 25.10.1995, [93/15/0119](#)).

Vor diesem Hintergrund ist erstens festzuhalten, dass es keinen Verfahrensmangel der Abgabenbehörde erster Instanz darstellt, wenn sie keinen gerichtlich beeideten Sachverständigen zum (Gegen-)Beweis der strittigen Bewertungsfrage herangezogen hat, sondern aufgrund des bei der Behörde vorhandenen Fachwissens diese Frage selbst gelöst hat; zweitens, dass im Laufe des Verfahrens von beiden Verfahrensparteien sachliche Kritikpunkte gegen den Standpunkt der jeweiligen anderen Seite vorgebracht wurden; dass allerdings drittens, weder die von Seiten des Berufungswerbers im Verfahren vorgebrachten (gutachterlich begründeten) Schätzungen, noch die von Seiten der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommene Schätzung, in solch einer offenkundigen Art und Weise den Denkgesetzen oder der allgemeinen Lebenserfahrung widersprechen, welche deren Berücksichtigung im Zuge der von der Abgabenbehörde zweiter Instanz gem [§ 167 Abs 2 BAO](#) vorzunehmenden Beweiswürdigung ausschlösse.

Abstellend darauf, dass nach der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten mehrere Wertermittlungsmethoden als zulässig und tauglich befunden wurden, dabei aber eine Präferenz für die Methode der Ertragswertermittlung erkennbar ist und aufgrund der unterschiedlichen Gewichtung des Ertragswertes in den einzelnen verfahrensgegenständlichen Schätzungen (Berufungswerber selbst: 0%, [GutachterI] I: 75%, [GutachterI]: II 0%, [GutachterII]: 50% und das Finanzamt: 100%), gelangte die Abgabenbehörde zweiter Instanz im Zuge ihrer Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass im konkreten Fall eine gleichwertige Kombination der fünf Schätzungsmethoden und –ergebnisse einen sachgerechten Wert der fiktiven Anschaffungskosten zu liefern vermag. Dies deswegen, weil dadurch der auch vom Verwaltungsgerichtshof angesprochene Kontroll- und Korrekturzweck anderer Bewertungsmethoden gegenüber einer ausschließlich am Ertragswert orientierten Wertermittlung bestmöglich berücksichtigt wird (vgl *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, § 16 Abs 1 Z 8, Tz 9.4; *Doralt/Mayr*, § 6 Tz 109) und solcherart das erklärte Ziel jeder Schätzung (der fiktiven Anschaffungskosten), namentlich eine im konkreten Einzelfall größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit zu erreichen, erfolgsversprechend verwirklicht werden kann (VwGH 17.10.2001, [2000/13/0157](#); VwGH 26.6.2007, [2004/13/0122](#); vgl auch *Jakom/Laudacher*, EStG 2013, § 6 Rz 178).

In diesem Sinne wurde der Mittelwert der fünf verfahrensgegenständlichen Wertansätze für den Gebäudekomplex (somit jener des Berufungswerbers iHv 581.000 €, jener des [GutachterI] in seinem ersten Gutachten iHv 542.000 €, jener der Abgabenbehörde erster Instanz iHv 146.900 €, jener des [GutachterI] in seinem zweiten Gutachten iHv 555.000 € und schließlich jener des [GutachterII] iHv 543.200 €) mit einem Betrag iHv 473.620 € berechnet und dieser Wert gem [§ 167 Abs 2 BAO](#) der obigen Sachverhaltsfeststellung betreffend die fiktive Anschaffungskosten des Gebäudekomplexes und Bemessungsgrundlage der AfA zugrunde gelegt.

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2013 übermittelte der Berufungswerber der Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Sachverständigengutachten vom 25. September 2013 zum technischen Bauzustand des gegenständlichen Gebäudekomplexes zum 1. Oktober 2002 von Bmstr. [GutachterI]. In diesem wurde die Nutzungsdauer des Gebäudekomplexes mit 50 Jahren ermittelt. Da dieses Gutachten die von der einschlägigen Rechtsprechung geforderte Auseinandersetzung mit dem technischen Bauzustand des Gebäudekomplexes erbrachte, konnte gemäß [§ 167 Abs 2 BAO](#) auf den Gebäudekomplex ein AfA-Satz von 2% angewendet werden (vgl VwGH 17.12.2003, [2001/13/0277](#); VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#) und VwGH 20.12.2006, [2002/13/0112](#), jeweils mwN), zumal auch die Abgabenbehörde erster Instanz im Verfahren immer von einem AfA-Satz von 2% ausging.

Mangels tatsächlicher vollständiger Vorlage(möglichkeit) der entsprechenden Kleinbetragsrechnungen für den Zeitraum 2004 bis 2011 durch den Berufungswerber, war der Buchhaltungsaufwand und der Aufwand für Büromaterial für diesen Zeitraum seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu schätzen. Da gegen die diesbezüglichen vom Berufungswerber für den Zeitraum ab 2012 angesetzten Schätzwerte im Verfahren keine grundsätzlichen Bedenken aufkamen, konnten diese Beträge (Buchhaltungsaufwand iHv 350 € / Jahr und Aufwand für Büromaterial iHv 200 € / Jahr) auch für die Jahre 2004 bis 2011 übernommen werden, zumal diese in relativer Hinsicht unter jenen Schätzwerten liegen, welche von der Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer letzten Prognoserechnung vom 12. April 2013 hierfür angesetzt wurden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt, ist die Frage, ob eine Tätigkeit objektiv geeignet ist, auf Dauer Einnahmenüberschüsse zu erzielen, eine Tatfrage, welche in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl zB VwGH 23.9.2010, [2006/15/0318](#); VwGH 25.4.2013, [2010/15/0107](#)). Diese Frage hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz auf Grundlage der von ihr adaptierten Prognoserechnung in der dbzgl obigen Sachverhaltsfeststellung verneint. Hierbei ist festzuhalten, dass die im Zuge der Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz seitens des Berufungswerbers ins Treffen geführten Erhaltungsaufwendungen allesamt durch Angebote von Professionisten glaubhaft gemacht

wurden. Soweit die Abgabenbehörde erster Instanz (nicht zuletzt in der Niederschrift über den durchgeführten Erörterungstermin) darauf verweist, dass die Instandhaltungs- bzw Instandsetzungsarbeiten im vorgebrachten Umfang tatsächlich nicht im Streitzeitraum bzw bis zum Erörterungstermin (2013, 11. Jahr der Vermietung) angefallen sind, wird übersehen, dass es für die Beurteilung einer fraglichen Liebhabereittätigkeit – bei gleicher Bewirtschaftungsart – nicht darauf ankommt, wann bestimmte Aufwendungen innerhalb des von der [LVO](#) vorgegebenen absehbaren Zeitraumes anfallen, sondern lediglich, ob diese im absehbaren Zeitraum von 20 bzw 23 Jahren anfallen werden und insofern in einer realitätsnahen rechtsprechungskonformen Prognoserechnung Eingang finden müssen oder nicht (vgl VwGH 20.9.2006, [2005/14/0093](#)).

Rechtliche Würdigung:

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz über die vorliegende Berufung rechtlich erwogen:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG in der für den vorliegenden Fall maßgeblichen Fassung vor dem Schenkungsmeldegesetz 2008 (BGBl I 2008/85, gem § 124b Z 146 lit c leg cit erstmalig anwendbar auf Übertragungen nach dem 31. Juli 2008) war für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung bei unentgeltlichem Erwerb eines Gebäudes grundsätzlich der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag waren jedoch stattdessen die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9 leg cit) anzusetzen. Ein solcher Antrag wurde im vorliegenden Fall gestellt, weshalb die Absetzung für Abnutzung des übertragenen Gebäudekomplexes anhand seiner fiktiven Anschaffungskosten zu bemessen war.

Nach § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG in der für den vorliegenden Fall maßgeblichen Fassung vor dem AbgÄG 2012 (BGBl I 2012/112, nunmehr lit d leg cit) konnten bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt(e) das Gesetz iSd [§ 167 Abs 1 BAO](#) die Vermutung auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs 3 Z 6 EStG genannten Einkunftsart dient, 66,6 Jahre und nicht weniger beträgt. Die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines technischen Sachverständigengutachtens zum Bauzustand zu erbringen ist (zB VwGH 17.12.2003, [2001/13/0277](#); VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#) und VwGH

20.12.2006, [2002/13/0112](#), jeweils mWN). Da ein solches schlüssiges Gutachten im Verfahren vorgelegt wurde, war eine Nutzungsdauer von 50 Jahren (AfA-Satz iHv 2%) anzunehmen.

Gemäß [§ 1 Abs 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#) 1993 idF BGBl II 1999/15 (in Folge: [LVO](#)) ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten. Gemäß [§ 1 Abs 2 vorletzter Satz LVO](#) kann die Annahme von Liebhaberei nach Maßgabe des [§ 2 Abs 4 LVO](#) ausgeschlossen sein.

Gemäß [§ 2 Abs 4 LVO](#) liegt bei Betätigungen gemäß [§ 1 Abs 2 LVO](#) Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des [§ 1 Abs 2 Z 3 LVO](#) gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Auf Basis der obigen Sachverhaltsfeststellungen, wonach der Berufungswerber mit seiner Vermietungstätigkeit in dem absehbaren Zeitraum von 20 Jahren keinen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen vermag, ist die Vermietungstätigkeit einkommensteuerrechtlich als Liebhabereitfähigkeit gemäß [§ 1 Abs 2 Z 3 LVO](#) zu beurteilen.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2002 bis 2004 werden daher in Stattgabe der verfahrensgegenständlichen Berufungen insofern abgeändert, als die Vermietungstätigkeit des strittigen Objektes [Liegenschaftsbezeichnung] keine Einkunftsquelle darstellt und infolgedessen die damit zusammenhängenden (positiven bzw negativen) Überschüsse aus der Einkommensermittlung der Jahre 2002 bis 2004 auszuscheiden sind.

Weiters sind den verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2002 bis 2004 die, nach Abschluss entsprechender Rechtsmittelverfahren mittlerweile formell rechtskräftig festgestellten, Ergebnistangentialen des Berufungswerbers aus gemeinschaftlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der letztgültigen Fassung zugrunde zu legen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Salzburg, am 11. November 2013