

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache ***Bf1*** in ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 30.6.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 27.11.2015 betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Einkommensteuer für das Jahr 2013 wird gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig festgesetzt.
- III. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
- IV. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Am 27.11.2015 hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (FA) nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens einen Einkommensteuerbescheid für 2013 erlassen und ist dabei von der am 21.3.2015 eingebrachten Einkommensteuererklärung der beschwerdeführenden Partei (bP) abgewichen.

Die von der Erklärung abweichende Veranlagung wird ua damit begründet, dass die von der bP erklärte Abschreibung für Abnutzung (AfA) in Höhe von € 4.830,00 (Ganzjahres-AfA auf der Grundlage von fiktiven Anschaffungskosten von € 322.000,00 für die 2013 erstmals vermietete Eigentumswohnung) vom FA mit € 1.230,00 (Halbjahres-AfA auf der Grundlage von fiktiven Anschaffungskosten für die Eigentumswohnung € 164.000,00) festgestellt wurde.

Darüber hinaus erfolgte die Veranlagung gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig, da noch nicht erkennbar sei, ob eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes vorliege.

Mit Schriftsatz vom 29.6.2016 erhebt die bP gegen den og Einkommensteuerbescheid fristgerecht Beschwerde. Die bP führt in der Begründung der Beschwerde aus, dass sie die fiktiven Anschaffungskosten anhand des Vergleichswertverfahrens ermittelt habe (Unterlagen dazu wurden beigelegt), dass bereits vor dem 1.10.2013 Vermietungsabsicht bestanden habe und dass laut der vorgelegten Prognoserechnung ein deutlicher Gesamtüberschuss erzielt werden werde und daher kein Grund bestehe, die Einkommensteuer für 2013 vorläufig zu veranlagern.

Die bP beantragt daher die erklärten Werbungskosten (AfA) anzuerkennen und den Einkommensteuerbescheid für 2013 endgültig gemäß § 200 Abs 2 BAO zu erlassen.

Nach Durchführung eines weiteren Vorhalteverfahrens hat das FA mit Beschwerde-vorentscheidung vom 18.4.2017 den angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 27.11.2015 abgeändert (Verböserung). Begründend führt das FA aus, dass anhand einer Meldeabfrage festgestellt wurde, dass die Tochter der bP in der Zeit von 19.6.2013 bis 12.6.2015 ihren Hauptwohnsitz in der gegenständlichen Wohnung gemeldet habe. Demzufolge stehe für das FA fest, dass eine Vermietungsabsicht vor dem 1.7.2013 nicht bestanden habe und dass für die Zeit der Hauptwohnsitzmeldung der Tochter nur eine anteilige AfA im Ausmaß von 33,6 % der Wohnnutzfläche zu berücksichtigen sei.

Zur vorläufigen Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides führt das FA begründend aus, dass noch ungewiss sei, ob die Prognose erfüllt werden könne, weil in der vorliegenden Prognoserechnung von einer durchgehenden Vermietung ohne Mietausfälle sowie von einer Verdoppelung der Mieteinnahmen innerhalb von 10 Jahren ausgegangen werde.

Mit undatiertem Schriftsatz, eingelangt am 31.8.2017, beantragt die bP fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG). Die bP führt darin im Wesentlichen aus, dass sie weiterhin die Berücksichtigung der AfA auf Grundlage der von ihr ermittelten fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung begehre, im Übrigen mit der AfA-Berechnung (Halbjahres-AfA und tatsächliche Nutzung vor Vermietungszwecke im Ausmaß von 33,6 %) durch das FA einverstanden sei.

Darüber hinaus beantragt die bP, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2013 und die Folgejahre endgültig gemäß § 200 Abs 2 BAO zu veranlagern.

Am 13.9.2017 hat das FA die Beschwerde dem BFG elektronisch zur Entscheidung vorgelegt und die Abweisung des Beschwerdebegehrens beantragt.

Mit Beschluss vom 28.5.2019 wurde die bP vom BFG aufgefordert, weitere Unterlagen beizubringen. Mit E-Mail vom 26.6.2019 hat die bP dieser Aufforderung entsprochen.

Am 2.7.2019 wurde vom BFG ein Erörterungsgespräch gemäß § 269 Abs 3 BAO mit der bP abgehalten, in dessen Verlauf ein Augenschein gemäß § 182 Abs 1 BAO der streitgegenständlichen Wohnung sowie eine Befragung der bP als Auskunftsperson in eigener Sache durchgeführt wurden (Niederschrift vom 2.7.2019).

Am 3.7.2019 wurde eine Zeugenbefragung gemäß §§ 169 ff BAO von ***M1***, welcher die gegenständliche Eigentumswohnung seit dem März 2015 mietet, durchgeführt (Niederschrift vom 3.7.2019).

Mit Beschluss vom 7.8.2019 wurden den Verfahrensparteien die og Niederschriften sowie das Ergebnis der bisherigen Beweisaufnahme zur Kenntnis gebracht und gemäß § 183 Abs 4 BAO die Möglichkeit gegeben, zu den genannten Beweismitteln und Erwägungen des Gerichts Stellung zu nehmen. Beide Verfahrensparteien haben entsprechende Stellungnahmen eingebracht.

Mit E-Mail vom 17.11.2020 wurden den Verfahrensparteien die Ermittlungsergebnisse des BFG zur Stellungnahme übermittelt. Insbesondere wurde auf Grundlage der vom BFG dargelegten Vergleichswerten und Ertragswertberechnungen ausgeführt, dass die fiktiven Anschaffungskosten der streitgegenständlichen Wohnung mit € 300.000,00 festzustellen sein werden, wobei davon € 255.000,00 auf die Baulichkeit und € 45.000,00 auf den Grund und Boden entfallen. Gem § 183 Abs 4 BAO wurde den Verfahrensparteien die Möglichkeit eröffnet, Stellung zu nehmen. Als Frist dafür wurde der 10.12.2020 gesetzt.

Die bP stimmte in ihrer Stellungnahme vom 10.12.2020 den Ausführungen des BFG zu. Das FA brachte keine Stellungnahme ein.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

[...]

1. Sachverhalt

Die bP vermietet seit 1.10.2013 eine mit Kaufvertrag vom 30.11.2000 erworbene Eigentumswohnung in 1030 Wien, ***Adr2*** (KG ***XY***). Die fiktiven Anschaffungskosten der Wohnung zu diesem Zeitpunkt betragen € 300.000,00. Im Zeitraum 2013 und 2014 wurde die Wohnung im Ausmaß von 33,6 % vermietet. Ab März 2015 erfolgte die Vermietung der gesamten Wohnung an ***M1***.

Der Mietvertrag mit ***M1*** wurde mündlich geschlossen. Der Mieter verpflichtete sich darin, neben dem zu entrichtenden monatlichen Mietzins von € 1.200,00 auch die Wohnung zu sanieren. Insbesondere sind die elektrischen Installationen, die Küche, die Gastherme und sämtliche Räume zu erneuern. Dafür reduziert sich die Miete in den ersten 4 Jahren auf 50% und in den darauffolgenden 4 Jahren auf 75% des vereinbarten Mietzinses.

Bisher wurden vom Mieter das Wohnzimmer und wesentliche Teile der elektrischen Installationen erneuert.

Die Mietzahlungen werden in bar und je nach den finanziellen Möglichkeiten des Mieters geleistet. Wenn der Mieter säumig ist, versucht er im Folgemonat den Differenzbetrag wieder zu begleichen. Zum Zeitpunkt der Zeugeneinvernahme am 3.7.2019 hat der Mieter für 2017 Miete von insgesamt € 5.100,00, für 2018 von insgesamt € 2.650,00 und für 2019 von insgesamt € 1.000,00 geleistet. Laut mündlichem Mietvertrag sollten 2017 und 2018 insgesamt je € 7.200,00 und 2019 bis einschließlich Juni insgesamt € 3.600,00 an Mietzahlungen geleistet werden. Demzufolge ist der Mieter zum Zeitpunkt seiner Zeugenbefragung über ein Jahr mit den Mietzahlungen im Rückstand.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten sowie den vom BFG vorgenommenen weiteren Ermittlungen und ist grundsätzlich unstrittig.

Strittig sind ausschließlich die aus dem unstrittigen Sachverhalt abzuleitenden fiktiven Anschaffungskosten der Eigentumswohnung zum 1.10.2013 sowie die Frage, inwieweit der angefochtene Bescheid gem § 200 BAO Bescheid vorläufig oder endgültig zu erlassen ist.

Fiktive Anschaffungskosten der Eigentumswohnung:

Die Verfahrensparteien sind auf Grundlage verschiedener Vergleichswerte zu deutliche differierenden Ergebnissen gekommen.

Die bP hat auf Grundlage von annoncierten Verkäufen von Neubauwohnungen einen fiktiven Anschaffungswert von insgesamt € 402.675,00 ermittelt. Abzüglich eines 20%igen Bodenwertanteils ergibt das eine AfA-Bemessungsgrundlage von rund € 322.000,00.

Bei dieser Vorgangsweise wurde nicht berücksichtigt, dass die gegenständliche Eigentumswohnung bereits Anfang der 1970er Jahre errichtet wurde, auf Teile des Mietzinses aufgrund der vom Mieter zu tätigen Sanierungsmaßnahmen verzichtet wurde und die annoncierten Verkaufspreise nicht zwingend tatsächlich geleistet werden. Darüber hinaus wurde im Jahr 2015 eine Fassadensanierung durchgeführt, was darauf schließen lässt, dass die gegenständliche Eigentumswohnung zum 1.10.2013 in mehreren Punkten nicht mit Neubauwohnungen vergleichbar gewesen ist.

Demzufolge liegt der Berechnung der bP kein tatsächlicher Vergleichswert zugrunde.

Das FA hat auf Grundlage von in Fachzeitschriften veröffentlichten Durchschnittswerten für Altbauwohnungen einen fiktiven Anschaffungswert von insgesamt € 204.637,50 ermittelt. Abzüglich eines 20%igen Bodenwertanteils ergibt das eine AfA-Bemessungsgrundlage von rund € 164.000,00.

Bei dieser Vorgangsweise wurde nicht berücksichtigt, dass sich die gegenständliche Eigentumswohnung im Dachgeschoss befindet, drei Terrassen aufweist, wobei die größte Terrasse in den ruhigen Innenhof des Wohngebäudes ausgerichtet ist und die Fenster und die Sanitärräume im März 2013, also unmittelbar vor Vermietungsbeginn, saniert und dadurch in einen neuwertigen Zustand versetzt worden sind.

Beim vom FA als Untermauerung des ermittelten Wertes herangezogene Wohnungsverkaufs (Verkaufspreis = € 130.000,00 im Jahre 2011; Lage = ***Adr2***) handelt es sich ebenfalls um keine Dachgeschoßwohnung mit Terrassen. Sogar ist auch diese Eigentumswohnung als Vergleichswert nicht geeignet.

Die fiktiven Anschaffungskosten sind anschaffungsorientiert und gehen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Daher sind die fiktiven Anschaffungskosten primär aus dem Ertragswert abzuleiten. Dieser wurde vom BFG ermittelt (siehe Beilage B) und die auf das anteilige Gebäude entfallenden fiktive Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage festgestellt.

3. Rechtliche Beurteilung

[§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988](#) in der am 31.12.2013 geltenden Fassung lautet:

"Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8).

Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

....

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfanges Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen.

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden."

[§ 184 Abs 1 BAO](#) lautet:

"Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder

berechnen kann, hat sie diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind."

[§ 200 Abs 1 BAO](#) lautet:

"Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig."

[§ 200 Abs 2 BAO](#) lautet:

"Wenn die Ungewissheit (Abs 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt."

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Unter „fiktive Anschaffungskosten“ ist derjenige Betrag zu verstehen, den der Empfänger für das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen. Das Gesetz regelt nicht, wie dieser Wert im Einzelnen festgestellt werden soll; somit ist letztlich eine Ermittlung im Schätzungsweg nach § 184 BAO geboten (siehe zB Jakom, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 16 Rz 37).

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch muss das Schätzungsverfahren einwandfrei abgeführt werden, müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung im Einklang stehen. Das gewählte Verfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, welche die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben. Hierbei muss die Behörde im Rahmen des Schätzungsverfahrens auf alle vom Abgabepflichtigen substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen eingehen (vgl VwGH vom 22.12.2011, [2010/15/0088](#), 0089, mwN, und vom 23.4.2014, [2010/13/0016](#)). Die Begründung muss in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl ua VwGH vom 27.1.2011, [2007/15/0226](#), mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (vgl ua VwGH vom 27.2.2014, [2009/15/0212](#) und vom 19.10.2016, [2016/15/0058](#)) ist bei der Wahl der Schätzungsmethode jener Methode der Vorzug zu geben, die zur Erreichung des Zieles, den tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen, am geeignetsten erscheint.

Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten regelmäßig der Fall ist (vgl. ua VwGH vom 27.1.1994, [92/15/0127](#); 20.7.1999, [98/13/0109](#), 0158; 17.10.2001, 2000/13/0157), dann obliegt den Abgabenbehörden und dem BFG die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hierzu zählt die Verpflichtung der Behörde zur Wahl jener (gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann, die Verpflichtung zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteienghörs und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse.

Die von den Verfahrensparteien gewählte Schätzungsmethode war schon allein deshalb ungeeignet zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, weil keine unbedenklichen Vergleichswerte bei der Wertermittlung herangezogen wurden.

Vielmehr handelt es sich bei der streitgegenständlichen Eigentumswohnung um eine unbefristete und grundsätzlich zu einem marktüblichen Mietzins vermietet Liegenschaft, die auf nicht absehbare Zeit auch nicht zur privaten Nutzung der bP herangezogen wird. Demzufolge wird die Wohnung als typisches Ertragsobjekt genutzt.

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](#)).

Daraus ergibt sich, dass die Ertragswertmethode am geeignetsten erscheint, um die fiktiven Anschaffungskosten der streitgegenständlichen Eigentumswohnung im Schätzungswege zu ermitteln und dabei die größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit zu erreichen.

Die rechnerische Ermittlung des Ertragswertes durch das BFG wurde den Verfahrensparteien am 17.11.2020 übermittelt. Diese Berechnung, deren Ergebnis auch tatsächlichen Vergleichswerten des Fachverbands der Immobilien- und Vermögenstreuhänder in der WKO entspricht, blieb unbeanstandet. Die vom BFG durchgeführte Ertragswertberechnung ergibt fiktive Anschaffungskosten zum 1.10.2013 in Höhe von € 300.000,00, (siehe Beilage B).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (vorläufige Abgabenfestsetzung)

Im Verfahren vor dem BFG wurde festgestellt, dass aufgrund verschiedener Umstände die Abgabepflicht zwar wahrscheinlich aber noch ungewiss ist:

- Auf Grundlage eines mündlichen Mietvertrages, deren einzelne Bestimmungen im Ermittlungsverfahren nicht zur Gänze geklärt werden konnten, hat die bP an eine befreundete Person die Wohnung vermietet.

- Es wurden Mieterinvestitionen vereinbart, deren Umsetzung und Werthaltigkeit zum aktuellen Zeitpunkt nicht beurteilt werden können.
- Darüber hinaus hat die bP dem Mieter ermöglicht, den Mietzins nach dessen finanziellen Möglichkeiten und jeweils in bar zu bezahlen. Als Zahlungsnachweis dient eine händische Aufstellung. Diese händische Aufstellung weist bedeutende Mietzinsrückstände auf.

Für 2015 und Folgejahre sind vereinbarte Mieteinnahmen (Mieterinvestitionen und Mietzinszahlungen) in bedeutender Höhe nicht vereinnahmt worden. Inwieweit diese Rückstände, welche wesentlich für eine positive Prognose als Einkunftsquelle sind, zukünftig noch vereinnahmt werden, ist ungewiss. Demzufolge konnte die von der bP ins Treffen geführte Prognoserechnung in mehreren Punkten bisher nicht erfüllt werden.

Da sohin die Einkunftsquelleneigenschaft der gegenständlichen Eigentumswohnung ungewiss aber wahrscheinlich ist, konnte das FA die Abgabe gem § 200 Abs 1 BAO vorläufig festsetzen.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Bemessungsgrundlagen)

Die Bemessungsgrundlagen sind der Beilage A zu entnehmen und sind Teil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Abweichung zur Beschwerdevorentscheidung vom 18.4.2017 resultiert aus der geänderten AfA-Bemessungsgrundlage der Eigentumswohnung. In der Beschwerdevorentscheidung wurde die Bemessungsgrundlage mit € 164.000,00 für die gesamte Wohnung angenommen.

Unter Berücksichtigung einer tatsächlichen Vermietung von 33,6 % dieser Wohnung, einem AfA-Satz von 1,5% und der Abzugsfähigkeit der Halbjahres-Afa ergeben sich laut Beschwerdevorentscheidung Werbungskosten aus Gebäude-AfA in Höhe von € 413,28.

Im vorliegenden Erkenntnis wird die AfA-Bemessungsgrundlage mit € 255.000,00 festgestellt. Daraus ergeben sich – bei gleichem Rechengang wie oben – Werbungskosten aus Gebäude-Afa in Höhe von € 642,60.

Demzufolge verringern sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Vergleich zur Beschwerdevorentscheidung um € 229,32.

3.4. Zu Spruchpunkt IV. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da das vorliegende Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der bestehenden und einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht (siehe oben zitierte VwGH-Entscheidungen), ist eine Revision nicht zulässig.

Salzburg, am 14. Dezember 2020