

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache HausgemeinschaftX, AdresseBf vertreten durch StB vom 27. Jänner 2010 gegen den Bescheid des FA Wien 2/20/21/22 vom 8. Jänner 2010 betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Hauseigentumsgemeinschaft, welche die gegenständliche Liegenschaft durch Einantwortungsbeschluss vom TagMonatJahr erworben hat. Bei dieser Liegenschaft handelt es sich um ein Grundstück mit Gebäude, das den mietrechtlichen Zins- und Kündigungsbeschränkungen unterliegt.

Die Bf setzte nach Einantwortung die Vermietung fort und reichte in der Folge eine Erklärung zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung für das Jahr 2008 ein.

Das Finanzamt erließ den Feststellungsbescheid entsprechend der abgegebenen Erklärung.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Die Bf brachte darin vor, dass der Bescheid nicht mit der abgegebenen Erklärung übereinstimme. Es wurde neuerlich eine Erklärung über die Einkünfte der Hausgemeinschaft beigebracht mit dem Antrag, den Bescheid entsprechend dieser Erklärung zu berichtigen.

Im Zuge der Bearbeitung der Berufung ersuchte das Finanzamt die Bf, die Berechnung der AfA darzustellen und den Instandhaltungsaufwand nachzuweisen. Dieses Ersuchen

blieb unbeantwortet. Das Finanzamt entschied in der Folge über die Berufung der Bf mit Berufungsvorentscheidung. Der Bescheid wurde dahingehend abgeändert, dass die AfA und die Instandhaltungskosten keine Berücksichtigung mehr fanden. Anstatt eines Verlustes wurde ein Überschuss von 20.270,62 Euro aus Vermietung und Verpachtung festgestellt.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde neuerlich Berufung erhoben. Mit der Berufung übermittelte die Bf nochmals die Erklärung der Einkünfte der Hausgemeinschaft, ein Verkehrswertgutachten über den fiktiven Verkehrswert der Liegenschaft, eine Berechnung der AfA und Rechnungen betreffend die Instandhaltungsaufwendungen. Die Bf beantragte die Richtigstellung des Bescheides unter Berücksichtigung der Aufwendungen.

Das Finanzamt legte die Berufung zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 29.04.2014 teilte das Bundesfinanzgericht der Bf mit, dass auf Grund der unterschiedlichen Behandlung von Instandsetzungsaufwendungen und Instandhaltungsaufwendungen eine eindeutige Zuordnung der geltend gemachten Aufwendungen erforderlich sei. Um dem Bundesfinanzgericht diese Zuordnung zu ermöglichen, wurde die Bf ersucht, die entsprechenden Belege für den geltend gemachten Instandhaltungsaufwand in der Höhe von EUR 7.590,50 (= EUR 3.795,25 x 2) zur Einsichtnahme vorzulegen, andernfalls diese Aufwendungen keine Berücksichtigung finden könnten.

Hinsichtlich der Teilrechnung für den Baumeister HG vom 16.07.2008 in der Höhe von EUR 2.000,- wurde die Bf ersucht darzustellen, welchen Vorhaben diese Begutachtung und Ausschreibung diene, ob diese Vorhaben verwirklicht wurden und welche Maßnahmen diese Vorhaben im Einzelnen umfassten.

Hinsichtlich der Nutzungsdauer wurde der Bf mitgeteilt, dass ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5 Prozent der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden könnten. Eine kürzere Nutzungsdauer sei nachzuweisen. Der Nachweis könne grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den technischen Zustand erreicht werden. Die Bf wurde darauf hingewiesen, dass sich in dem vorgelegten Gutachten keine Aussagen über den technischen Bauzustand und Feststellungen zur Qualität der Bauausführung fänden und es daher nicht geeignet sei, einen höheren als den gesetzlichen AfA-Satz zu stützen.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung wurde der Bf mitgeteilt, dass nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b zweiter Satz EStG 1988 als Bemessungsgrundlage für die AfA auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes angesetzt werden könnten. Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen habe, sei diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestünden. Der Verwaltungsgerichtshof

habe in ständiger Judikatur die Wertermittlung nach dem Ertragswertverfahren für tauglich gehalten, um fiktive Anschaffungskosten festzustellen. Die Berechnung des Ertragswertes II im vorliegenden Gutachten sei insofern nicht nachvollziehbar, als diese von einem monatlichen Ertrag von EUR 8.729,84 ausgehe, während dieser bei der Ertragswertberechnung I mit EUR 1.791,45 angesetzt worden sei. Ein monatlicher Ertrag von 8.729,84 Euro finde jedoch keine Deckung in den erklärten Mieteinnahmen.

Auf Grund dieser Überlegungen teilte das Bundesfinanzgericht der Bf mit, dass der laut Gutachten ermittelte Verkehrswert zur Bestimmung der fiktiven Anschaffungskosten ungeeignet sei. Vielmehr müsste vom Ertragswert ausgegangen werden. Das Bundesfinanzgericht gelangte zu einer neuen Bemessungsgrundlage der Absetzung für Abnutzung, in dem von der Ertragswertberechnung I laut Gutachten ausgegangen wurde, jedoch eine Restnutzungsdauer von 67 Jahren angenommen wurde. Dies ergab einen geschätzten Verkehrswert für die gesamte Liegenschaft von 168.505,48 Euro.

Der Bf wurde die Möglichkeit der Nachweisführung und Stellungnahme eingeräumt. Eine Vorhaltsbeantwortung durch die Bf erfolgte nicht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Miteigentümer der Liegenschaft AdresseBf sind Frau Hälfteeigentümerin1 und Frau Hälfteeigentümerin2 zu jeweils gleichen Teilen. Deren Eigentumsrecht wurde mit Einantwortungsbeschluss vom TagMonatJahr, Bezirksgericht X, begründet.

Die Miteigentümergeinschaft erzielte im Streitjahr 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft. Da die Liegenschaft unentgeltlich erworben wurde, liegen keine Anschaffungskosten vor. Die Bf legte in ihrer Erklärung bei der Ermittlung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zu Grunde. Diese fiktiven Anschaffungskosten ermittelte sie mit Hilfe eines Gutachtens zur Feststellung des Verkehrswertes der Liegenschaft.

Das vorliegende Gutachten ist nicht geeignet, die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes zu ermitteln und eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren zu stützen.

Die als Instandhaltungsaufwendungen geltend gemachten Baumeisterarbeiten vom 16.07.2008 in der Höhe von EUR 2.000,- umfassten laut Rechnung folgende Leistungen: Begehung bzw. Ablöseverhandlungen mit Wohnung Top 30, Begutachtung der Wohnungen TOP 4, 8 und 12 und Erstellung eines Umbaukonzeptes bzw. der Umbaupläne sowie Ausschreibung der Baumeisterarbeiten und Einholung der Angebote für die anderen Gewerke. Der Nachweis, ob die in Rechnung gestellten Leistungen des Baumeisters zu den weiteren baulichen Maßnahmen und zu welcher Art von Baumaßnahmen geführt haben, wurde trotz Aufforderung nicht erbracht.

Für Instandhaltungsaufwendungen in der Höhe von 7.590,50 Euro wurde kein Nachweis erbracht.

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen sind aktenkundig bzw. ergeben sich aus nachstehender Beweiswürdigung:

Nutzungsdauer des Gebäudes, fiktive Anschaffungskosten:

Die Bf hat zum Nachweis der fiktiven Anschaffungskosten in der Höhe von 605.586,75 Euro und einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren ein Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft vorgelegt.

Dieses Gutachten ging bei seiner Wertermittlung davon aus, dass sowohl der Sachwert als auch zwei verschiedene Ertragswerte festgestellt wurden und aus der Summe dieser Werte nach Abzug eines Bodenwertes ein Drittel als Verkehrswert in Ansatz gebracht wurde. Bei der Berechnung des Sachwertes wurde von der Ermittlung der Neuherstellungskosten ausgegangen, von denen ein Abschlag von 40 Prozent in Abzug gebracht wurde. Als Begründung für den Abschlag wurden altersbedingte Abnutzung, nicht zeitgemäße Grundrisse, Raumhöhen und Gangflächen angeführt. Das Gutachten enthält jedoch keine Feststellungen über den Bauzustand, aus dem sich der durchgeführte Abschlag schlüssig erklären ließe. Insgesamt mangelt es dem Gutachten an einem Befund, von dem aus die Wertermittlung vorgenommen werden kann.

Zu dem gegenständlichen Gutachten ist weiters anzuführen, dass die Berechnung des Ertragswertes II insofern nicht nachvollziehbar ist, als dieser von einem monatlichen Ertrag von 8.729,84 Euro ausgeht, welcher bei der Ertragswertberechnung I mit 1.791,45 Euro angesetzt wurde. Der dem Ertragwert II zugrunde liegende Jahresertrag findet keine Deckung in den erklärten Mieteinnahmen im Gegensatz zu den dem Ertragwert I zugrunde gelegten Mieteinnahmen pro Jahr. Es ist aus dem Gutachten nicht ersichtlich, wie der Gutachter zu diesen Annahmen gelangte.

Darüber hinaus enthält das Gutachten auch keine Feststellungen betreffend den technischen Bauzustand und betreffend die Qualität der Bauausführung, aus denen eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer abgeleitet werden könnte.

Auf Grund dieser Überlegungen zu dem vorliegenden Gutachten kommt das Bundesfinanzgericht zu dem Schluss, dass das Gutachten nicht geeignet ist, zutreffende fiktive Anschaffungskosten zu ermitteln und eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren zu stützen.

Aufwendungen Baumeister HG in der Höhe von 2.000 Euro:

Die Bf hat Aufwendungen für Baumeisterarbeiten geltend gemacht. Aus dem vorgelegten Beleg war ersichtlich, dass es sich um eine erste Teilrechnung handelte. Als Leistungen wurden verrechnet:

„Begehung bzw. Ablöseverhandlung Whg Top 30

Begutachtung der Whg Top 4, 8 und 12 und Erstellung eines Umbaukonzeptes bzw. der Umbaupläne

Ausschreibung der Baumeisterarbeiten und Einholung der Angebote für die anderen Gewerke“

Die Bf wurde aufgefordert, dem Bundesfinanzgericht mitzuteilen, welchen konkreten Bauvorhaben diese Begutachtungen und Ausschreibungen dienten, ob diese Vorhaben verwirklicht wurden und welche Maßnahmen diese Vorhaben im Einzelnen umfassten. Die Bf ist diese Auskünfte schuldig geblieben. Das Bundesfinanzgericht konnte damit nicht erheben, welche Maßnahmen getroffen wurden und ob diese Baumeisterrechnung damit den Instandsetzungs- oder den Instandhaltungsaufwendungen zugeordnet werden muß. Die in der Rechnung angeführten Leistungen legen die Vermutung nahe, dass es sich um die Zusammenlegung von Wohnungen und allenfalls eine damit verbundene Kategorieanhebung zur Erhöhung der Einnahmen handelte. Die Zusammenlegung von Wohnung und damit zusammenhängende Umbaumaßnahmen erhöhen den Nutzungswert des Gebäudes bzw. verlängern dessen Nutzungsdauer. Da in den Folgejahren auch Beträge für Zehntelabsetzungen geltend gemacht wurden und sich bei der Umsatzsteuer ein Überschuss aus geltend gemachten Vorsteuerbeträgen ergab (abziehbare Vorsteuer: 2009: 9.211,34 Euro; 2010: 20.351,74 Euro; 2011: 11.305,95 Euro;) geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die in Rede stehende Baumeisterrechnung Instandsetzungsaufwendungen betraf.

Instandhaltungsaufwendungen von 7.590,50 Euro:

Die Bf wurde aufgefordert, diese Aufwendungen für Instandhaltung mittels Belegen nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist die Bf nicht nachgekommen. Mangels Nachweis konnten diese Aufwendungen keine Berücksichtigung als Werbungskosten finden, zumal in der Überschussrechnung weitere Instandhaltungsaufwendungen geltend gemacht worden waren, welche im Zuge des Vorlageantrages mit Belegen nachgewiesen wurden. Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass lediglich die nachgewiesenen Instandhaltungsaufwendungen getätigt worden waren.

Vor diesem Hintergrund der dargestellten Beweiswürdigung gelangte das Bundesfinanzgericht zu den oben angeführten Sachverhaltsfeststellungen und nahm diese gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen an.

Nach Feststellung des oben angeführten Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 188 BAO ist der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten auf Ebene der Miteigentumsgemeinschaft im Wege der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte zu ermitteln.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ausdrücklich als Werbungskosten angeführt wird im § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 die Absetzung

für Abnutzung. Gehört ein Gebäude nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung folgendes:

Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann sind auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988).

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen. Das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG), welches die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Neuherstellungskosten ableitet, kann hierfür nicht herangezogen werden, da sich diese Bewertungsmethode nicht eignet, einen steuerrechtlich relevanten Verkehrswert im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten festzustellen. Ein nach den Bewertungsvorschriften des LBG erstelltes Sachverständigengutachten ist daher nicht maßgeblich für die Feststellung der fiktiven Anschaffungskosten. Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Judikatur die Wertermittlung nach dem Ertragswert für tauglich gehalten, um fiktive Anschaffungskosten festzustellen (vgl. VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132 mit weiteren Verweisen).

Bei Mietgebäuden können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 Prozent der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. e), dies entspricht einer Nutzungsdauer von rund 67 Jahren. Dies gilt auch dann, wenn das Gebäude in gebrauchtem Zustand erworben wurde. Die Nutzungsdauer ist eine nur im Schätzungswege feststellbare Größe. Eine kürzere Nutzungsdauer ist nachzuweisen. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast trifft den, der eine kürzere Nutzungsdauer behauptet. Der Nachweis kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand erreicht werden. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand und keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung, ist es nicht geeignet, einen höheren AfA-Satz zu stützen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Die Bf hat zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ein Gutachten vorgelegt, welches aus den unter der Beweiswürdigung des Gutachtens dargestellten Ausführungen nicht geeignet ist, als Bemessungsgrundlage taugliche fiktive Anschaffungskosten festzustellen.

Das vorliegende Schätzgutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes enthält weiters keine Feststellungen zum technischen Bauzustand. Es ist daher nicht geeignet, eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer nachzuweisen. Der Berechnung der Absetzung für Abnutzung wird daher die gesetzliche Nutzungsdauer von rund 67 Jahren zu Grunde gelegt und die Absetzung für Abnutzung mit 1,5 Prozent der Bemessungsgrundlage ermittelt.

Die fiktiven Anschaffungskosten werden vom Bundesfinanzgericht wie folgt geschätzt:

Unter Orientierung an der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, welcher die Wertermittlung nach dem Ertragswert für tauglich hält, und um im Rahmen der Schätzung möglichst nahe an der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Bf zu bleiben, orientiert sich das Bundesfinanzgericht daher an der im Gutachten durchgeführten Berechnung des Ertragswertes I. Dabei wird von dem im Gutachten angesetzten jährlichen Ertrag von 8.001,21 Euro ausgegangen, da dieser ermittelte Jahresertrag von den Einnahmen in der erklärten Höhe seinen Ausgang nimmt. Der im Gutachten bei der Kapitalisierung des Jahresnettoertrages angenommene Zinssatz von 4,5 Prozent wird als glaubhaft beibehalten. Hinsichtlich Nutzungsdauer wird mangels eines kürzere Nutzungsdauer stützenden Gutachtens die gesetzliche Nutzungsdauer von 66 2/3 Jahren zu Grunde gelegt. Durch die Verlängerung der Nutzungsdauer auf die gesetzliche Nutzungsdauer erhöht sich gegenüber der Ermittlung im Gutachten der Barwertfaktor von 14,83 auf 21,06 (Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Manz-Verlag, 6. Auflage, Tabelle Barwertfaktoren für die Kapitalisierung in Abhängigkeit von Zinssatz und Nutzungsdauer in Jahren, S. 322). Daraus ergibt sich nachstehende Ermittlung des Ertragswertes:

Jahresrohertrag x Barwertfaktor = Ertragswert (fiktive Anschaffungskosten): 8.001,21 Euro x 21,06 = 168.505,48 Euro. Die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft betragen daher nach der Schätzung des Bundesfinanzgerichtes 168.505,48 Euro. Davon 1,5 Prozent Absetzung für Abnutzung ergibt die jährlich absetzbare Abnutzung für das gesamte Gebäude in Höhe von 2.527,58 Euro.

Zu den Werbungskosten zählt auch der Erhaltungsaufwand. Bei dem Erhaltungsaufwand muss zwischen dem Instandsetzungsaufwand und dem Instandhaltungsaufwand unterschieden werden. Der Instandsetzungsaufwand ist vom Gesetz im § 28 Abs. 2 EStG 1988 definiert:

Gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Instandsetzungsaufwendungen sind bei Mietwohngebäuden nicht sofort abzugsfähig, sondern zwingend auf zehn Jahre zu verteilen. Der Nutzungswert des Gebäudes wird dann erhöht, wenn das Gebäude aufgrund der durchgeführten Investitionen länger oder durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist.

Instandhaltungsarbeiten sind nach der gesetzlichen Definition nicht regelmäßig jährlich anfallende Aufwendungen. Instandhaltungsaufwand liegt vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden, bzw. wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzungswertes oder der Nutzungsdauer kommt. Instandhaltungsaufwendungen sind sofort absetzbar. Die Beurteilung erfolgt im Wege einer negativen Abgrenzung zu den Instandsetzungsmaßnahmen (Laudacher in Jakom EStG, 7. Aufl. 2014, § 28 Rz 97).

Nach der hier dargestellten Definition und der oben angeführten Beweismwürdigung war die Baumeisterrechnung HG den Instandsetzungsaufwendungen zuzuordnen.

Die Instandhaltungsaufwendungen in der Höhe von 7.590,50 Euro konnten mangels Nachweis keine Berücksichtigung finden.

Zusammenfassend ergibt sich daher folgendes Ergebnis der Hausgemeinschaft:

Der Hausgemeinschaft erwachsen im Zuge der Vermietung nachstehende absetzbare Aufwendungen (Beträge in Euro):

Werbungskosten:	gesamt	Hälfteanteil
Porto	26,75	
Leerstehungen	1.431,81	
Absetzung für Abnutzung	2.527,58	
Instandhaltung	10.574,22	
1/10 Absetzung Baumeister HG	200,00	
Bankspesen	261,86	
Leerstehung	270,18	
Summe der Werbungskosten	15.292,40	7.646,20

Die Hausgemeinschaft erzielte im Streitjahr nachstehenden Überschuss aus der Vermietung (Beträge in Euro):

Überschuss 2008	gesamt	Hälfteanteil
Summe Einnahmen	21.729,20	
abzügl. Werbungskosten	-15.292,40	
Überschuss	+ 6.436,80	+ 3.218,40

Zulässigkeit einer Revision

Da die zu beantwortenden Rechtsfragen der Nutzungsdauer bei Mietgebäuden und der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten bei unentgeltlich erworbenen Mietgebäuden von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinreichend geklärt erscheinen (VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132 mit weiteren Verweisen), wird die ordentliche Revision nicht zugelassen.

Wien, am 22. Juli 2014