



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der C und Mitbes., D, vertreten durch Kuntschky-Jurak-Maier Steuerberatungs-Partnerschaft, 8010 Graz, Johann Fux-Gasse 26, vom 29. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. Juni 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Der Berufung betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 2000 bis 2003 wird Folge gegeben.

Die in den Jahren 1999 bis 2003 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in folgender Höhe festgestellt:

1999:

	gesamt	A	B	C
laut Bp	3,306.651,45	2,068.776,80	763.970,55	473.903,93
AfA-Differenz	-30.720,00	0,00	-15.360,00	-15.360,00
laut BE in S	3,275.931,45	2,068.776,80	748.610,55	458.543,93
laut BE in Euro	238.071,21	150.343,97	54.403,65	33.323,69

2000:

	gesamt	A	B	C
laut Bp	1,333.265,31	438.658,25	447.298,65	447.308,41
AfA-Differenz	-30.720,00	0,00	-15.360,00	-15.360,00
laut BE in S	1,302.545,31	438.658,25	431.938,65	431.948,41
laut BE in Euro	94.659,65	31.878,53	31.390,21	31.390,91

2001:

	gesamt	A	B	C
laut Bp	1,467.397,20	483.373,08	492.013,48	492.010,64
AfA-Differenz	-30.720,00	0,00	-15.360,00	-15.360,00
laut BE in S	1,436.677,20	483.373,08	476.653,48	476.650,64
laut BE in Euro	104.407,40	35.128,09	34.639,76	34.639,55

2002:

	gesamt	A	B	C
laut Bp	94.156,69	31.133,71	31.511,60	31.511,38
AfA-Differenz	-2.232,50	0,00	-1.116,25	-1.116,25
laut BE	91.924,19	31.133,71	30.395,35	30.395,13

2003:

	gesamt	A	B	C
laut BVE	145.272,97	48.172,47	48.550,14	48.550,36
AfA-Differenz	-2.232,50	0,00	-1.116,25	-1.116,25
laut BE	143.040,47	48.172,47	47.433,89	47.434,11

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft E, in F. Eigentümer der Liegenschaft sind zu je einem Drittel A, B und C. Die beiden letztgenannten

Eigentümer erwarben ihre Miteigentumsanteile durch Schenkung auf den Todesfall im Jahr 1985. Als jährliche AfA machten sie einen Betrag von jeweils 96.000 S geltend. AfA-Bemessungsgrundlage sind die fiktiven Anschaffungskosten für die oa. Liegenschaft, die laut einem von den beiden Miteigentümern in Auftrag gegebenen Gutachten mit 11,520.000 S festgestellt wurden (Gutachten G vom 9. Dezember 1986).

Für die Jahre 1997 bis 2001 wurde bei der Bw. eine Außenprüfung vorgenommen. Der Prüfer stellte ua. fest, dass die Miteigentümerin A im Jahr 1997 die an ihre Tochter vermietete Wohnung renoviert habe. Die Renovierungskosten seien zur Gänze von A und nicht von der Miteigentumsgemeinschaft getragen worden. Die Aufwendungen seien im privaten Interesse von A getätigt worden. Die im Jahr 1997 erfolgte Verrechnung der gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträge in Höhe von 1,218.678 S sei daher nicht zulässig gewesen. Die entsprechenden steuerfreien Beträge seien daher im Jahr 1999 einkünfteerhöhend aufzulösen. Weiters stellte der Prüfer fest, dass die von den Miteigentümern B und C geltend gemachten AfA-Beträge zu hoch und daher in allen geprüften Jahren zu kürzen seien. Im Gutachten von G werde ausdrücklich davon gesprochen, dass es sich bei dem Betrag von 11,520.000 S um den "Verkaufswert der Liegenschaft" handle. Zum Verkaufswert einer Liegenschaft gehöre aber auch der Wert des Grund und Bodens. Dieser werde im Schätzungsweg mit 20% des gesamten Wertes (das sind 2,304.000 S) angesetzt. Der Abschreibungsprozentsatz betrage aufgrund des Alters des Gebäudes 2% (anstelle der von der Bw. geltend gemachten 2,5%). Die bei der Ermittlung des Anteils der Einkünfte der beiden Miteigentümer B und C zu berücksichtigende jährliche AfA betrage daher jeweils nur 61.440 S.

Die Verfahren betreffend Feststellung von Einkünften gemäß 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2001 wurden wiederaufgenommen. Bei der Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1999 bis 2003 wurden die Feststellungen des Prüfers entsprechend berücksichtigt.

In der gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 1999 erhobenen Berufung wurde zunächst ausgeführt, der Miteigentümerin A sei keine private Wohnung zur Verfügung gestanden. Die sanierte Wohnung sei von der Hausgemeinschaft vermietet worden und die Wertsteigerung der Wohnung aufgrund der Sanierung sei ebenfalls der gesamten Hausgemeinschaft zugute gekommen. Die Verrechnung des steuerfreien Betrages mit den Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von 1,015.565 S sei daher zu Recht erfolgt. In der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1999 sowie in der Berufung gegen die Feststellungsbescheide der Jahre 2000 bis 2003 wurde zur strittigen Frage der Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage ausgeführt, die Miteigentümer B und C berechnen die AfA seit dem Jahr 1985 von den fiktiven Anschaffungskosten. Der in dem von G erstellten Gutachten

ermittelte Wert betreffe ausschließlich den Gebäudewert und sei vom Prüfer daher zu Unrecht um 20% gekürzt worden. Zum Nachweis dieses Vorbringens werde im Berufungsverfahren ein weiteres Gutachten, erstellt am 29. Juli 2005 von H, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, vorgelegt. Nach diesem Gutachten haben die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes zum Stichtag 3. März 1985 895.380 Euro (12,320.697,41 S) betragen. Da dieses Gutachten die Höhe der bisher als AfA-Bemessungsgrundlage herangezogenen fiktiven Anschaffungskosten bestätige, werde beantragt, bei den Miteigentümern B und C die jährliche AfA mit jeweils 76.800 S anzusetzen (2% der fiktiven Anschaffungskosten von 3,840.000 S für jeden Miteigentumsanteil von je einem Drittel). Abschließend wurde in der Berufung darauf hingewiesen, dass dem Finanzamt bei der Ermittlung der Ansätze für das Jahr 2003 insofern ein Irrtum unterlaufen sei als die bereits für das Jahr 2002 von Schilling auf Euro umgerechneten Beträge nochmals mit dem Faktor 13,7603 "angepasst" worden seien.

In der (teilweise stattgebenden) Berufungsvorentscheidung wurde hinsichtlich der Verrechnung von gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträgen ausgeführt, dass die Wohnung im dritten Obergeschoß links zur Gänze revitalisiert worden sei (Bad neu, Zwischendecke neu, Türstöcke versetzen, Estricharbeiten, Verputzarbeiten, Heizungsanlage neu, Einrichtungsgegenstände, Malerarbeiten, Holzdecke abschleifen, Türen lackieren, Stabparkett, Herstellung von sieben Pfostentürstöcken für alle Räume, alle Schalter neu, alle Steckdosen neu, Herstellung eines Gasanschlusses, Fliesen neu, 14 neue Fenster und vieles mehr). Die genannte Wohnung sei eindeutig der Miteigentümerin A zur Nutzung zugeordnet gewesen. Sämtliche Belege im Zusammenhang mit der Revitalisierung lauten auf den Namen dieser Miteigentümerin (und nicht auf die Miteigentumsgemeinschaft). Dass die Sanierung von der genannten Miteigentümerin vorgenommen worden sei, sei auch in einer Vorhaltsbeantwortung vom 26. März 2004 bestätigt worden. Der Mietvertrag mit der Tochter von Frau A sei zwar von der Miteigentumsgemeinschaft abgeschlossen worden. Der am 20. November 1996 abgeschlossene Mietvertrag gehe aber vom Vorliegen einer Wohnung der Kategorie C aus, obwohl die "Wohnungsverbesserung" zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages bereits voll angelaufen und die Wohnung nach Abschluss der Sanierung der Kategorie A zuzurechnen gewesen sei. Die Aufwendungen für die Sanierung der Wohnung habe nicht die Miteigentumsgemeinschaft getragen, sondern die Miteigentümerin A. Alle Überweisungen im Zusammenhang mit der Wohnungsverbesserung seien von einem ihr zuzurechnenden Konto vorgenommen worden. Die Höhe der Miete sei nach Beendigung der Sanierung der Wohnung im Jahr 1997 unverändert geblieben. Bei den Aufwendungen für die Sanierung der genannten Wohnung habe es sich daher um einen Privataufwand der Miteigentümerin A im Sinn des § 20 Abs. 1 EStG 1988 gehandelt, die die genannte

Wohnungsverbesserung für ihre Tochter vorgenommen habe. Kosten der privaten Lebensführung aber könnten nicht gemäß § 116 Abs. 5 EStG 1988 mit steuerfreien Beträgen verrechnet werden. Der aus den Jahren vor 1996 noch offene steuerfreie Betrag in Höhe von 1,218.678 S sei daher gemäß § 116 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 im Jahr 1999 einkünfterhöhend aufzulösen gewesen.

Hinsichtlich der Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage für die Miteigentümer B und C wurde in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, dass das Finanzamt, trotz der zum Teil widersprüchlichen Angaben der genannten Miteigentümer betreffend den Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung der Liegenschaftsanteile bzw. betreffend den Beginn der Abschreibung, davon ausgehe, dass die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage herangezogen werden können, wobei das zeitnah zur Übertragung der Liegenschaft erstellte Gutachten des G für das Finanzamt die größere Glaubwürdigkeit besitze. Das erst nach Abschluss der Außenprüfung erstellte und mit dem Tag der Einbringung der gegenständlichen Berufung datierte Gutachten des H sei hingegen ein Zweckgutachten, wobei die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf die sich dieses Gutachten stütze (wie zB die Höhe der Hauptmietzinse im Jahr 1985, die Höhe der fiktiven Hauptmietzinse für leer stehende Wohnungen, das Mietausfallswagnis, etc.) nach über 20 Jahren nicht mehr nachvollzogen werden können. Das Finanzamt sehe daher keinen Grund, von den zeitnah zur Übertragung der Liegenschaftsanteile erstellten Werten in dem ursprünglich von G erstellten Gutachten abzuweichen. In diesem Gutachten sei der Verkaufswert bzw. der Verkehrswert der Liegenschaft mit 11.520.000 S festgestellt worden. Da der Verkaufs- oder Verkehrswert stets den Wert des Grund und Bodens und des Gebäudes umfasse, sei für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage der auf den Grund und Boden entfallende Anteil auszuscheiden. Dieser Anteil sei vom Finanzamt mit 20% des Gesamtwertes geschätzt worden. Der auf das Gebäude entfallende Wert betrage daher 9,216.000 S. Die auf die beiden Miteigentümer (Drittelanteile) entfallende jährliche AfA betrage somit 61.440 S (4.465,02 Euro).

Berichtigt wurde mit Berufungsvorentscheidung die versehentlich doppelt vorgenommene Umrechnung der Schillingbeträge in Eurobeträge für das Jahr 2003.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass die Berufung gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1999 insoweit eingeschränkt werde als die Abweisung des Berufungsbegehrens der Miteigentümerin A betreffend Verrechnung von steuerfreien Beträgen gegen Instandsetzungsaufwendungen zur Kenntnis genommen werde. Die Berufungsanträge der Miteigentümer B und C betreffend die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage bleiben hingegen aufrecht. Ergänzend zum Berufungsvorbringen wurde ausgeführt, dass die Ausführungen im Schenkungsvertrag dahingehend zu verstehen

seien, dass die Übergabe sämtlicher Liegenschaftsanteile an die Geschenknehmer erst mit dem Ableben der letzten der drei Geschenkgeberinnen als vollzogen gegolten habe. Zutreffend sei zwar, dass als vermutliches Sterbejahr der letzten der drei Geschenknehmerinnen zunächst das Jahr 1984 angegeben worden sei. Nach Auffinden der Sterbeurkunde sei dies jedoch auf 1985 berichtigt und bei der Schlussbesprechung bekannt gegeben worden. In diesem Jahr sei daher auch mit der Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten begonnen worden. Strittig sei daher nur mehr die Frage, ob der im Gutachten des G vom 9. Dezember 1986 als "Verkehrswert" bezeichnete Wert nur den Gebäudewert und damit die Basis für die fiktiven Anschaffungskosten darstelle oder ob in diesem Wert auch ein Anteil für den Grund und Boden enthalten sei. Das Gutachten vom 29. Juli 2005 habe lediglich dazu gedient, die im Gutachten von G errechneten Werte zu erhärten. Dass Sachverständige mit Hilfe entsprechender Unterlagen auch Verkehrswerte für weit zurückliegende Jahre ermitteln können, sei allgemein bekannt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Vorlageantrag vom 20. Dezember 2005 wurde das Berufsbegehren eingeschränkt. Strittig ist daher nur mehr die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage für die beiden Miteigentümer B und C.

Aufgrund der ergänzenden Ausführungen im Vorlageantrag ist davon auszugehen, dass die Übertragung der Liegenschaftsanteile an die Miteigentümer B und C im Jahr 1985 – mit dem Ableben der letzten der drei Geschenkgeberinnen – erfolgte. Ab diesem Jahr wurde die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten geltend gemacht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 in der in den Streitjahren geltenden Fassung ist, wenn ein Gebäude unentgeltlich erworben wird, der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten wurde von G mit Gutachten vom 9. Dezember 1986 festgestellt.

Vom Finanzamt wurde sowohl die Geltendmachung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten ab dem Jahr 1985 für zulässig erachtet als auch der im genannten Gutachten festgestellte Wert, dem ausschließlich eine Sachwertermittlung zugrunde liegt, für grundsätzlich zutreffend erachtet. Das Finanzamt vertritt jedoch die Ansicht, ein nach dem

Sachwertverfahren ermittelter Wert einer Liegenschaft setze sich stets aus Bodenwert und Gebäudewert zusammen. Da als Abschreibungsbasis nur der Gebäudewert herangezogen werden könne, sei der insgesamt festgestellte Wert von 11,520.000 S, der vom Gutachter auch als "Verkehrswert" oder "Verkaufswert der Liegenschaft" bezeichnet wurde, um den auf den Grund und Boden entfallenden Anteil zu kürzen.

Dieser vom Finanzamt vertretenen Ansicht kann nicht gefolgt werden. Zutreffend ist zwar, dass G das von ihm ermittelte Ergebnis seiner Schätzung als "Verkehrswert" oder "Verkaufswert der Liegenschaft" bezeichnete, doch handelte es sich dabei offensichtlich nur um den Wert des Gebäudes, der für Zwecke der Vorlage beim Finanzamt ermittelt wurde. Bereits im allgemeinen Teil des Gutachtens wurde ausgeführt, die Schätzung umfasse "alle jene **Bauteile**, welche im gegenständlichen Elaborat beschrieben" seien. Die Schätzung erfolgte dann in der Weise, dass zunächst die Größe des umbauten Raumes – gegliedert in Erdgeschoß und Obergeschoß, Kellergeschoß und Dachgeschoß – festgestellt wurde und in der Folge der Neubauwert des umbauten Raumes nach zwei verschiedenen Berechnungsmethoden ermittelt wurde. Ausgehend vom Neubauwert wurde durch entsprechende Abschläge aufgrund des Alters und des Bauzustandes des Gebäudes der Wert zum Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ermittelt, der vom Gutachter als "Verkehrswert" oder "Verkaufswert der Liegenschaft" bezeichnet wurde. Aus dem Gutachten ist somit eindeutig erkennbar, dass dem auf die genannte Weise ermittelten Bauwert kein Wert für den Grund und Boden hinzugerechnet wurde. Dem Einwand der Bw., dass es sich bei dem vom Gutachter G ermittelten Wert bereits um die AfA-Bemessungsgrundlage handle und dieser Wert nicht mehr um einen Grundanteil zu kürzen sei, ist daher zuzustimmen. Schließlich wurde der von G ermittelte Gebäudewert durch das von H im Jahr 2005 erstellte Gutachten erhärtet. Der Einwand des Finanzamtes, dass dieses Gutachten schon deshalb nicht aussagekräftig sei, weil es erst viele Jahre nach der Übertragung der Liegenschaftsteile erstellt worden sei, ist nicht überzeugend.

Die jährliche AfA der beiden Miteigentümer B und C beträgt daher – wie in der Berufung beantragt wurde - jeweils 76.800 S bzw. 5.581,27 Euro (2% der fiktiven Anschaffungskosten eines Drittelanteils von 3,840.000 S). Die Differenz zu der vom Prüfer anerkannten AfA von 61.440 S bzw. von 4.465,02 Euro beträgt daher jeweils 15.360 S bzw. 1.116,25 Euro.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. Februar 2010