

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Wolfgang Nemec in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Intercura Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH, Bösendorferstraße 2, 1010 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 23. Oktober 2008, betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem beiliegenden Berechnungsblatt Einkommensteuer 2007 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

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

Entscheidungsgründe

Das Verfahren begann vor dem 1.1.2014 und damit vor Installierung des nunmehr zuständigen Bundesfinanzgerichts (BFG). Der angefochtene Bescheid wurde vom im Spruch angeführten Finanzamt (FA, nunmehr: belangte Behörde = bel. Beh.) erlassen und die dagegen erhobene Berufung (nunmehr: Beschwerde) noch dem damaligen Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt. Daher werden in der Darstellung des Verfahrensgang noch die damaligen Behörden FA und UFS genannt.

Verfahrensgegenständlich ist das Vorliegen einer Vermietungstätigkeit im Jahr 2007, wobei die betroffene Eigentumswohnung bereits vor Finden eines Mieters – und damit ohne tatsächliche Vermietung – im folgenden Jahr 2008 verkauft wurde. Zuvor wurde die vom Beschwerdeführer (Bf.) im Schenkungsweg erworbene Wohnung von ihm selbst als Familienwohnsitz verwendet. Weiters strittig ist die Ermittlung der Gebäude-Afa.

a) Verfahren FA

Mit Schreiben an das FA vom **17. Dezember 2007** (Dauerbelege Seite 3) gab der Bf. durch seine steuerliche Vertretung an, er beantrage die Zuerkennung einer Steuernummer, da er **ab 2007** Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele.

Mit **elektronischer Erklärung vom 15. Juli 2008** gab der Bf. erstmalig für das **Jahr 2007** betreffend die unentgeltlich erworbene Eigentumswohnung in 1120 Wien, Ehrenfelsgasse 14/7, folgende negative Einkünfte (nur Ausgaben) aus Vermietung und Verpachtung an:

Erklärung Bf.:	€	€
fiktive Anschaffungskosten	182.003,00	
Afa		-2.065,00
übrige Werbungskosten		-1.242,99
negative Einkünfte V+V		-3.307,99

Das FA wies im **Vorhalt vom 30. Juli 2008** (Akt 2007 Seite 3) darauf hin, dass der Bf. erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt habe und ersuchte um Nachreichung von Unterlagen bzw. Belegen. Wie seien die fiktiven Anschaffungskosten ermittelt worden? Gebe es ein Gutachten? Wann sei die Liegenschaft unentgeltlich erworben worden und wie? Es werde um Vorlage der Verträge ersucht. Ab wann werde vermietet? Um Vorlage der Mietverträge werde ersucht. Eine Prognoserechnung, ab wann mit einem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu rechnen sei, sei vorzulegen.

Als Antwort gab der Bf. im **Schreiben vom 26. September 2008** (AS 5) an, die Liegenschaft sei am 6. November 2000 mittels Schenkung erworben worden. Der Bw. habe sich bemüht, die Wohnung "Ende 2007 Anfang 2008" zu vermieten. Um nachzuweisen, dass versucht worden sei, die Wohnung zu vermieten, werde auf einen Internetausdruck hingewiesen. "Mangels

erfolgreicher Vermietung" sei die Wohnung im **Juli 2008 verkauft** worden. Die Afa sei wie folgt ermittelt worden:

Laut Bf.:	€
Wohnung lt. Kaufvertrag	227.504,34
abzüglich 20% Grundanteil	-45.500,86
ergibt	182.003,48
davon 1,5% Afa	2.730,05
Küche lt. Rechnung	10.685,74
abzüglich Afa bisher 11/15	-7.836,20
ergibt	2.849,54"

"Wertansatz ca. € 2.800,00, Nutzungsdauer 2 Jahre"

Das FA erließ am **23. Oktober 2008** den **Einkommensteuerbescheid 2007** (AS 31ff), in dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit "0" angesetzt wurden. Zur Begründung führte das FA aus, die gegenständliche Wohnung sei im Juli 2008 verkauft worden. Zuvor sei an einen Makler ein Alleinvermittlerauftrag zwecks Vermietung erteilt worden. Dieser Auftrag habe von September 2007 bis Jänner 2008 gegolten. Im Februar 2008 sei der Auftrag insofern geändert worden, dass nicht mehr die **Vermietung** sondern der **Verkauf** der gegenständlichen Wohnung beabsichtigt worden sei. Nach Ansicht des FAes stelle die kurzfristige Maklertätigkeit keine ausreichende Maßnahme dar, um eine ernsthafte Vermietungsabsicht anzunehmen. Aus diesem Grund seien die geltend gemachten Ausgaben als steuerlich unbeachtliche Kosten der Vermögensanlage anzusehen und mangels Einkunftsquellencharakter nicht anzuerkennen.

In der dagegen erhobenen **Berufung vom 1. Dezember 2008** (AS 34f) wurde vorgebracht, der Bf. habe die Wohnung in Wien mit Schenkungsvertrag vom 6. November 2000 übertragen bekommen. Der Bw. habe dort gemeinsam mit seiner Frau bis August 2007 gewohnt. Danach sei die Familie an die jetzige Wohnadresse in Niederösterreich übersiedelt. Dieser

nunmehrige Wohnsitz, ebenfalls eine Eigentumswohnung, sei mit Kaufvertrag aus dem Dezember 2006 angekauft, in den Jahren 2006 und 2007 errichtet und im Sommer 2007 fertig gestellt worden. Zur Finanzierung seien neben Eigenmittel [und] einem [anderen] Grundstücksverkauf auch teilweise Fremdwährungskredite in Höhe von insgesamt rd. € 150.000,00 mit Laufzeiten bis zu 25 Jahren aufgenommen worden. Monatliche Rückzahlungsraten von insgesamt € 870,00 seien vereinbart gewesen, die durch Mieteinnahmen größtenteils gedeckt werden sollten. In der Folge sei ein Immobilienmakler beauftragt worden, die Liegenschaft in Wien mit einem Bruttomietzins von € 995,00 inkl. Betriebskosten zu vermieten, wobei bis Ende Jänner 2008 der Makler das alleinige Recht zur Vermittlung gemäß § 14 Maklergesetz gehabt habe. Dieses Recht sei Ende Jänner 2008 ausgelaufen, wobei sich am ursprünglichen Auftrag zu diesem Zeitpunkt nichts geändert habe. Die von der Behörde abgeleitete Änderung des Auftrages bei Auslaufen des Alleinvertretungsrechtes des Maklers sei nicht sachgerecht. Die Entscheidung des Wohnungsverkaufes sei daher nicht schon im Februar 2008 sondern erst wesentlich später gefallen. Der Makler habe im Jahr 2007 Besichtigungstermine ausschließlich zum Zwecke der Vermietung gehabt. Die Liegenschaft sei im Juli 2008 mit einem Verkaufserlös von rd. € 190.000,00 verkauft worden. Somit wäre eine Kreditaufnahme im Jahr 2007 bei Vorliegen einer Verkaufsabsicht durch den Bf. aus wirtschaftlicher Sicht unvorteilhaft gewesen und unterstreiche seine ernsthafte Vermietungsabsicht im Jahr 2007. Abgeleitet aus den obgenannten Ausführungen habe das gegenständliche Mietobjekt im Jahr 2007 eine Einkunftsquelle dargestellt.

Über Ersuchen des FAes teilte der **Makler im Schreiben vom 19. Mai 2009** (AS 43) mit, es habe ab Mitte September - nach Beauftragung mit der Vermittlung - eine Onlineschaltung des Objektes auf der Homepage des Maklers und auf anderen Medien gegeben, was einige Vermittlungsversuche bzw. Besichtigungen vor Ort in der Wohnung zu Folge gehabt habe. Leider sei es im Zeitraum bis zum 31. Jänner 2008 zu keiner erfolgreichen Vermittlung des Objektes Seitens des Maklers gekommen. Die erfolgten Besichtigungen bzw. Interessenten hätten sich - wie es oft bei Maklertätigkeiten üblich sei - nicht mit der genannten Wohnung identifizieren können und es sei aus diesem Grund zu keinem erfolgreichen Abschluss gekommen. Im Februar 2008 habe sich die Familie des Bf. nach längeren Gesprächen in der Familie und auch mit dem Makler dazu entschlossen, das Objekt zum Verkauf anzubieten. Auf Grund dieses Entschlusses sei es zu einem erneuten Vermittlungsauftrag an denselben Makler per 26. Februar 2008 zum Verkauf des Objektes gekommen. Dieser Vermittlungsauftrag habe zu einigen Besichtigungen durch Kaufinteressenten und zu einem Kaufvertragsabschluss mit 24. Juli 2008 geführt.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2009** (AS 56ff) mit der Begründung ab, Werbungskosten könnten nach ständiger Rechtsprechung des VwGH bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen erziele. Für die Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten würden allerdings

weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung noch der Umstand ausreichen, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften ins Auge fasse. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände müsse als klar erwiesen angesehen werden können. Das bedeute, dass die Vermietungsabsicht nach außen zum Ausdruck kommen müsse. Der Bf. sei seit Mitte August 2007 in Niederösterreich zum Hauptwohnsitz gemeldet, jedoch sei erst einen Monat später ein Makler mit der Vermittlung des Objektes in Wien beauftragt worden. Laut vorgelegtem Vertrag handle es sich dabei um einen Alleinvermittlungsauftrag (Maklervertrag) gemäß § 14 Maklergesetz zum Verkauf/Vermietung. Üblicherweise werde zur Vermeidung von Leerständen bzw. zur Verwirklichung von Vermietungsabsichten einmittlungsauftrag so frühzeitig wie möglich gestellt. Sowohl die Tatsache, dass mit der Suche nach Interessenten (zB. durch Beauftragung eines Maklers) nicht sofort nach Auszug aus der Wohnung in Wien bzw. schon davor begonnen worden sei, als auch der Umstand, dass es sich dabei um einen Alleinvermittlungsauftrag handle, der einer raschen Verwirklichung einer Vermietungsabsicht auf Grund der fehlenden Konkurrenz entgegenstehe, spreche gegen eine ernsthafte Absicht zur Erzielung von Mieteinnahmen. Der Umstand, dass eine Vermietung der Wohnung in Wien niemals stattgefunden habe, deutet ebenfalls darauf hin, dass von Beginn an keine Vermietungsabsicht vorgelegen sei. Der Alleinvermittlung sei am 15. September 2007 von den Eltern des Bf. in Auftrag gegeben worden und bis zum 31. Jänner 2008 befristet gewesen. Die Dauer des Alleinvermittlungsauftrages von dreieinhalb Monaten erscheine sehr kurzfristig und stelle zudem keine ausreichende Maßnahme dar, um eine ernsthafte Vermietungsabsicht zu erkennen. Im Rahmen eines neuerlichenmittlungsauftrags vom 26. Februar 2008 für die Wohnung in Wien sei es schließlich zum Abschluss eines Kaufvertrages am 24. Juli 2008 gekommen.

Im **Vorlageantrag vom 16. Oktober 2009** (AS 61ff) brachte der Bf. vor, er habe nicht erst mit der Erteilung des Alleinvermittlungsauftrages an den Makler begonnen, einen Mieter zu finden. Bereits davor sei die Vermietungsabsicht im Bekannten- und Kollegenkreis sowie bei den Miteigentümern kundgetan worden. Auf eine Anzeige, die der Bw. am schwarzen Brett seines Dienstgebers aufgehängt, Bekannten gezeigt und interessierten Miteigentümern zur Verfügung gestellt habe, werde verwiesen. Auf Grund seines zeitintensiven Jobs und der intensiven zeitlichen Belastung mit dem Bauträger und zahlreichen Handwerkern [gemeint: betreffend den neuen Wohnsitz in Niederösterreich] sei einem Makler, mit dem bereits die Eltern des Bf. positive Erfahrungen gemacht hätten, ein Alleinvermittlungsauftrag erteilt worden. Hierzu sei festzuhalten, dass Makler üblicherweise auf einem Alleinvermittlungsauftrag bestehen würden. Der Alleinvermittlungsauftrag sei jedoch auf 3,5 Monate befristet worden, um im Fall der Erfolglosigkeit einen anderen Makler beauftragen zu können. Bei der Suche nach einem Mieter sei erschwerend die Tatsache hinzugekommen, dass der vom Bauträger angegebene Fertigstellungstermin [der neuen Wohnung in

Niederösterreich] von ursprünglich März 2007 (unter Hinweis auf eine ergänzende Vereinbarung zum Bauträgervertrag) auf letztendlich August 2007 mehrmals verschoben worden sei. Die Verzögerung des Baufortschrittes könne sowohl durch ein Schreiben des Bauträgers vom Oktober 2006 als auch durch eine beispielhafte Mailkorrespondenz mit dem Bauträger vom Juli 2007 belegt werden. Erst nach Bekanntgabe des endgültigen Einzugsstermins in die neue Wohnung habe daher mit der intensiveren Suche nach einem Mieter begonnen werden können. Zur Finanzierung seien neben Eigenmittel und einem [anderen] Grundstücksverkauf auch teilweise Fremdwährungskredite in Höhe von insgesamt rd. € 150.000,00 mit Laufzeiten bis zu 25 Jahren aufgenommen worden. Monatliche Rückzahlungsraten von insgesamt € 870,00 seien vereinbart gewesen, die durch Mieteinnahmen größtenteils gedeckt werden sollten. Wäre der Verkauf der Wohnung von Beginn an geplant gewesen, hätte der Bf. statt der langfristigen Kredite ein Baukonto als Überbrückungshilfe für kurze Zeiträume genutzt, was von den Finanzierungskosten wesentlich günstiger gewesen wäre.

Die Liegenschaft [die berufsgegenständliche Wohnung] sei im Juli 2008 mit einem Verkaufserlös von rd. € 190.000,00 verkauft worden. Somit wäre eine Kreditaufnahme im Jahr 2007 bei Vorliegen einer Verkaufsabsicht durch den Bf. aus wirtschaftlicher Sicht unvorteilhaft gewesen und unterstreiche seine ernsthafte Vermietungsabsicht im Jahr 2007. Abgeleitet aus den obgenannten Ausführungen stelle das gegenständliche Mietobjekt im Jahr 2007 sehr wohl eine Einkunftsquelle dar.

b) Verfahren UFS

Im **Vorhalt vom 4. Februar 2011** und im Telefonat mit dem steuerlichen Vertreter am 14. Februar 2011 ersuchte der Referent den Bf. um Beantwortung folgender Fragen und Vorlage geeigneter Unterlagen:

- Vermietungsabsicht:

Warum sei die Mietersuche nur dreieinhalb Monate betrieben und der Mietzins nicht gesenkt worden, damit die Mietersuche erfolgreich sei? Im Grundbuch betreffend den neuen Wohnsitz in Niederösterreich sei ein Pfandrecht einer Bank über € 200.000,00 eingetragen. Der Bw. werde um Vorlage schriftlicher Beweise ersucht, aus denen ersichtlich sei, dass die neue Wohnung in Niederösterreich von Beginn an tatsächlich mit Fremdmittel finanziert worden sei (wie vom Bw. vorgebracht) und nicht mit dem Verkaufserlös der Wohnung in Wien.

- Werbungskosten:

In der elektronischen Einkommensteuererklärung 2007 vom 15. Juli 2008 habe der Bf. folgende Werbungskosten geltend gemacht:

	€	€
fiktive Anschaffungskosten	182.003,00	
Afa		-2.065,00
übrige Werbungskosten		-1.242,99
negative Einkünfte V+V		-3.307,99

Laut Schreiben des Bf. an das FA vom 26. September 2008 soll sich die Afa zusammensetzen wie folgt:

	€
Wohnung "laut Kaufvertrag"	227.504,34
20% Grundanteil	-45.500,87
ergibt	182.003,47
Afa 1,5%	2.730,05
Hälfte	1.365,03
Küche "laut Rechnung"	10.685,74
bisherige Afa 11/15	-7.836,21
ergibt	2.849,53
lt. Bf. Wertansatz für 2 Jahre	2.800,00

Afa für 1 Jahr	1.400,00
Hälfte	700,00
Afa Hälfte Gebäude	1.365,03
Afa 2007	2.065,03

Der Bf. werde ersucht, die **fiktiven Anschaffungskosten** der Wohnung "€ 227.504,34" nachzuweisen. Laut Kaufvertrag vom 24. Juli 2008 sei die Wohnung um € 192.500,00 verkauft worden. Wenn der Bf. für die Küche von einer "bisherigen Afa 11/15" ausgehe, sei anzunehmen, dass die Nutzungsdauer noch auf die restlichen vier Jahre anzusetzen sei. Diese (Mindest)Nutzungsdauer der Küche ergebe sich auch aus den vorliegenden Fotos. Die Afa der Küche für das 2. Halbjahr 2007 würde somit rechnerisch € 350,00 betragen.

€

Küche	2.800,00
Afa für 4 Jahre	700,00
Halbjahres-Afa 2007	350,00

Der Bf. wurde auch ersucht, die übrigen Werbungskosten des Jahres 2007 € 1.242,99 aufzuschlüsseln.

Der Bf. gab im **Antwortschreiben vom 21. Juni 2011** an:

- Vermietungsabsicht:

Da die Miethöhe nach einer Maklerauskunft auf Grund der tatsächlichen U-Bahn-Nähe und der teilweisen Möblierung (Vorzimmer, Bad, Küche und Essbereich) durchaus gerechtfertigt gewesen sei, sei keine Senkung des Mietzinses vorgenommen worden. Auf einen beiliegenden Auszug aus dem Immopreisspiegel aus dem Jahr 2007 werde verwiesen, daraus sei eine Miethöhe von € 5,50 pro m² ersichtlich. Bei 90 m² Wohnfläche plus 4 m² Balkon ergebe dies € 495,00 plus € 11,00 = € 506,00 zuzüglich Möblierung (z.B. Küche € 2.800,00 : 24 Monate = rd. € 117,00), dies ergebe rd. € 623,00 netto. Zum Nachweis der (teilweisen) Fremdfinanzierung der Wohnung in Mödling werde als Beilage 2 eine Aufstellung betreffend

die Mittelaufbringung, eine E-Mail des Bankbetreuers über die Finanzierungsmöglichkeiten (Beilage 3) sowie die Pfandurkunde (Beilage 4) und der Abstattungskredit (Beilage 5) übermittelt. Im Bereich der Mittelaufbringung werde bei der Aufstellung der Eigenmittel die Vermietung der Wohnung in Wien ausdrücklich erwähnt. Als Beilage 6 liege ein Nachweis über die erfolgten Zahlungen an den Bauträger für die Wohnung in Niederösterreich vor. Der Bw. habe sich bei der Mietersuche keinesfalls nur auf den beauftragten Makler verlassen. Vielmehr sei die zu vermietende Wohnung auf einem Aushang am Schwarzen Brett seines seinerzeitigen Dienstgebers beworben und auch über Mundpropaganda im gesamten Bekannten-, Nachbars- und Freundeskreis publik gemacht worden. Den Aushang sowie einen Auszug aus Mails, in denen im Bekanntenkreis Details und Informationen hinterfragt worden seien, würden als Beilage 7 übermittelt.

- Werbungskosten:

Die fiktiven Anschaffungskosten seien auf den Kaufvertrag (Beilage 8) zurückzuführen, mit dem die Eltern des Bf. die Wohnung am 12. Dezember 1994 erworben hätten. Die seinerzeitigen Anschaffungskosten hätten S 3,130.528,00 (€ 227.504,34) betragen. Der ursprüngliche Kaufvertrag sowie der Schenkungsvertrag seien dem FA bereits am 26. September 2008 vorgelegt worden. Der Kaufpreis sei nachvollziehbar, da vom ursprünglichen Kaufpreis Jahresabschreibung für 13 Jahre abzuziehen wären. Beim Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten sei eine Wertsteigerung auf Grund der nach 1994 durchgeführten U-Bahn-Anbindung unterstellt worden. Die übrigen Werbungskosten in Höhe von € 1.242,99, die in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 geltend gemacht worden seien, würden Betriebskosten betreffen. Als Beilage 9 werde die Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007 übermittelt. Das gegenständliche Mietobjekt habe somit im Jahr 2007 sehr wohl eine Einkunftsquelle dargestellt.

Im zweiten **Vorhalt (Fax) vom 30. November 2011** verwies der Referent betreffend Afa für unentgeltlich erworbene Gebäude auf die für das berufsgegenständliche Jahr 2007 geltenden Gesetzestext des § 6 Z 9 lit. b und § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ("Afa vom gesamten Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb oder auf Antrag von den fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes"). Dem Bf. wurde der Einheitswert zum letzten Feststellungszeitpunkt 1.1.1995 vor dem unentgeltlichen Erwerb durch den Bf. mit Schenkungsvertrag vom 6. November 2000 mitgeteilt:

€

Einheitswert gesamt 1.1.1995

202.393,00

Anteile Eltern 2 x 99/2044 (= berufungsgegenständliche Wohnung)	19.605,58
---	-----------

Der Referent wies darauf hin, dass die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs vom Bf. durch ein Gutachten nachzuweisen seien. Das FA habe den Bw. bereits mit Schreiben vom 30. Juli 2008 um Vorlage eines Gutachtens betreffend Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ersucht, ein solches sei vom Bf. jedoch nicht vorgelegt worden.

Da ein Ansatz der Afa aus fiktiven Anschaffungskosten nach dem Gesetzestext des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 nur auf Antrag des Steuerpflichtigen auf Grundlage eines schlüssigen Gutachtens möglich sei und der Bf. im vorliegenden Fall den Beweis durch Vorlage eines entsprechenden Sachverständigengutachtens nicht habe erbringen können, sei weder das FA noch der UFS [ab 1.1.2014: das BFG] verhalten, ein "Gegengutachten" oder ähnliches über fiktive Anschaffungskosten einzuholen. Es würde daher – mangels Gutachtens - betreffend Afa für die Wohnung beim letzten vor dem unentgeltlichen Erwerb verlauteten anteiligen Einheitswert für die gesamte Liegenschaft von € 19.605,58 bleiben. Der Bf. habe die Afa für das 2. Halbjahr 2007 begehrt.

Wohnung:	€
Einheitswert	19.605,58
Halbjahres-Afa 1,5%	-147,04

Betreffend geltend gemachter übriger Werbungskosten € 1.242,99 habe der Referent den Bf. mit Schreiben vom 4. Februar 2011 um Aufschlüsselung ersucht. Im Antwortschreiben vom 21. Juni 2001 habe der Bf. einzig angegeben, dieser Betrag würde Betriebskosten betreffen. Eine geforderte Aufschlüsselung, ein belegmäßiger Nachweis bzw eine nachvollziehbare Angabe des genauen Zeitraumes sei jedoch nicht erfolgt. Dem Bf. wurde die Möglichkeit zu einer schriftlichen Stellungnahme unter Beilage von Beweismittel eröffnet.

Im daraufhin erfolgten **Telefongespräch vom 5. Dezember 2011** gab der steuerliche Vertreter gegenüber dem Referenten an, bei den geltend gemachten (sonstigen) Werbungskosten von € 1.242,99 handle es sich um die Betriebskosten der Wohnung für 6 Monate. Dass für die Küche mangels Nutzung durch einen nicht gefundenen Mieter keine Afa zustehe, werde vom steuerlichen Vertreter akzeptiert.

Betreffend Gebäude-Afa führte der steuerliche Vertreter sinngemäß aus, nicht § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 (in der für das berufungsgegenständliche Jahr 2007 geltenden Fassung) sei

anzuwenden sondern laut EStR Rz 6438 der § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. d** EStG 1988, worauf auch Lenneis in Jakom, aaO, § 16 Tz 41 hinweise. Aus dem **Verkauf der Wohnung im Jahr 2008** um **€ 192.500,00** würden sich für das berufsgegenständliche Jahr 2007 die fiktiven Anschaffungskosten ergeben.

Im weiteren **Vorhalt vom 9. Jänner 2012** verwies der Referent darauf, dass gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden dürfe. Erlässe des BMF wie die Einkommensteuerrichtlinien würden mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine Gesetze darstellen. Nach ständiger Rechtsprechung seien in Erlässen geäußerte Rechtsansichten des BMF nicht verbindlich. Lenneis weise in Jakom, 1. Auflage 2008, § 16 Tz 14, zutreffend darauf hin, dass die lit. d des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 dem Gesetzeswortlaut nach nur entgeltliche Erwerbe umfasse. Der Bw. habe die Wohnung hingegen unentgeltlich aus einer Schenkung der Eltern vom 6. November 2000 erworben. Ein von Lenneis in Jakom, aaO, weiters angesprochener "Sinn der Bestimmung" sei vom Autor nicht näher ausgeführt worden. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 sei nur auf "angeschaffte und hergestellte" Wirtschaftsgüter anwendbar, § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 hingegen – wie im vorliegenden Fall – auf unentgeltliche erworbene Gebäude. Abschließend wurde um Erläuterung der fiktiven Anschaffungskosten laut Bw. € 192.500,00 ersucht.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 23. Jänner 2012** gab der Bf. an:

1. Die übrigen Werbungskosten € 1.242,99, die in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 geltend gemacht worden seien, würden Betriebskosten und "sonstige Kosten (Strom, etc.)" für die Monate Juli bis Dezember 2007 betreffen.

2. Die fiktiven Anschaffungskosten könnten laut "ESTR Rz 6438 § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 (Afa von fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung)" herangezogen werden. Diese Auslegung werde auch durch die EB's zum StruktAnpG 2006 unterstützt, da dort wörtlich festgelegt sei: "Die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung sind ungeachtet der Existenz tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen". Zur Ermittlung dieser fiktiven Anschaffungskosten diene im Wesentlichen die **Ertragswertmethode**. Gemäß Ertragswertermittlung ergebe sich für die verkaufte Liegenschaft ohne Garagenstellplatz folgender Wert:

	€
monatlicher Zins	506,00
Jahresmieteinnahmen	6.072,00

Bei einer Rendite von 3,5% ergebe sich ein Schätzwert von € 173.485,71. [Anmerkung: Der Bf. geht von einer "ewigen Rente" Jahresmiete € 6.072,00 : 3,5% = € 173.485,71 aus.] Neben der obgenannten Methode gebe es noch weitere mögliche Schätzungsmethoden. Gemäß Kommentar zur BAO von Christoph Ritz, 2. Auflage, Rz 12 zu § 184 werde angemerkt, dass jene Schätzungsmethode zu wählen sei, die im Einzelfall zur Erreichung des Zieles den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu komme, am geeignetsten erscheine. Jene Schätzungsmethode sei besser, die sich auf mehr weitgehend gesicherte Ausgangspositionen stützen könne. Als Ziel der Schätzung führe Ritz im obgenannten Kommentar in Rz 3 zu § 184 BAO an, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen. Somit könne der **zeitnahe Verkauf der Liegenschaft** als Grundlage für die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung als Einkunftsquelle herangezogen werden. Die Liegenschaft bestehe aus ca. 89,22 m² Wohnung + 4,06 m² Loggia, Garagenstellplatz und Kellerabteil. Der Garagenstellplatz könne nur im Schätzungswege ermittelt werden, wobei 2,5 m Breite und 5 m Länge angenommen würden. Dies ergebe 12,5 m². In Summe belaufe sich die verkaufte Fläche auf insgesamt 105,78 m². Die verkaufte Wohnung ohne Garagenstellplatz betrage 93,28 m². Bei einem **Verkaufspreis von € 192.500,00** ergebe dies einen Preis pro m² von € 1.819,81 [= 192.500,00 : 105,78]. Als Gesamtverkaufspreis ergebe sich somit € 1.819,81 x 93,28 m² = € 169.751,88. Davon der [richtig:] Grundanteil von 20% (€ 33.950,38) abgezogen, ergebe einen Gebäudeanteil von € 135.801,50. Dieser sei auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, die sich aus der Differenz von 67 Jahren zu 13 Jahren auf Grund der "Vornutzung" [Anmerkung: Vor der vorgebrachten Vermietung bewohnte der Bf. seine Eigentumswohnung privat.] ergebe, sohin 54 Jahre. Die jährliche Afa belaufe sich somit auf € 2.514,84.

Das **FA** führte in der – vom UFS auch dem Bf. zur Kenntnis gebrachten – **Mail vom 22. März 2012** aus, es vertrete weiterhin die Auffassung, dass die ernstliche Vermietungsabsicht im Fall des Bf. nicht hinreichend dokumentiert sei. Neben den bisher vom FA ins Treffen geführten Argumenten (bloß einmalige Beauftragung eines Maklers für einen Zeitraum von nur 4,5 Monaten, danach Aufgabe der Vermietungsabsicht) sei zusätzlich anzuführen, dass laut Internetrecherchen die vom Bw. ins Auge gefasste Monatsmiete (ohne Betriebskosten) von ca. € 700,00 (ohne Garagenstellplatz laut privater Anzeige AS 64, ebenso laut Vermittlungsvertrag Monatsmiete von € 995,00 inkl. ca. € 280,00 BK) nicht marktkonform [vom FA gemeint: zu hoch angesetzt, weil kein Mieter gefunden] gewesen sei. Laut Seite 19ff der im Auftrag des Zentralverbandes Industrieller Bauproduktehersteller im Jänner 2008 erstellten und im Internet publizierten Marktstudie "Spartenbezogene Entwicklung des Bauwesens/Sanierung" von Dr. Wolfgang Amann, Institut für Immobilien, Bauen und Wohnen GmbH, habe die durchschnittliche Wohnungsmiete im Jahr 2007 in Wien etwa € 7,00 pro m² ausgemacht. Aus einer ebenfalls im Internet auffindbaren Tabelle "Immopreisatlas" sei ableitbar, dass die berufsgegenständliche Wohnung in einem der billigsten Bezirke in Wien bezogen auf den Vergleich der Wohnungsmieten gelegen sei. Aus dieser Quelle sei auch

ersichtlich, dass die durchschnittliche Wohnungsmiete in diesem Bezirk noch im 4. Quartal 2010 erst bei knapp über € 7,00 pro m² liege. Gehe man unter Berücksichtigung dieser Preisverhältnisse von einer erzielbaren Miete von maximal € 6,00 pro m² für die berufsgegenständliche Wohnung im Jahr 2007 aus, so wäre eine realistische Wohnungsmiete ohne Betriebskosten von maximal € 540,00 erzielbar gewesen. In diesem Zusammenhang sei erwähnenswert, dass der Bf. selbst in seinem Schreiben an den UFS vom 23. Jänner 2012 im Zusammenhang mit der Ertragswertermittlung einen "monatlichen Zins" in Höhe von € 506,00 erwähne.

Daraus sei laut FA deutlich ersichtlich, dass der Bf. sich mit seinen Preisvorstellungen nicht an realistisch erzielbaren Marktmieten orientiert habe, sondern möglicherweise an der Höhe der monatlichen Rückzahlungsraten für den Kredit zur Anschaffung seiner neuen Eigentumswohnung in Niederösterreich. Der Bf. habe überhaupt nicht versucht, durch eine Reduzierung der Miete das Interesse potentieller Mietwerber zu erhöhen. Es sei bekannt, dass die Suche nach einem passenden Mieter vor allem in Gegenden mit einem hohen Angebot an Mietwohnungen durchaus zeitaufwändig sei und sich über mehrere Monate hinziehen könne. Diesen "langen Atem" habe der Bf. nicht aufgebracht. Es könne bei diesen Mietbedingungen und Umständen nach Auffassung des FAes nicht von einer Einkunftsquelle gesprochen werden und es erscheine nur allzu verständlich, dass daher konkrete Angaben über potentielle Wohnungswerber (unter Hinweis auf das Schreiben des Maklers vom 19. Mai 2009, AS 43) nicht hätten gemacht werden können.

Das vom Referent in einem Telefongespräch mit dem Vertreter des FAes ins Treffen geführte Argument der ansonsten nicht erforderlichen Kreditaufnahme für die Anschaffung der neuen Wohnung erscheine laut FA nicht stichhaltig, da auch bei sofortiger Veräußerungsabsicht eine Zwischenfinanzierung erforderlich gewesen wäre, da der Bf. ja an die Vertragsbedingungen und Zahlungstermine im Zusammenhang mit der Anschaffung seiner neuen Eigentumswohnung gebunden gewesen sei, jedoch wegen seines eigenen Wohnbedürfnisses die berufsgegenständliche Wohnung noch nicht veräußern habe können.

Zur Verhinderung von Gestaltungsmissbräuchen im Zusammenhang mit leerstehenden Wohnungen sei nach Auffassung des FAes in Fällen, in welchen es zu überhaupt keinen Mieteinnahmen gekommen sei, für den Einkunftsquellencharakter ein besonders strenger Maßstab anzulegen.

Der Bf. erwiderte im **Schreiben vom 7. Mai 2012:**

- Marktkonforme Miethöhe:

Gemäß Alleinvermittlungsauftrag seien die gegenständliche Wohnung und der Stellplatz Nr. 7 mit € 995,00 inkl. 10 % USt und Betriebskosten angeboten worden, wobei ca. € 280,00 auf die Betriebskosten entfallen würden. Dies daher (unter Hinweis auf ein Internetanbot), weil darin

die Heizungs- und Warmwasserkosten beinhaltet seien. Somit seien von € 995,00 Gesamtmiete € 280,00 in Abzug zu bringen. Dann würden € 715,00 verbleiben. Die Nettomiete für die Wohnung inkl. Stellplatz betrage somit rd. € 650,00. Wie im Internetanbot seitens des Immobilienmaklers dargestellt, sei die Küche komplett und hochwertig ausgestattet. Diese sei im Mietpreis miteinkalkuliert. Unter Berücksichtigung dieser Aspekte erreiche man die von der Behörde ermittelte durchschnittliche Wohnungsmiete in Wien Meidling. Weiteres werde bei der Durchschnittsbetrachtung nicht berücksichtigt, dass die Wohnung mit einem Abstellplatz, U-Bahn-Nähe und sehr guter Infrastruktur vermietet werden sollte. Die Miethöhe sei seitens des Fachmannes (Immobilienmakler) für diese Wohnung des Bf. als marktkonform bestätigt worden. Bei der Ermittlung von Ertragswerten könne naturgemäß nur der durchschnittliche Monatsmietzins als Berechnungsgrundlage herangezogen werden, da diese Berechnungen einen langfristigen Charakter hätten und kurzfristige Schwankungen somit unberücksichtigt bleiben müssten.

- Dauer der Vermietungsabsicht:

Für diese Beurteilung der Vermietungsabsicht müssten die außerhalb der Sphäre des Bf. liegenden Umstände mitberücksichtigt werden. Der Bf. habe bereits im Frühjahr 2007 mit der Werbung für das Vermietungsobjekt begonnen. Da sich jedoch die Fertigstellung des neu errichteten Gebäudes auf der Liegenschaft in Niederösterreich von Ende März 2007 auf endgültig Ende Juli 2007 verzögert habe, habe seitens des Bf. kein Vermittlungsauftrag bzw. Intensivierung der Vermietungstätigkeit der Liegenschaft in Wien vorgenommen werden können. Die bisherigen Erfahrungen des Bf. mit dem Errichter des Gebäudes [in Niederösterreich] seien so lehrreich gewesen, dass der Bf. aus Vorsichtsgründen sich erst im Laufe des September 2007 für einen Vermittlungsauftrag entschieden habe. Somit habe der Bf. beinahe ein Jahr mit unterschiedlicher Intensität die Liegenschaft in Wien zu vermieten versucht.

- Kreditaufnahme:

Betreffend diesen Punkt sei bemerkt, dass für die Liegenschaft in Niederösterreich ein Kredit mit einer Laufzeit von 25 Jahren aufgenommen worden sei, der pfandrechtig mit der Liegenschaft in Niederösterreich besichert gewesen sei. Die Tilgung sollte gemäß Planungsrechnung teilweise aus den Mieteinnahmen der Liegenschaft in Wien erfolgen. Dies sei durch die Unterlagen betreffend Finanzierung der Liegenschaft in Niederösterreich jedenfalls ersichtlich. Ein Hinweis auf einen Verkauf der Liegenschaft in Wien sei aus diesen Unterlagen jedenfalls nicht ableitbar. Die Aufnahme des langfristigen Kredites habe außerordentliche Zusatzkosten (Pfandrecht) verursacht, die sich der Bw. bei einer kurzfristigen Finanzierungsüberbrückung jedenfalls erspart hätte. Da auch beim Anlegen eines besonders strengen Maßstabes für die Beurteilung der Liegenschaft in Wien als

Einkunftsquelle eindeutig die Beweise auf das Vorliegen einer solchen hinweisen würden, sehe der Bf. keine Veranlassung, von seinem Berufsbegehren Abstand zu nehmen.

Über Ersuchen des Referenten legte der Bw. mit **Schreiben vom 4. Juni 2012** betreffend die neue Wohnung in Niederösterreich den Kauf- und den Bauträgervertrag vom 20. Dezember 2005 samt ergänzender Vereinbarung sowie ein Schreiben des Planungsbüros zur Feststellung des Baufortschrittes vor.

Der Bf. zog mit Schreiben vom 28. Februar 2014 die Anträge auf Senatszuständigkeit und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. behauptet eine Vermietungsabsicht für das Jahr 2007.

Die berufsgegenständliche Wohnung im 12. Bezirk in Wien (Meidling) wurde von den Eltern des Bf. mit Kaufvertrag vom **24. November 1994** um S 3,130.528,00 (= € 227.504,34) angeschafft und mit Schenkungsvertrag vom **6. November 2000** (AS 7ff) unentgeltlich an den Bw. übertragen. Laut Punkt IV des Schenkungsvertrages erfolgte die Besitzübergabe am **1. Oktober 2000**.

Laut Zentralregisteranfrage (AS 18) war der Bf. an der Adresse der gegenständlichen Wohnung in Wien vom **11. Oktober 1996** bis zum **17. August 2007** angemeldet, seit ebenfalls **17. August 2007** ist der Bf. an der Adresse seines nunmehrigen Wohnsitzes in Niederösterreich gemeldet.

Die Fertigstellung des neuen Wohnsitzes des Bf. in Niederösterreich erfolgte laut Korrespondenz des Bf. mit dem Bauträger **Ende Juli 2007** (AS 67).

Dem vom Bf. vorgelegten **E-Mailverkehr** ist zu entnehmen: Mit Mail vom **28. Mai 2007** teilte Frau Christine L. dem Bf. mit: "[...] wenn Sie möchten, könnten Sie mir eine Art Annonce für Ihre Wohnung schicken, die ich dann gerne an meine Freunde weiterleiten würde." Der Bf. antwortete mit Mail vom **31. Mai 2007**: ""[...] vielen Dank für Ihr Angebot. Über eine entsprechende Anzeige haben wir uns eigentlich gesagt noch keine konkreten Gedanken gemacht und keine Zeit gefunden diese zu erstellen. Ich übersende Ihnen aber gerne die Annonce mit genauen Angaben, sobald wir diese erstellt haben. Wir sind natürlich sehr daran interessiert "ordentliche Mieter" zu finden."" In einer Mail vom **25. Juni 2007** teilte Frau Ines S. dem Bw. mit, eine Freundin würde sich interessieren, die Wohnung anzumieten. In einer Mail vom **22. August 2007** an die Ehefrau des Bf. gab Frau Regine K. ua. an: "[...] Umzug gut überstanden? [...] Ab November kommt ein Kollege aus Kroatien, ein ganz ein netter, mit

seiner Familie nach Wien (langfristig). Wäre das interessant für euch? Wenn ihr vermieten wollt, könnt ihr mir Details (Preis, Grösse, Fotos, etc.) nennen. Er sucht bereits.... Bitte Garage aber an uns vermieten." In einer Mail vom **28. August 2007** an Frau Regine K. teilte der Bf. mit: "[...] wir haben ja meine Eltern mit der Vermietung der Wohnung beauftragt, die haben die Wohnung mal von einem Makler besichtigen lassen, der einen entsprechenden Mietpreis ermitteln wird. Das wäre einfach zuviel Streß für uns mit Wohnungsumzug und Geburt und da meine Eltern in Pension sind. [...]"

Mit schriftlichem Alleinvermittlungsauftrag vom **15. September 2007** (AS 22f) beauftragten die Eltern des Bf. ein Immobilienbüro mit der Suche eines Mieters für die Wohnung 89,22 m² und den Autoabstellplatz zu einem monatlichen Bruttomietzins € 995,00 inklusive Betriebskosten und Heizung. Dieser Alleinvermittlungsauftrag gemäß § 14 MaklerG war bis **31. Jänner 2008**, befristet.

Das Immobilienbüro schaltete auf seiner Website ein entsprechendes Inserat (AS 21) und hielt laut späterem Schreiben an das FA vom 19. Mai 2009 (AS 43) Besichtigungstermine ab.

Der Bf. brachte vor, er habe auch mit einer privaten Anzeige (AS 64) auf die Vermietung seiner Wohnung um Miete € 700,00 zuzüglich Betriebskosten ca. € 230,00 am schwarzen Brett seines Arbeitsplatzes, unter Bekannten und im Haus selbst aufmerksam gemacht. Der Bw. gab nicht an, zu welchem Zeitpunkt diese private Anzeige erfolgt sei, aus der Anzeige selbst ist ein Datum nicht ersichtlich.

Mit bereits genanntem Schreiben vom **17. Dezember 2007** gab der Bf. der bel. Beh. [dem FA] eine beabsichtigte Vermietungstätigkeit bekannt.

Eine Vermietung der Wohnung kam jedoch nicht zu Stande.

Laut Angaben des Maklers in seinem Schreiben an die bel. Beh. vom 19. Mai 2009 (AS 43) erteilte der Bf. nach erfolgloser Mietersuche per **26. Februar 2008** an ihn den Auftrag zum Verkauf der Wohnung, mit Kaufvertrag vom **24. Juli 2008** (AS 36ff) verkaufte der Bf. die Wohnung schließlich um **€ 192.500,00** ("Verlust" ohne Berücksichtigung der Inflation während 14 Jahren: rd. € 35.000,00).

€

Verkauf Bf. 2008	192.500,00
------------------	------------

Ankauf Eltern 1994	227.504,34
--------------------	------------

Differenz -35.004,34

Laut Kauf- und Bauträgervertrag vom **20. Dezember 2005** kauften der Bf. und seine Ehefrau Anteile an einer Liegenschaft in Niederösterreich, dem späteren neuen Wohnsitz, mit Wohnungseigentum an einer erst zu errichtenden 114,42 m² großen Wohnung mit mehreren Balkons und einem Abstellraum um gesamt € 407.000,00. Laut Punkt V des Vertrages waren eine Anzahlung € 122.100,00, die Grunderwerbsteuer € 14.245,00 und die gerichtliche Eintragungsgebühr € 4.070,00 binnen einer Woche ab Vertragsunterfertigung zu bezahlen und der Restbetrag € 284.900,00 bis spätestens **15. Jänner 2006** auf einem Anderkonto zu hinterlegen oder eine Bankgarantie beizubringen.

Laut einem vom steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 4. Juni 2012 vorgelegten undatierten Schreiben eines Planungsbüros erfolgte die Errichtung des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich zu folgenden Terminen:

Fertigstellung Rohbau und Dach	20.12.2006
Rohinstallationen	12.03.2007
Fertigstellung Fenster und Verglasung	20.12.2006
Bezugfertigstellung	06.08.2007

Der zuletzt per 1.1.1995 veröffentlichte erhöhte Einheitswert der Wohnung in Wien beträgt € 19.605,58 (= gesamt € 202.393,84 für Anteil der beiden Eltern zusammen 99/1022).

2. Rechtliche Beurteilung

- **Vermietungsabsicht:**

Nach ständiger Rechtsprechung reicht die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über eine bloße Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und hiebei sondiert wird, ob sich dieses günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Zu prüfen ist, ob die Absicht

der Vermietung des Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Im vorliegenden Fall ergibt sich die vom VwGH, siehe oben, geforderte bindende Vereinbarung aus dem Alleinvermittlungsauftrag an ein Immobilienbüro zur Findung eines Mieters für den Zeitraum **15. September 2007 bis 31. Jänner 2008**. Bezogen auf das **berufungsgegenständliche Jahr 2007** ist daher ab der bindenden Vereinbarung mit dem Makler für den **Zeitraum ab 15. September 2007 bis 31. Dezember 2007** von einer Vermietungsabsicht auf Grund klar erkennbarer Mietersuche auszugehen.

Dieser Zeitraum kann nicht früher (vor der Maklervereinbarung) angesetzt werden, da keine anderen bindende Vereinbarungen vorgelegt wurden. Aus den E-Mails des Bekanntenkreises ist eine eindeutige Vermietungsabsicht vor dem 15. September 2007 nicht ableitbar. Die Mails der anderen Personen stellen bloße Anfragen betreffend einer möglichen Vermietung dar, der Bf. gab dazu in seiner Mail vom 31. Mai 2007 selbst an, dass er sich über eine entsprechende Anzeige zu einer Mietersuche "noch keine Gedanken" gemacht habe.

Dass die bindende Vereinbarung des Alleinvermittlungsauftrages von den Eltern abgeschlossen wurde, schadet nicht der Annahme einer erkennbaren Vermietungsabsicht des Bf., da die Vermietung nur vom Wohnungseigentümer, somit dem Bf. hätte ausgeübt werden können. Glaubhaft ist daher die Aussage des Bf. in seiner E-Mail vom 28. August 2007, dass er selbst dafür wegen des zur selben Zeit stattfindenden Umzuges nach Niederösterreich und einer bevorstehenden Geburt nicht die dafür notwendige Zeit hatte und daher die Eltern bemühte.

Laut schriftlichem Alleinvermittlungsauftrag vom 15. September 2007 sollte die 89,22 m² große Wohnung samt Autoabstellplatz (beides Top 7) um einen monatlichen Bruttomietzins inklusive Betriebskosten von € 995,00 angeboten werden.

Der Bw. bringt vor, dass davon ca. € 280,00 auf Betriebskosten entfallen würden.

	€
	995,00
	-280,00
ergibt	715,00
netto bei 10%	650,00

Unter Berücksichtigung einer Wohnungsgröße von rd. 90 m² ergibt das zunächst eine Nettoquadratmetermiete **einschließlich Autoabstellplatz** von **€ 7,22** (ermittelt zu Vergleichszwecken und ohne rechnerischen Ansatzes einer getrennten Miete für den Autoabstellplatz).

Die bel. Beh. bezieht sich in ihrer Beurteilung betreffend des vom Bf. verlangten Mietzinses - als zu hoch und daraus abgeleitet die Nichtanerkennung einer Vermietungsabsicht - auf die Publikation "Spartenbezogene Entwicklung des Bauwesens / Sanierung", laut der (dort: Grafik 10) im Jahr 2007 die Mietpreise von Wohnungen in Wien (allgemein ohne Differenzierung nach Bezirken oder bestimmten Wohnlagen) durchschnittlich bei **€ 7,00** pro m² gelegen sei. Weiters leitet die bel. Beh. aus einer Tabelle "Immopreisatlas" betreffend Mietpreise des **Jahres 2010** (angefochten ist hingegen die Einkommensteuer für das **Jahr 2007**), in der für den berufsgegenständlichen Bezirk aufsteigend Nettoquadratmetermieten von über **€ 7,20** bis unter **€ 7,90** angegeben seien, für das berufsgegenständliche Jahr "erzielbare Mieten" von "**€ 6,00** pro m²" ab.

Einer ebenfalls im Internet auffindbaren Publikation von immobilien.net (Abfrage UFS vom 25.5.2012) ist hingegen zum berufsgegenständlichen Jahr 2007 zu entnehmen, dass in den zum 12. Bezirk vergleichbaren Bezirken 11 und 15 Durchschnittsmieten von **€ 6,98** pro m² und im ebenfalls vergleichbaren Bezirk 10 Nettomieten von **€ 7,40** pro m² verlangt wurden. Die vom Bw. verlangte Nettoquadratmetermiete von **€ 7,22** liegt damit – gemessen an der Lage (Bezirk) - im **Durchschnitt des Jahres 2007** (vgl. Immobilienpreisspiegel 2008 der Wirtschaftskammer).

Für einen Garagenabstellplatz (dieser war laut Alleinvermittlungsauftrag an den Makler in der vom Bf. verlangten Miete inbegriffen) weisen Internetabfragen vom 24. und 29.5.2012 für den berufsgegenständlichen Bezirk aktuelle (zum Abfragezeitpunkt) Mietkosten von netto **€ 49,00, € 54,00, € 72,00** bzw. brutto **€ 108,00** (die genannten Abfragen wurden der bel. Beh. zur Kenntnis gebracht (Eingangsstempel bel. Beh.: 9. September 2013) aus.

Für das Jahr 2007 erscheint daher die im Vermittlungsauftrag des Maklers verlangte Nettoquadratmetermiete von gesamt **€ 7,22** für die berufsgegenständliche **Wohnung** und den dazugehörigen **Autoabstellplatz** nicht unangemessen hoch, wie von der bel. Beh. eingewendet, wobei insbesondere zu berücksichtigen ist, dass der Autoabstellplatz in der (Gesamt)Miete inbegriffen war. Bei Herausrechnen des Abstellplatzes (wobei der Anteil im vorliegenden Erkenntnis vom BFG in der Berechnung unten zu Gunsten des Standpunktes der bel. Beh. als sehr gering angesetzt wurde) ergibt sich eine vom Bf. verlangte Quadratmetermiete für die Wohnung allein (ohne Abstellplatz) von **€ 6,67**, wobei als zusätzliche Werterhöhungen jedenfalls die vorhandene Loggia und eingerichtete Küche anzusehen sind.

	€
Juli bis Dezember, 6 Monate	1.242,99
ergibt für 1 Monat	207,17
3,5 Monate 15.9. - 31.12.2007	725,08

	€
Nettomiete gesamt	650,00
Abstellplatz für 2007 geschätzt	-50,00
ergibt	600,00
Nettomiete / m ² bei 90 m ²	6,67

Dass der Bf. im Anschluss an eine nachgewiesene Mietersuche im Zeitraum **September 2007 bis Ende Jänner 2008** per **26. Februar 2008** (laut Angaben des Maklers im Schreiben vom 19. Mai 2009) den Entschluss zum Verkauf der Wohnung durch entsprechend geänderten Auftrag an den Makler fasste und der Verkauf schließlich mit Vertrag vom **24. Juli 2008** tatsächlich erfolgte, ändert nichts an der zuvor im berufungsgegenständlichen **Jahr 2007** erkennbar bestehenden Vermietungsabsicht.

Zu den weiteren Einwendungen der bel. Beh., dass eine Vermietungsabsicht nicht vorliegen würde und vielmehr der Verkauf der Wohnung von Anfang an geplant gewesen wäre, etwa um mit dem Erlös den neuen Wohnsitz in Niederösterreich zu finanzieren bzw. dass die Dauer des Alleinvermittlungsauftrages vom 15. September 2007 bis 31. Jänner 2008 ("viereinhalb Monate") zu kurz gewesen sei, um von einer klar erkennbaren Vermietungsabsicht ausgehen zu können, ist auf nachfolgende Feststellungen zu verweisen:

Laut den vorgelegten vier Schreiben der als Treuhänder fungierenden Rechtsanwälte vom 7. Februar 2006, 30. Jänner 2007, 28. Jänner 2008 und 28. Jänner 2009 wurden folgende Zahlungen für den Erwerb des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich geleistet:

		€	€
23.12.2005	Eingang Bf.	65.323,00	
23.12.2005	Eingang Bf.	18.315,00	
28.12.2005	Eingang Bf.	56.777,00	
	ergibt	140.415,00	
23.01.2006	Umbuchung	-122.100,00	
25.01.2006	Fremdgeld an Verkäufer		-5.100,00
			-112.500,00
			-4.500,00
	ergibt	18.315,00	-122.100,00
15.02.2006	4,5% an FA f. Gebühren	-18.315,00	
	ergibt	0,00	
12.12.2006	Eingang Bf.	156.695,00	
14.12.2006	Fremdgeld an Verkäufer	-156.695,00	
	ergibt	0,00	
27.02.2007	Eingang Bank	71.225,00	
08.02.2007	Fremdgeld an Verkäufer	-71.225,00	

		ergibt	0,00
22.08.2007	Eingang Bank		56.980,00
24.08.2007	Fremdgeld an Verkäufer		-48.433,00
		ergibt	8.547,00
05.09.2008	Fremdgeld an Ehefrau des Bf.		-7.032,96
	Kontosaldierung an Verkäufer		

Der Auftrag an den Makler, für die Wohnung in Wien einen Mieter zu finden, wurde am **15. September 2007**, somit rund drei Wochen **nach der letzten Zahlung (!)** zur Anschaffung des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich (**24. August 2007**: "Fremdgeld an Käufer € 48.433,00"), erteilt. Dass ein weiteres Jahr später am **5. September 2008** im Zuge der endgültigen Kontenbereinigung (nach erfolgter Abwicklung des Wohnungskaufs in Niederösterreich und endgültiger Auszahlung der Verkäufer) das verbliebene (Rest)Guthaben aus der Anschaffung des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich von ca. € 7.000,00 an die Ehefrau des Bf. überwiesen wurde, ändert nichts an der der nachgewiesenen Vermietungsabsicht des Bf. betreffend die Wohnung in Wien in der Zeit **15. September 2007 bis zumindest** (für den Entscheidungszeitraum der vorliegenden Beschwerde) **Jahresende 2007**.

Aus dem offenen Grundbuch (KG..EZ..B-LNR..) ist ersichtlich, dass der Bf. und seine Ehefrau das Eigentumsrecht am neuen Wohnsitz in Niederösterreich bereits am **20. Dezember 2005** erwarben. Dem C-Blatt ist zu entnehmen, dass die auf den Bf. und seine Ehefrau entfallenden Grundstücksanteile laut Pfandurkunde vom **18. Jänner 2006** mit einem Pfandrecht zu Gunsten einer Kärntner Bank zum Höchstbetrag € 200.000,00 belastet ist. Laut Abstattungskreditvertrag vom 12. Februar 2007 nahmen der Bw. und seine Frau bei derselben Kärntner Bank einen Kredit in Schweizer Franken mit der Gesamtbelastung inkl. Kreditgebühr von **€ 174.362,00** auf.

Laut schriftlicher Information des Bauträgers (AS 65) sollte Baubewilligung und Baubeginn im **August 2005** und die Bezugsfertigstellung zunächst im **März 2007** erfolgen. Laut weiterem Schreiben des Bauträgers vom 6. Oktober 2006 (AS 66ff) sollte sich die Fertigstellung bis Ende **Juli 2007** verzögern.

Einer vom Bw. vorgelegten Tabelle "Mittelaufbringung" betreffend der Wohnung in Niederösterreich ist unter "Kommentar zu den Eigenmittel" neben einem nicht berufsgegenständlichen Grundstück ("geschätzter Wert € 150.000,00 bis 200.000,00") zu entnehmen: "Eigentumswohnung 90 qm + 4 qm Balkon in 1120 Wien, **vermietbar ab Bezug der neuen Wohnung**". Diese Tabelle ist Teil einer Mail des Bw. über einen Finanzierungsvorschlag vom **28. November 2005** an den Mitarbeiter Uwe M. der Kärntner Bank. Auch die Erwähnung einer **Vermietung** der Wiener Wohnung in dieser Unterlage stützt die Annahme einer für den Zeitraum des späteren Maklerauftrages **15. September 2007 bis zumindest Jahresende 2007** bestehenden Vermietungsabsicht des Bf. Derselbe Bankmitarbeiter teilte dem Bw. in einer späteren mit Mail vom **7. Dezember 2005** mehrere Finanzierungsvarianten mit, wobei betreffend Mittelaufbringung weder eine Vermietung noch ein Verkauf der Wohnung in Wien aufscheinen. Genannt sind Barmittel von "ca. € 80.000,00", eine Zwischenfinanzierung über ein Baukonto (€ 70.000,00), eine Ablebensversicherung der Ehefrau, sowie der Verkauf eines "Baugrundes", dessen Erlös noch nicht feststand. Bei diesem Baugrund handelt es sich nicht um die berufsgegenständliche Wohnung in Wien sondern laut der oa Tabelle "Mittelaufbringung" laut der bereits genannten Mail des Bw. vom **28. November 2005** um ein Grundstück in einem anderen Wiener Bezirk (die Unterlagen wurden der bel. Beh. weitergeleitet, wo diese am 11. Juli 2011 einlangten).

Hätte der Bf. den im Jahr 2008 tatsächlich erfolgten Verkauf der Wiener Wohnung bereits früher, insbesondere im Jahr 2007 vorgehabt, wäre eine Kreditaufnahme betreffend des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich in der vorliegenden Höhe mit einer Gesamtbelastung von **€ 174.362,00** nicht sinnvoll bzw. höchst unwirtschaftlich gewesen, da der am **24. Juli 2008** erzielte Verkaufspreis der Wiener Wohnung (laut Maklerauftrag vom **26. Februar 2008**) weit mehr, nämlich **€ 192.500,00** betrug und der Bf. diese Barmittel bei einer bereits 2007 oder davor tatsächlich bestehenden Verkaufsabsicht für den Erwerb des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich mit einplanen hätte können. Auch ist in Erwägung zu ziehen, dass der Verkauf der Wohnung in Wien im Jahr 2008 gerechnet von der Anschaffung durch die Eltern im Jahr 1994, also nach einem Zeitraum von 14 Jahren, tatsächlich zu einem "Verlust" von erheblichen rund € 35.000,00 führte und daher die vor diesem Verkauf geplante (und auch in der Mail des Bankmitarbeiters genannte) und mit Unterfertigung des Alleinvermittlungsauftrages zur Mietersuche am 15. September 2007 ab diesem Zeitpunkt bewiesene **Vermietungsabsicht** bezüglich der Wiener Wohnung als Beitrag zur Finanzierung des neuen Wohnsitzes in Niederösterreich auch die weit wirtschaftlichere Vorgehensweise dargestellt hätte.

Es ist daher festzustellen, dass mit Vermittlungsauftrag an den Makler zur Mietersuche **ab 15. September 2007 bis zumindest Jahresende 2007** nachweislich die Absicht zur Vermietung der Wohnung in Wien bestand.

- **Afa:**

Der Bf. macht für Wohnung (Gebäude) und Küche eine Halbjahres-Afa geltend. Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 die Absetzung für Abnutzung und Substanzverringerung (Afa) als Werbungskosten abzuziehen. § 7 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt: Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung. Die Afa beginnt somit grundsätzlich ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme (Nutzung) des Wirtschaftsgutes. Für ein zwar angeschafftes jedoch noch nicht in Nutzung gezogenes Wirtschaftsgut steht somit grundsätzlich noch keine Afa zu (vgl. Jakom EStG, 2013, § 7 Rz 71 unter Hinweis auf die Rechtsprechung). Da im Jahr 2007 eine Vermietungstätigkeit zwar vom Bw. beabsichtigt, jedoch mangels erfolgreicher Mietersuche noch nicht begonnen wurde, wurde die **Küche** auch nicht in Nutzung gezogen und fand somit diesbezüglich kein Wertverzehr statt. Aus diesen Gründen steht daher für die Küche keine Afa zu.

Betreffend Afa für **Gebäude** (Gebäudeanteil der Eigentumswohnung) gilt hingegen: In Ausnahmefällen, nämlich bei einem Wertverzehr bereits durch Zeitablauf ohne noch einer erfolgten tatsächlicher Nutzung (Inbetriebnahme), beginnt der Afa-Zeitraum bereits bei der Anschaffung bzw. bei Beginn der Betätigung und noch vor einer Nutzung etwa durch Einziehen eines Mieters. Dies gilt laut Rechtsprechung insbesondere für Wohngebäude. So steht laut VwGH 27.11.1984, 83/14/0046, bei Wohngebäuden in der Regel die rein altersbedingte Abnutzung des Gebäudes gegenüber der nutzungsbedingten Abnutzung im Vordergrund (siehe auch VwGH 31.5.2006, 2001/13/0171, dieses und das vorgenannte Erkenntnis vom 27.11.1984 auch zustimmend zitiert in VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067, siehe unten; weiters Jakom, aaO, § 7 Rz 71). Diese gesicherte Rechtsansicht hat durch das zwischenzeitige Erkenntnis VwGH 23.5.2013, 2010/15/0067, keine Änderung erfahren, da diese Entscheidung zu – im berufsgegenständlichen Fall nicht gegebenen – unmittelbar nach der Anschaffung getätigten Herstellungsmaßnahmen aussprach, dass der Lauf der Abschreibung nicht vor dem Abschluss der Herstellung beginnt. Anders als bei der Küche steht daher für die bereits im Eigentum des Bw. befindlichen Wohnung (Gebäude) eine Afa bereits ab Beginn der Mietersuche mit Maklerauftrag vom 15. September 2007 zu.

Der Bf. vertritt ua. die Rechtsauffassung, die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Afa seien nach den Einkommensteuerrichtlinien und § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zu ermitteln.

Wie dem Bf. bereits im Vorhalt vom 9. Jänner 2012 mitgeteilt, darf die gesamte staatliche Verwaltung gemäß Art. 18 B-VG nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Gemäß ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012, VwGH 27.8.2008,

2008/15/0196) kommt daher in Erlässen geäußerten Rechtsansichten mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine normative Wirkung zu. Auch der Einleitung der vom Bf. ins Treffen geführten Einkommensteuerrichtlinien 2000 ist zu entnehmen, dass aus den Richtlinien keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten abgeleitet werden können. Eine Bezugnahme auf Richtlinien führt daher vor dem BFG nicht zum Erfolg.

Die vom Bf. weiters ins Treffen geführte Gesetzesbestimmung § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. d** EStG 1988 lautet in der für das Jahr 2007 geltenden Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 2006 und des Budgetbegleitgesetzes 2007:

"Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde zu legen."

Fiktive Anschaffungskosten sind jener Betrag, den der fiktive Erwerber im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988).

Weiters war § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. b** EStG 1988 in Erwägung zu ziehen, der in der für das berufsgegenständliche Jahr 2007 geltenden Fassung lautet:

"Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen."

Der Bf. erwarb die Wohnung unentgeltlich von seinen Eltern mit Schenkungsvertrag vom 6. November 2000, Zeitpunkt der Übergabe war der 1. Oktober 2000. Die Vermietungstätigkeit im Jahr 2007 (die Vermietungsabsicht ist durch den verbindlichen Maklerauftrag vom 15. September 2007 dokumentiert) begann erst im zweiten Halbjahr 2007. Davor wurde die Wohnung nicht zur Einnahmenerzielung verwendet sondern vom Bf. selbst als eigener Wohnsitz privat genutzt.

Ein unentgeltlicher Erwerb – wie im vorliegenden Fall – wird in lit. b nicht jedoch in lit. d des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 wörtlich erwähnt.

Der Bf. begründet eine dennoch vorzunehmende Anwendung von § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. d** EStG 1988 mit einer Literaturstelle Lenneis in Jakom (Telefongespräch mit dem Referenten vom 5. Dezember 2011). Lenneis gibt zur Rechtslage des Jahres 2007 in Jakom, 1. Auflage für 2008, § 16 Rz 41 - vorerst noch zutreffend - an, dass der Gesetzeswortlaut der Bestimmung des Abs. 1 Z 8 **lit. d** nur die entgeltlichen Erwerbe umfasst. Bei unentgeltlichen Erwerben – wie im vorliegenden Fall des Bf. – "wäre" die lit. b anzuwenden. Nach einem - jedoch vom Autor

nicht weiter erläuterten - Sinn der Bestimmung müssten "wohl auch diesfalls die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Erzielung von Einkünften maßgeblich sein". Die vom Autor für seine Rechtsansicht als einzige Begründung angeführten Einkommensteuerrichtlinien Rz 6438 sind hingegen – wie bereits ausgeführt – **rechtlich unverbindlich und daher nicht tragfähig**. Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar EStG 1988, 42. Lieferung, § 16 Rz 9.3.B, letzter Absatz auf Seite 17, vertritt die Auffassung, dass zur "Vermeidung unsachlicher Differenzen" als Steuerpflichtiger iSd der lit. d auch dessen Rechtsvorgänger verstanden werden müsse und begründet dies einzig mit Hinweis auf Jakom/Lenneis, EStG, § 16 Rz 41, welche Literaturstelle sich jedoch – wie bereits gezeigt – wiederum einzig auf eine rechtlich nicht tragfähige Erlassmeinung stützt.

Entscheidend ist hingegen Folgendes:

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften der §§ 6 und 7 ABGB anzuwenden. Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, maßgebend. Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht aus sondern ergänzen sich (Ritz, BAO, 4. Auflage, § 21 Tz 1f). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Auslegung von Verwaltungsgesetzen in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die **Materialien** zurückgegriffen werden (VwGH 23.2.2001, 98/06/0240).

Für erstmalige Übertragungen nach dem 31. Juli 2008 lautet § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. b** EStG 1988 wie folgt: "Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen." Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. d** EStG 1988 ist unverändert geblieben. Bis vor Veranlagung 2007 lautete § 16 Abs. 1 Z 8 **lit. d** EStG 1988 wie folgt: *"Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, dann sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die ungekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen. Wurde ein Gebäude vor mehr als zehn Jahren oder ein sonstiges Wirtschaftsgut vor mehr als einem Jahr angeschafft oder hergestellt, dann darf der höhere gemeine Wert angesetzt werden."*

Laut grundsätzlicher Rechtsprechung des VwGH kommt Erläuterungen zur Regierungsvorlage zwar keine normative Bedeutung zu (VwGH 23.9.2010, 2010/15/0112), im Erkenntnis vom 25.10.2011, 2008/15/0200, stellte der VwGH jedoch unter ausführlichen Hinweisen auf die

eigene Rechtsprechung fest, dass bei der Interpretation einer Gesetzesnorm auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen ist. Ein **Abweichen vom Gesetzeswortlaut** ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zulässig, wenn feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den **Gesetzesmaterialien** mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt. So interpretierte der VwGH im Erkenntnis vom 24.11.2011, 2008/15/0298, die Bestimmung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem KMU-FG 2006 (Gesetzestext: Anlaufverluste der ersten drei Jahre ab Eröffnung des Betriebes) nach dem Zweck der Regelung unter Heranziehung von **Erläuterungen** zur Regierungsvorlage im Sinne des Gesetzestextes nach dem KMU-FG 2006 (Anlaufverluste der ersten drei Jahre) im Sinne eines eigenständigen Begriffes der "Betriebseröffnung".

Während für den vorliegenden Fall ab Übertragungen nach dem 31. Juli 2008 in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 die lit. b in der Fassung Schenkungsmeldegesetz 2008 (Entfall der Erbschafts-Schenkungssteuer, Verfassungswidrigkeit der Einheitswerte) dahingehend geändert wurde, dass der unentgeltliche Erwerber die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen hat, blieb die lit. d unverändert. Im Text des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 in der auch für 2007 geltenden Fassung ist der unentgeltliche Erwerb nicht wörtlich erwähnt (nur Anschaffung oder Herstellung).

Den vom VwGH (siehe oben: Erkenntnis 2008/15/0200) bei der Interpretation als maßgeblich angesehenen **Gesetzesmaterialien**, nämlich den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Strukturanpassungsgesetzes 2006 zu § 16 EStG 1988 – die auch vom Bf. ins Treffen geführt werden - ist dazu zu entnehmen:

*"Die im Zusammenhang mit der Einlagenbewertung stehende **lit. d** soll, der Änderung der Einlagenbewertung entsprechend (§ 6 Z 5 EStG 1988, ausschließlicher Teilwertansatz), die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung als alleinige AfA-Bemessungsgrundlage vorsehen. An die Stelle des bisher vorgesehenen gemeinen Wertes [Anmerkung BFG: siehe die oben zitierte Fassung der lit. d vor der Gesetzesänderung für 2007] treten **die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung**, weil dieser Wertmaßstab – im Gegensatz zum gemeinen Wert – auf die Stellung eines Erwerbers bezogen ist und Nebenkosten mitumfasst. Die fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung sind **ungeachtet der Existenz tatsächlicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.**"*

Gemäß erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Budgetbegleitgesetzes 2007 wurde der Passus "fiktive **Herstellungskosten**" in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 als dem EStG unbekannter Bewertungsmaßstab gestrichen.

Auf Grund der zitierten erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Strukturanpassungsgesetzes 2006 zu § 16 EStG 1988 und der Rechtsentwicklung der lit. b und d des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 kann für das berufsgegenständliche Jahr 2007 davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber die Ermittlung der Afa bei einem unentgeltlichen Erwerb – entgegen dem reinen Gesetzeswortlaut - der **lit. d** unterstellen wollte (= **Wille des Gesetzgebers**). So ist auch in Erwägung zu ziehen, dass nach der Rechtslage nach dem Schenkungsmeldegesetz 2008 der unentgeltliche Erwerb von Gebäuden, die zuvor nicht einer Einkünfteerzielung gedient haben, nicht mehr unter lit. b zu subsummieren ist (nach der Neufassung der lit. b ist eine Afa des Rechtsvorgängers fortzuführen, was nur bei einer Einkünfteerzielung durch den Rechtsvorgänger möglich ist) und dennoch der Wortlaut der lit. d (keine Erwähnung des unentgeltlichen Erwerbes) gleichgeblieben ist. Aus den genannten Gründen ist daher der erkennende Richter der Rechtsansicht, dass im vorliegenden Fall betreffend das Jahr 2007 die Gebäude-Afa für die Eigentumswohnung nach dem aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Strukturanpassungsgesetzes 2006 eindeutig erkennbaren Willen des Gesetzgebers nach **§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988** zu ermitteln ist. Die Eigentumswohnung wurde vom Bf. erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, bei Bemessung der Absetzung für Abnutzung sind daher die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung – im vorliegenden Fall September 2007 – zu Grunde zu legen.

- **Fiktive Anschaffungskosten:**

Fiktive Anschaffungskosten sind jener Betrag, den der fiktive Erwerber im Zeitpunkt des Empfanges für das Wirtschaftsgut hätte aufwenden müssen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988).

Laut ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091) ist die Ermittlung **fiktiver Anschaffungskosten** einer bebauten Liegenschaft durch einen Schätzungsakt (§ 184 BAO) vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen, zumal auf gesetzliche Regelungen, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiten (Realschätzungsordnung, RGBl. Nr. 175/1897, Liegenschaftsbewertungsgesetz-LBG, BGBl. Nr. 150/1992), mangels Tauglichkeit einer solchen Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden kann.

Laut ebenfalls ständiger Rechtsprechung (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075, VwGH 20.7.1999, 98/13/0109, VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091, VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122) sind die fiktiven Anschaffungskosten vermieteter Gebäude

(insbesondere solche, die Mietengeschützt sind) mit dem **Ertragswert** anzusetzen. "Lagen keine schlüssigen, für den Standpunkt des Beschwerdeführers sprechenden Gutachten vor, war die belangte Behörde auch nicht gehalten, im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht Gegengutachten bzw. das Gutachten eines Amtssachverständigen einzuholen" (VwGH, 23.5.2007, 2004/13/0091, am Ende). Auch wenn die Vermietung einer Eigentumswohnung nicht dem MRG unterliegt (nicht mietengeschützt) ist, ist im vorliegenden Fall dennoch das **Ertragswertverfahren** deshalb die am besten geeignete Schätzmethode, da es sich um die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer zur **Einkünfteerzielung** (Vermietung und Verpachtung), also einer zur Erwirtschaftung eines **Ertrages**, dienenden Liegenschaft handelt (siehe auch Jakom, 2013, § 16 Rz 38 unter Hinweis auf VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122; wenn gelegentlich auch **unter unterstützender Beiziehung des Vergleichswertverfahrens** laut VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132, dazu weiter unten).

Zorn vertritt in Hofstätter/Reichel, aaO, § 16 Abs. 1 Z 8 Rz 9.4, die Auffassung, dass neben dem Ertragswertverfahren das **Vergleichswertverfahren** "auch tauglich" sei, "also das Abstellen auf Preise, die tatsächlich für vergleichbare Objekte gezahlt worden" seien. Doralt, EStG-Kommentar, 13. Lieferung, § 16 Tz 152/1, führt aus, ungeachtet der erkennbaren Präferenz für das Ertragswertverfahren würden jedoch die Verkaufspreise vergleichbarer Objekte (also das Vergleichswertverfahren) "einen wertvollen Beitrag" [diese und die folgenden Anführungszeichen in der Originalquelle] zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten leisten und könnten "einer allein vom Ertragswert ausgehenden Schätzung auch eine wirksame Kontrolle und **erforderlichenfalls Korrekturhilfe** bieten" (unter Hinweis auf VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

Der Bf. führt beide Methoden an (Schreiben vom 23. Jänner 2012).

Der erkennende Richter ist auf Grund der dargelegten Judikatur und Literaturmeinungen der Rechtsansicht, dass dem **Ertragswertverfahren** bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einer zur Vermietung dienenden zunächst der Vorrang einzuräumen ist und im vorliegenden Fall auf Grund des im Folgejahr tatsächlich stattgefundenen Verkaufs eben dieser konkreten Eigentumswohnung der dabei erzielte Verkaufspreis (**Vergleichswertverfahren**) auf Grund des sehr engen zeitlichen Zusammenhanges und der Identität der Liegenschaft als **Korrekturhilfe** anzusetzen ist.

Zu den fiktiven Anschaffungskosten sind jedenfalls die mit der Anschaffung in Zusammenhang stehenden **Nebenkosten** mit anzusetzen die vom fiktiven Erwerber ebenfalls hätten bezahlt werden müssen (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0032, im Zusammenhang mit einem Teilwert bei Betriebsentnahme, weil die Anschaffungsnebenkosten vom gedachten Erwerber neuerlich zu entrichten wären).

Es wird daher wie folgt vorgegangen:

Der Bf. wurde sowohl vom FA als auch vom damaligen UFS um Vorlage eines Sachverständigengutachtens ersucht, welches nicht vorgelegt wurde. Der Rechtsprechung des VwGH (vgl. oben Erkenntnis 2004/13/0091) sind zwar Hinweise auf ein Gutachten zu entnehmen, jedoch wird die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einer Liegenschaft allgemein als Schätzungsakt iSd § 184 BAO bezeichnet, und somit ist eine andere schlüssige schätzungsweise Ermittlung nicht von vornherein ausgeschlossen. Es sind daher die vom Bf. angestellten eigenen Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten einer Überprüfung zu unterziehen:

Bf. gegenüber FA:

€

Wohnung lt. Kaufvertrag Eltern 1994	227.504,34
abzüglich 20% Grundanteil	-45.500,86
ergibt	182.003,48
davon 1,5% Afa	2.730,05

Bf. gegenüber dem damaligen UFS:

Anmerkung BFG:

Zins monatlich	506,00	Im Schreiben des Bw. vom 7.5.2012 ist die Nettomiete mit € 650,00 angegeben.
Zins jährlich	6.072,00	
Rendite 3,5% bei ewiger Rente $6.072,00 : 3,5\%$	173.485,71	
Oder: Wohnung $89,22 \text{ m}^2$ x Loggia $4,06 \text{ m}^2$ + Abstellplatz $12,5 \text{ m}^2$ = $105,78 \text{ m}^2$; ohne Abstellplatz $93,28 \text{ m}^2$; Verkaufspreis € 192.000,00 : $105,78 \text{ m}^2$ = Preis / m^2	1.819,81	
Gesamtkaufpreis € $1.819,81 \times 93,28 \text{ m}^2$	169.751,88	

Grundanteil 20%	-33.950,38
-----------------	------------

Gebäudewert	135.801,50
-------------	------------

Zu verteilen auf "Restnutzungsdauer

67 Jahre - 13 Jahre = 54 Jahre" ergebe	2.514,84
--	----------

lt. Bw. eine jährliche Afa

Die vom Bf. in der Vorhaltsbeantwortung an das FA vom 26. September 2008 durchgeführte Ableitung aus dem historischen Kaufpreis der Geschenkgeber laut Vertrag vom 24. November 1994 von € 227.504,34 (S 3,130.528) nach Abzug eines Anteils für Grund und Boden von 20% entspricht bei einem mehr als 12 Jahre (!) zurückliegenden Ereignis nicht dem Erfordernis der Stichtagsbewertung zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988) am 15. September 2007. Die Regierungsvorlage zum Strukturanpassungsgesetzes 2006 führt ebenfalls die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung an. Erlasse sind – wie bereits ausgeführt – rechtlich nicht bindend. Der Bf. brachte nicht vor, dass seine Eltern vor der Schenkung an ihn Einkünfte aus der Wohnung bezogen hätten; Abfragen im Abgabensinformationssystem der Finanzverwaltung ergaben ebenfalls keine Erklärung oder Veranlagung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von bzw. bei den Eltern. Laut der vom Bw. dem damaligen UFS (nur) vorgelegten ersten Seite des Kaufvertrages der Eltern, musste die Wohnung im Jahr 1994 erst errichtet werden. Der Bf. verwendete die Wohnung als Privatwohnsitz und war dort seit 11. Oktober 1996 gemeldet. Aus denselben Gründen sind bei der Ermittlung der Nutzungsdauer auch die Besitzzeiten der Eltern und der privaten Nutzung des Bf. vor beabsichtigter Vermietung nicht "einzurechnen", wie dies der Bw. im Schreiben an den damaligen UFS vom 23. Jänner 2012 praktiziert. Es bleibt daher bei der gesetzlichen Nutzungsdauer mit einer Afa für das gesamte Jahr von 1,5% (§ 16. Abs. 8 lit. e EStG 1988 in der für 2007 geltenden Fassung).

Zur Berechnung laut Schreiben an den damaligen UFS vom 23. Jänner 2012 werden nun vom BFG im vorliegenden Erkenntnis als Ertrag die Nettomiete laut Schreiben des Bf. vom 7. Mai 2012 (betreffend marktkonformer Miete) mit den vom Bf. dort angegebenen monatlich € 650,00 einschließlich Abstellplatz und als zu erwartende Kosten die dort angegeben Betriebskosten (jeweils netto bei 10% USt: Betriebskosten monatlich € 280,00, netto aufgerundet € 255,00 x 12) und als pauschale sonstige Kosten die in der Prognoserechnung des Bf. (AS 55) überwiegend angegebenen jährlich € 1.265,00 (monatlich aufgerundet € 106,00) angesetzt. Bei diesen im Ertragswertverfahren zu berücksichtigenden sonstigen Kosten ist in Erwägung zu ziehen, dass die Wohnung vom Bf. und seiner Familie

mindestens seit Oktober 1996 bewohnt und damit 11 Jahre später (zum Zeitpunkt der erstmalig gesetzten Vermietungsabsicht im September 2007) entsprechend abgenutzt war, was bei einer Vermietung zu zusätzlichen Kosten für Reparaturen oder Instandhaltungen führen würde. Der ermittelte Jahresertrag beinhaltet die Wohnung und den mitvermieteten Abstellplatz. Als Nutzungsdauer bzw. jährlicher Afa-Satz ist – mangels geeigneten Nachweises einer anderen Nutzungsdauer durch den Bf. durch entsprechendes Sachverständigengutachten, zB bei Mängel an tragenden Gebäudeteilen - der Wert gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 in der für 2007 geltenden Fassung (Afa 1,5% = Nutzungsdauer rd. 67 Jahre) ab Beginn der Vermietungstätigkeit des Bw. im Jahr 2007 anzusetzen.

	€
Nettomiete Wohnung u. Abstellplatz monatlich	650,00
Betriebskosten monatlich netto	-255,00
sonstige Kosten pauschal monatlich	-106,00
ergibt	289,00
aufgerundet	300,00
x 12 = Jahresertrag	3.600,00
Rentenbarwertgerundet für monatlich € 300,00 auf 67 Jahre bei Zinssatz 3,5%; Rentenbartwert nachschüssig laut Formel Excel: " $=BW(3,5\%/12; 12*67; ; 0)$ "	92.965,00
aufgerundet	93.000,00
Abschlag Grund und Boden vereinfacht wie Bw. 20%	-18.600,00
Ertragswert Gebäude zum 15.9.2007	74.400,00

Der Vergleichswert aus dem Wohnungsverkauf vom 24. Juli 2008 ergibt sich wie folgt:

€

Verkaufspreis 24.7.2008	195.000,00
-------------------------	------------

vereinfachter Abschlag Grund und Boden 20%	-39.000,00
--	------------

Vergleichswert	156.000,00
-----------------------	-------------------

Die beiden Meinungen 1. Doralt, aaO, § 16 Tz 152/1, vom gemeinen Wert, das sei der vom Verkäufer erzielbare Verkaufspreis, würden sich die fiktiven Anschaffungskosten bei Grundstücken nur "unwesentlich" unterscheiden, weil es keinen "Händlermarkt" gebe, und 2. Zorn, aaO, § 16 Abs. 1 Z 8 Rz 9.4, der Ansatz unterschiedlicher fiktiver Anschaffungskosten danach, ob das Gebäude "primär" der Eigennutzung oder der Vermietung diene, lasse sich nicht vertreten, weil es für Grundstücke nur "einen Markt" gebe und [daher] eine "einheitliche Marktpreisbildung" gebe, lassen jeweils den entscheidenden Umstand unbeachtet, dass der (fiktive) Erwerber einer (hier:) Eigentumswohnung sehr wohl und für die Kaufentscheidung ausschlaggebend danach vorgeht, ob er die Wohnung für sich selbst zu eigenen privaten Wohnzwecken oder zur Einkünfteerzielung durch Vermietung erwirbt. Für private Eigenzwecke ist der Erwerber eher bereit, nach eigener Vorliebe oder für bestimmte, oft auch luxuriöse Ausstattung, einen höheren Preis zu zahlen, hingegen die Kaufentscheidung bei einer zur Vermietung bestimmten Wohnung wesentlich vom Gedanken der Refinanzierung des Kaufpreises **und** einer zusätzlichen der Einkünfteerzielung geprägt ist und daher eher eine leicht vermietbare "Standardwohnung" zu einem günstigeren Kaufpreis angeschafft wird. Die Kaufpreise können daher sehr wohl erheblich voneinander abweichen, je nachdem ob die Liegenschaft für private Zwecke oder für eine wirtschaftliche Betätigung erworben wird (in diesem Sinne auch Jakom, 2013, § 16 Rz 39: "Somit sind im Vergleichswertverfahren mE alle Liegenschaften auszuscheiden, die zB für Eigennutzung oder für den ehestmöglichen Verkauf erworben worden sind.").

Im vorliegenden Fall zeigten Ermittlungen im elektronischen Abgabensystem, dass die konkrete Eigentumswohnung in Wien seit dem Verkauf den beiden Erwerbern als gemeinsamer Wohnsitz dient und nach deren Abgabenerklärungen beide keine Einkünfte aus Vermietung (auch nicht der gegenständlichen Wohnung) erzielen, und ergibt sich somit, dass die Wohnung zu oben genannten **privaten Zwecken** erworben wurde. Die Erwerber der Wohnung waren bereit, mit dem konkreten anteiligen (ohne Grund und Boden) Kaufpreis von € 156.000,00 (rund das Doppelte des ermittelten Ertragswertes von € 74.400,00) einen höheren Preis zu zahlen, als dieser bei einem Wohnungskauf für eine Vermietung betragen hätte.

Im vorliegenden Fall kann jedoch dem sehr nahen zeitlichen Zusammenhang des Verkaufs von nur rund einem dreiviertel Jahr dadurch Rechnung getragen werden, in dem die Anpassung

des Ertragswertes mit dem mathematischen Mittel der Differenz zum Verkaufspreis (Vergleichswert) vorgenommen wird. Im speziellen Einzelfall des Jahres 2007 konnte auf diese Weise vorgegangen werden, da es sich nur um eine Halbjahres-Afa handelt und im Folgejahr laut rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid 2008 vom 19. März 2009 keine Einkünfte mehr aus Vermietung und Verpachtung angesetzt wurden und damit insgesamt die steuerlichen Auswirkungen relativ gering sind. In anderen Fällen, in denen die vermietete Wohnung weit später (zu Privatzwecken der Erwerber) verkauft würde, müsste jedoch dem Verkaufspreis weit weniger Anteil zugemessen werden.

	€
Ertragswert Gebäude 15.9.2007	74.400,00
Verkaufspreis Wohnung (Gebäudeanteil) 24.7.2008	156.000,00
Differenz	81.600,00
mathematisches Mittel	40.800,00

Die zusätzlich zu berücksichtigenden Kaufnebenkosten, die ebenfalls vom fiktiven Erwerber aufzuwenden wären (vgl. VwGH 19.12.2012, 2009/13/0032), beinhalten 3% Maklergebühren zuzüglich 20% USt (der Verkauf lief tatsächlich über den vom Bw. im Jahr 2008 beauftragten Makler), 3,5% Grunderwerbsteuer, 1,1 % Eintragungsgebühr für das Grundbuch - diese Prozentsätze jeweils bemessen vom Kaufpreis - und allenfalls 1,2 % für Pfandrechte vom Wert des Pfandrechtes, sowie weitere Kosten für Notar für Beglaubigung der Unterschriften und für Rechtsanwalt oder Notar für Errichtung des Kaufvertrages und Treuhandschaft bei der Kaufabwicklung. Nach der gesicherten Lebenserfahrung werden die **Kaufnebenkosten** daher mit **10%** geschätzt.

Bei der Berechnung der **Afa** wird die gesetzliche Nutzungsdauer des § 16. Abs. 8 lit. e EStG 1988 in der für 2007 geltenden Fassung angesetzt, daher **1,5 %** für das Kalenderjahr. Etwaige Schäden an den tragenden Teilen des die Wohnung beherbergenden Bauwerkes wurden weder behauptet noch liegt dazu ein Gutachten vor.

Betreffend geltend gemachter **übriger Werbungskosten € 1.242,99** gab der Bw. im Schreiben vom 23. Jänner 2012 an es handle sich um Betriebskosten der Wohnung für den Zeitraum Juli bis Dezember 2007. Da nach den obigen Ausführungen des UFS ein Beginn einer nachvollziehbaren Mietersuche nicht vor dem Maklerauftrag (bindende Vereinbarung) vom 15. September 2007 festgestellt werden kann, sind die geltend gemachten Wohnungsbetriebskosten entsprechend zu abzugrenzen.

€

Ertragswert	74.400,00
Anpassung nach Vergleichswert	40.800,00
	ergibt 115.200,00
pauschal 10% Kaufnebenkosten	11.520,00
ergibt fiktive Anschaffungskosten 15.9.2007	126.720,00
Afa 1,5%	1.900,80
Halbjahres-Afa ab 15.9.2007	950,40
Einnahmen	0,00
Afa	-950,40
übrige Werbungskosten 3,5 Monate 15.9. bis 31.12.2007	-725,08
ergibt Einkünfte V+V 2007	-1.675,48

Auf die bereits im Spruch genannte Beilage Berechnungsblatt Einkommensteuer 2007 wird verwiesen.

Zulässigkeit der Revision:

Da zur Rechtsfrage, ob bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2007 die fiktiven Anschaffungskosten entgegen dem Gesetzestext auf Grund der auf den Seiten 19 bis 21 des vorliegenden Erkenntnisses dargelegten Gründen (Wille des Gesetzgebers) nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988 zu erfolgen hat, noch keine Judikatur des VwGH vorliegt, ist gegen das vorliegende Erkenntnis eine (ordentliche) Revision zulässig.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Einkommensteuer 2007