



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Pittner Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Elisabethstraße 46, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 25. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) hat im Oktober 2000 eine zu diesem Zeitpunkt bereits vermietete Liegenschaft im Erbwege erworben und erklärte in der Folge aus der Vermietung eines Geschäftslokales und eines Kioskes Einkünfte in Höhe von S 58.682,33 (2000) und S 362.696,00 (2001). In den Beilagen zu seinen Einkommensteuererklärungen berechnete er die von ihm als Werbungskosten geltend gemachte Absetzung für Abnutzung mit S 48.000,00 für das Jahr 2000 und mit S 96.000,00 für das Jahr 2001. Dabei ging er von Anschaffungskosten von S 800.000,00 (Kiosk) und von S 4.000.000,00 (Geschäftslokal) unter zu Grundelegung eines AfA-Satzes von 2% aus.

In dem von ihm mit Berufung bekämpften Bescheid verminderte das Finanzamt die AfA um S 12.000,00 bzw. S 24.000,00 mit der Begründung, dass bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, gemäß § 16 (1) Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5 % als AfA geltend gemacht werden können.

Dagegen brachte der Bw. vor, er beziehe seit Oktober 2000 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Auf Grund einer Anfrage bei der Abgabenbehörde sei er bei der Bemessungsgrundlage und dem Prozentsatz von den seit 1996 angesetzten Beträgen ausgegangen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass die AfA –Basis falsch übernommen worden sei. Die Erblasserin habe den zweiten Hälftenanteil im Jahr 1996 ihrerseits von ihrem Ehegatten erworben. Bis zu dessen Tod hätten die Anschaffungskosten für den Kiosk S 506.820,00 und für das gesamte Gebäude S 2.000.000,00 betragen.

Das Finanzamt berücksichtigte in der Folge eine Halbjahres - AfA in Höhe von S 18.801,15 für das Jahr 2000 und für das Jahr 2001 die AfA mit S 37.602,30 und vertrat dabei die Auffassung, dass sich der Marktwert von Mietobjekten am Ertragswert orientiere. Als Grundlage der Berechnungen diente dem Finanzamt ein anlässlich der Verlassabhandlung der Erblasserin erstelltes Sachverständigengutachten vom 26. Juni 2001 und der darin ermittelte Ertragswert.

In der Folge stellte der Bw. den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte auf Grund der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten von S 4.679.750,00 für das Geschäftslokal und S 954.750,00 für den Kiosk. Zur Untermauerung seines Begehrens legte er das oben erwähnte Gutachten vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzung für Abnutzung. Für Gebäude bestehen jedoch im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes Sondervorschriften für die AfA:

Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist 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 anzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988).

§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988 definiert die fiktiven Anschaffungskosten als jenen Betrag, den der Empfänger des Wirtschaftsgutes "im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen."

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, "*können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden*" (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988). Eine kürzere Nutzungsdauer ist nachzuweisen und kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den Bauzustand erbracht werden (VwGH 20.11.1996, 94/15/0132).

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

Die fiktiven Anschaffungskosten sind im Schätzungswege zu ermitteln. Regelmäßig erfolgt die Bewertung in zweifacher Weise, nämlich nach dem Sach- und dem Ertragswertverfahren:

Beim Sachwertverfahren wird zuerst der Bodenwert, danach der fiktive Neubauwert ermittelt (nach Quadratmeter Wohnfläche oder nach der Kubatur); um den Zeitwert festzustellen wird sodann ein Abschlag für technisch-wirtschaftliche Abnutzung abgezogen. Die Höhe des Abschlages richtet sich nach Alter und Bauzustand des Hauses.

Beim Ertragswertverfahren werden die nachhaltig erzielbaren Jahreserträge herangezogen. Von dem sich ergebenden Jahresrohertrag werden bestimmte Beträge für das Mietausfallsrisiko und für laufende Instandhaltung abgezogen. Der nunmehr festgestellte Reinertrag wird mit einem bestimmten Vervielfältiger, der sich aus dem Kapitalisierungszinsfuß und der Restnutzungsdauer ableitet, multipliziert (Lenneis, ÖStZ 1998, 572).

Wie der VwGH im Erkenntnis vom 20. Juli 1999, 98/13/0109 ausführt, ist für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument. Es sei plausibel, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und preisbestimmend ist, auf welchen dann ein Vervielfacher angewandt werde. Auch in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiert, weshalb auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden können (Doralt, EStG⁴, Tz 109 zu § 6).

Im Streitfall handelt es sich um kein Mietwohnhaus wie im oben zitierten Erkenntnis. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates führt hier die ausschließliche Berücksichtigung des Ertragswertverfahrens, bei völliger außer Achtlassung des Sachwertverfahrens, nicht zu dem gewünschten Ergebnis, nämlich der Ermittlung des verkehrsüblichen Anschaffungswertes. Dies ist jener Wert, der für ein Gebäude der betreffenden Art und Ausstattung zum

Erwerbstichtag (zB Tod des Erblassers) am Markt erzielbar gewesen wäre (VwGH 11.6.1991, 91/14/0050).

Dem Erfordernis, einen objektiven Wert zu ermitteln, wird im gegenständlichen Fall ein Mittelungs- und Gewichtungsvorgang aus beiden Werten gerecht.

Dazu hat der Bw. ein Sachverständigengutachten beigebracht, das sowohl den Anforderungen an Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit, als auch dem Gebot redlicher und zweifelsfreier Wertermittlung entspricht (Stingl/Rauscher, ÖStZ 1999, 505). Darin wurde in nachvollziehbarer Weise ein Ertragswert- und Sachwertverfahren durchgeführt, mit einer stärkeren Gewichtung des Ertragswertes. Diese Vorgehensweise steht im Einklang mit der von Rechtsprechung und Lehre vertretenen Ansicht, dass dem Ertragswert der Vorrang einzuräumen ist.

Der unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung von diesen Werten und deren Gewichtung abzugehen und kommt nach Kürzung um den Bodenwert zu fiktiven Anschaffungskosten von S 354.048,00 (gerundet auf S 350.000,00) für den Kiosk und von S 3.479.609,50 (gerundet auf S 3.500.000,00) für das Geschäftslokal.

Hinsichtlich des Begehrns des Bw. die Nutzungsdauer zu verkürzen, finden sich im vorgelegten Gutachten keine Aussagen zum konkreten Bauzustand. Es werden keine Baumängel wie Baurisse oder statische Probleme festgestellt. Für die Ermittlung der Restnutzungsdauer sind jedoch nur die konstruktiven oder haltbaren Bauteile (Mauern und Decken), sowie deren Zustand maßgebend.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt somit die Auffassung, dass mangels jeglicher Anhaltspunkte für eine besondere Auffälligkeit des Gebäudes bzw. schon eingetretener Gebäudeschäden, die Restnutzungsdauer nicht kürzer sein kann, als im Regelfall zu schätzen ist, weshalb von der gesetzlichen Nutzungsdauer von 67 Jahren nicht abgegangen werden kann.

Ausgehend von der oben ermittelten Bemessungsgrundlage war die AfA wie folgt zu berechnen:

1,5 % von 350.000,00 = S 5.250,00

1,5 % von 3.500.000,00 = S 52.500,00

Da die Liegenschaft erst im Oktober 2000 erworben wurde, ist in diesem Jahr gemäß § 7 Abs. 2 EStG 1988 die Halbjahres – AfA von S 28.875,00 zu berücksichtigen. Im Jahr 2001 beträgt die Absetzung für Abnutzung S 57.750,00.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ändern sich wie folgt:

Einnahmen 2000	S 58.682,33
AfA	S 28.875,00
Überschuss 2000	S 29.807,33 (ger. 29.807,00)
Einnahmen 2001	S 362.696,00
WK	S 36.916,01
AfA	S 57.750,00
Überschuss 2001	S 268.029,99 (ger. 268.030,00)

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 29. Oktober 2004