



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A und die weiteren Mitglieder B, C und D über die Berufung der Berufungswerberin, vertreten durch die Wirtschaftstreuhandkanzlei Lauda, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Rossinigasse 4, vom 17. Jänner 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 16. Oktober 2001 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 nach der am 22. Oktober 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im eingeschränkten Umfang Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, erwarb im Jahre 1981 im Erbrechtsweg ein Einfamilienhaus in F. Dieses wurde bis einschließlich des Jahres 1994 zu Wohnzwecken ihres Vaters verwendet. Nach dessen Ableben vermietete die Bw. die in Rede stehende Liegenschaft ab dem 1. Juli 1995, wobei sie den Wert der Baulichkeit in Ausmaß von ATS 4,800.00,-- bewertete und einen diesbezüglichen AfA-Satz in Höhe von 1,5% in Ansatz brachte und dergestalt eine jährliche AfA im Ausmaß von ATS 72.000,-- d. s. € 5.232,44 errechnete.

Im Jahre 1981 erwarb die Bw. außerdem eine Eigentumswohnung in G. Diese wurde ebenfalls bis zum Jahre 1994 zu Wohnzwecken verwendet und ab Mitte November vermietet.

Hinsichtlich dieses Objektes errechnete die Bw. eine jährliche AfA im Ausmaß von ATS 122.290,--, d. s. € 8.887,16.

Im Zuge einer diese beiden Liegenschaften betreffenden Betriebsprüfung wurde hinsichtlich des Objektes in F , ein Gebäudewert iHv € 97.284,35 unter Heranziehung der im Folgenden darzustellenden Parameter mit Stichtag 1. Juli 1995 ermittelt:

Kellergeschoß	84,84 m ³	a 170	14.422,80
Erdgeschoß	220,26 m ³	a 270	59.470,20
Obergeschoß	246,94 m ³	a 270	66.673,80
Garage	20,80 m ²	a 550	11.440,00
Neubauwert			152.006,80
- 31 % Alterswertminderung			-47.122,10
- 5 % verlorener Bauaufwand			-7.600,34
Gebäudewert			97.284,36

Unter Ansatz einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren (AfA 2 %) gelangte die Betriebsprüfung zu einer jährlichen Absetzung für Abnutzung von € 1.945,69.

Angemerkt wird, dass in dem dieser Berechnung zu Grunde liegenden Gutachten des Finanzamtes der Erhaltungszustand bzw. die Ausstattung des in Rede stehenden Gebäudes als einfach bzw. gut und die Wärmedämmung als teilweise nicht mehr zeitgemäß beschrieben wurden.

Hinsichtlich der Eigentumswohnung in G , ermittelte die Betriebsprüfung eine jährliche AfA im Ausmaß von € 9.291,99.

Am 16. Oktober 2007 erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2004 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend.

Im Zuge des Berufungsverfahrens legte die Bw. ein die Liegenschaft in F , betreffendes Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Hochbau und Architektur vor. In diesem wurde unter Berücksichtigung der Pläne des Bauamtes F., unter Einsichtnahme in die Fluchtlinien und den Bebauungsplan nach Durchführung einer Besichtigung bzw. einer Begehung ein Gebäudewert im Ausmaß von € 247.753,73 im Wesentlichen unter Heranziehung eines Wertes pro m³ von € 600,-- für das Erd- und Obergeschoß sowie eines solchen iHv € 400,-- für das Kellergeschoß und die Garage sowie unter Abzug eines Baukostenindex von 28 % ermittelt. Dabei wird angemerkt, dass in diesem Gutachten das Kellergeschoß mit einer Kubatur im Ausmaß von 117,43 m³, das Erd-

und Obergeschoß mit einer solchen im Ausmaß von insgesamt 557,99 m³ und die Garage mit einer solchen im Ausmaß von 56,15 m³ zum Ansatz gebracht wurde. In diesem Gutachten wurde dem in Rede stehenden Objekt ein allgemein guter Erhaltungszustand bescheinigt.

In der Stellungnahme zur Berufung der Bw. führte das Finanzamt u. a. aus, dass zur Ermittlung des Neuherstellungswertes des Gebäudes die Wohnbaukostenrichtwerte für das Jahr 1995 pro m³ mit ATS 4.727,--, d. s. € 340,-- angenommen worden seien und dass diese wegen der schlechten Wärme- und Schalldämmung im Ausmaß von 20 % reduziert worden seien und daher betreffend den Wohnraum ein Wert pro m³ iHv € 270,-- und für die Kellerräumlichkeiten ein solcher iHv € 170,-- angenommen worden sei.

In der Gegenäußerung zu dieser Stellungnahme des Finanzamtes brachte die Bw. zunächst vor, dass für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten die Grunderwerbsteuer mit dem Regelsteuersatz von 3,5 % und die Eintragungsgebühr von 1 % des ermittelten Wertes der Baulichkeit sowie die Vertragserrichtungskosten mit 1 %, somit diesbezüglich insgesamt 6 % anzusetzen seien.

Weiters führte die Bw. unter Hinweis auf eine mit gleichem Schreiben beigebrachte Studie der Universität Innsbruck u. a. aus, dass der Abzug von 20 % für die Wärme- und Schalldämmung nicht nachvollziehbar sei, da die Mehrkosten für eine Anhebung einer normalen Bauausführung auf eine Passivhausausführung nur 8 % der übrigen Baukosten betragen, wobei in diesem Fall auch noch Kosten für eine Änderung der Lüftung mit einer Wärmerückgewinnung enthalten seien, die im gegenständlichen Fall keinesfalls bestünden. Werde diese Position in Abzug gebracht, betrügen die Mehrkosten für die Wärme- und Schalldämmung maximal 6 % der Baukosten.

Außerdem brachte die Bw. unter Hinweis auf zahlreiche im Internet aufzufindende Gutachten in diesem Schreiben vor, dass die Außenanlagen auf Grund des Umstandes, dass es sich bei dem in Rede stehenden Objekt um ein Einfamilienhaus handle, mit einem Wert von mindestens 2 % des Wertes des Gebäudes in Ansatz zu bringen seien.

Außerdem wies die Bw. auf die von der Bundesinnung Bau bekannt gegebenen Wohnbaukostenrichtwerte hin. Dieser betrug für das Jahr 1995 für von außerhalb von Wien errichteten Bauwerken ATS 4.726,70 pro m³.

Hinsichtlich der Eigentumswohnung in G, brachte die Bw. in ihrer Berufung u. a. vor, dass bei der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Wertermittlung nicht ersichtlich sei, ob bei dieser darauf Bedacht genommen worden sei, dass der in den Bauträgerrechnungen ermittelte Wert ein solcher für einen sogenannten „Freigrund“ sein müsse, zu dem in der Folge die Errichtungskosten der Baulichkeiten hinzukämen.

Am 6. Mai 2010 legte das Finanzamt die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Mit per Telefax eingebrachtem Schreiben vom 15. Oktober 2013 schränkte die Bw. ihr Berufungsbegehren dahingehend ein, dass die Abschreibung des sich in F , befindlichen Objektes um € 1.377,-- erhöht werde. Mit gleichem Schreiben zog die Bw. ihr Berufungsbegehren hinsichtlich des Objektes in G , sowie ihren Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Berechnung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) hinsichtlich des sich in F , befindlichen Einfamilienhauses.

Als Bemessungsgrundlage für die AfA bestimmt § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, während in lit. b dieser Vorschrift Regelungen zur Bemessungsgrundlage für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs des Gebäudes getroffen werden. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung ist diesfalls der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zulegen, während nach dem zweiten Satz dieser Bestimmung auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen sind.

Fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Die fiktiven Anschaffungskosten gehen daher vom Käufer aus, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der vom Verkäufer ausgeht (Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 107 zu § 6; Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 6 Tz 67). Dem Gesetz kann nicht entnommen werden, wie die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln sind. Die fiktiven Anschaffungskosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden. Der VwGH hat diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass das Gesetz keine ins Einzelne gehende Vorschrift enthalte, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen seien. Es gelten daher die diesbezüglichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075).

Im vorliegenden Fall leitete das Finanzamt die fiktiven Anschaffungskosten im Wege der Schätzung gem. § 184 BAO aus dem von ihm ermittelten Gebäudewert ab.

In Ansehung des Umstandes, dass der unentgeltliche Erwerb der in Rede stehenden Liegenschaft im Jahre 1981 und die erstmalige Vermietung desselben im Jahre 1995 erfolgte, kommt der erkennende Senat zum Schluss, dass die fiktiven Anschaffungskosten im vorliegenden Fall verlässlich nur im Wege einer vom o. e. Wohnbaukostenrichtwert

ausgehenden Schätzung des Gebäudewertes erfolgen kann, wobei diesbezüglich auf den Vermietungsbeginn abzustellen ist.

Die Ermittlung des Gebäudewertes erfolgte sowohl seitens des Finanzamtes als auch seitens der Bw. unter Berücksichtigung des von der Bundesinnung Bau bekannt gegebenen Wohnbaukostenrichtwertes für das Jahr 1995 für von außerhalb von Wien errichteten Bauwerken im Ausmaß von ATS 4.726,70, d. s. € 343,50, pro m³. Somit hat die erkennende Behörde diesen zur Grundlage ihrer Schätzung zu machen.

Da der von der Bw. bestellte Gutachter die Pläne des Bauamtes F. sowie die Fluchtlinien und den Bebauungsplan einsah und da dieser das gegenständliche Gebäude besichtigte, ist weiters davon auszugehen, dass die von diesem zum Ansatz gebrachte Kubatur den Tatsachen entspricht.

Angesichts der, soweit dies den berufungsgegenständlichen Zeitraum betrifft, herrschenden Meinung, wonach die Nebenkosten der Anschaffung bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten zu berücksichtigen seien - siehe diesbezüglich insbes. *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 148/1 sowie *Jakom/Lenneis* EStG § 16 Rz 39 – hat deren Ansatz im vorliegenden Fall mit 6 % zu erfolgen.

Unter Berücksichtigung des oben dargestellten, die Wärmedämmung betreffenden, Vorbringens der Bw. sowie weiters des Umstandes, dass der Wärmedämmung bei zum Zeitpunkt des Vermietungsbeginnes – 1. Juli 1995 – eine im Vergleich zur Gegenwart untergeordnete Bedeutung zukam und im Hinblick darauf, dass die Wärmedämmung im Gutachten des Finanzamtes als lediglich teilweise nicht mehr zeitgemäß beschrieben wurde, bemisst der erkennende Senat den diesbezüglichen Abzug mit 11 %.

Da das o. e. Vorbringen, wonach Außenanlagen bei Einfamilienhäusern in Höhe von 2 % werterhöhend zu berücksichtigen seien, weder im Schrifttum noch im geltenden Recht Deckung findet, ist ein diesbezüglicher Ansatz nicht vorzunehmen.

Angesichts des sowohl im Gutachten des Finanzamtes als auch im Gutachten der Bw. bescheinigten allgemeinen guten Erhaltungszustandes des in Rede stehenden Objektes, wird dessen Alterswertminderung mit 25 % zum Ansatz gebracht.

Da sich weder aus dem Akt des Finanzamtes noch aus der von diesem vorgenommenen Berechnung des Gebäudewertes Hinweise darauf, dass ein allenfalls verlorener Bauaufwand vorgelegen hat, ergaben, sieht der erkennende Senat von der Festsetzung eines solchen ab.

In Ansehung der obigen Ausführungen errechnet sich der Gebäudewert des Objektes F wie folgt:

Wohnbaukostenrichtwert laut Bauinnung: € 343,50 abzüglich 11 % für die teilweise nicht mehr zeitgemäße Wärmedämmung zuzüglich 6 % Nebenkosten der Anschaffung ergibt € 326,02 pro m³ für die Berechnung des Erd- und Obergeschoßes. Eine – den beiden in Rede stehenden Gutachten folgend - vorzunehmende Verminderung des letztgenannten Betrages um 30 % ergibt € 228,21 pro m³ für die Berechnung des Kellergeschoßes sowie der Garage.

Kellergeschoß	117,43 m ³	a 228,21	26.798,70
Erd- + Obergeschoß	557,99 m ³	a 326,02	181.915,89
Garage	56,16 m ³	a 228,21	12.816,27
Neubauwert			221.530,86
- 25 % Alterswertminderung			-55.382,71
Gebäudewert			166.148,15

Vom fiktiven Gebäudewert in Höhe von € 166.148,15 sind, was den AfA-Satz betrifft, den diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung folgend 2 %, somit € 3.322,96 als jährliche AfA in Ansatz zu bringen.

AfA laut Berufungsentscheidung € 3.322,96 vermindert um € 1.945,69 AfA laut Bescheid ergibt eine jährliche Erhöhung der AfA im Ausmaß von € 1.377,27.

Auf Grundlage der obigen Ausführungen sind die von der Bw. in den Jahren 2001 bis 2004 erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung wie folgt festzusetzen:

2001	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. ESt-Bescheid v. 16. 10. 2007	ATS 65.453,00
		- ATS 18.951,65
	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. Berufungsentscheidung	ATS 46.501,35
2002	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. ESt-Bescheid v. 16. 10. 2007	€ 10.092,10
		- € 1.377,27
	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. Berufungsentscheidung	€ 8.714,83
2003	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. ESt-Bescheid v. 16. 10. 2007	- € 5.713,37
		- € 1.377,27
	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. Berufungsentscheidung	- € 7.090,64
2004	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. ESt-Bescheid v. 16. 10. 2007	- € 3.238,96
		- € 1.377,27

	Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung lt. Berufungsentscheidung	- € 4.616,23
--	--	---------------------

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 5 Berechnungsblätter

Wien, am 19. November 2013