



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des FA betreffend Zurückweisung einer Berufung gegen die Bescheide Einkommensteuer 1998 bis 2002 sowie Einkommensteuer 2003 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich sind fiktive Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der Afa einer vermieteten Eigentumswohnung sowie die Zurückweisung einer Berufung als verspätet.

a) Erklärungen

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht regelmäßig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Kindergärtnerin. Daneben gab die Bw. folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	S	S	S	S	€	€	€
Einnahmen	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	2.180,16	3.000,00	3.010,00
Afa	-46.398,00	-46.398,00	-46.398,00	-46.398,00	-3.371,84	-3.371,84	-3.371,84
Instandhaltung/ Instandsetzung						-1.312,80	-156,12
Einkünfte	-16.398,00	-16.398,00	-16.398,00	-16.398,00	-1.191,68	-1.684,64	-517,96

Die Bw. errechnete die Afa wie folgt:

	S	€
Gebäudewert laut Versicherung	12.552.000,00	912.189,41

davon Anteil Wohnung 4: 69/280-tel	<u>3.093.171,00</u>	<u>224.789,53</u>
davon 1,5%	46.398,00	3.371,84

Im Vorhalt vom 8. Mai 2001 teilte das zuständige Finanzamt (FA) der Bw. mit, die Afa werde von den tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten berechnet, wobei die Kosten für den Grundanteil auszuscheiden seien. Der von der Versicherung errechnete Neubauwert könne der Afa-Berechnung nicht zu als Grundlage dienen. Die Bw. solle daher die tatsächlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten mit Kaufvertrag oder Rechnungen mit Zahlungsnachweisen und den Fertigstellungstermin der Wohnung nennen.

Im Schreiben vom (Eingangsstempel FA) 23. Juli 2001 (Akt 1998, Seite 2) gab die Bw. an, die Erbauung des berufungsgegenständlichen Gebäudes sei vor mehr als 40 Jahren durch die Eltern der Bw. mit den anderen damaligen Bewohnern erfolgt und es sei in der Folge Wohnungseigentum begründet worden. Rechnungen würden nicht vorliegen. Da die Bw. die Wohnung nicht sofort habe nützen wollen oder können, habe sie nach einer lange Zeit in Anspruch nehmenden Räumung sofort versucht, einen Mieter zu finden, was erheblich lange gedauert habe. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG regle die Absetzung für Abnutzung und laute: "Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor den unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen." Durch den Übergabsvertrag habe die Bw. die Wohnung unentgeltlich erworben. Um die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln, habe sich die Bw. auf die Berechnung und Überprüfung des Neubauwertes durch die Versicherungsgesellschaft gestützt. Dies habe einen Wert in der Höhe von das ganze Haus betreffend S 12.552.000,00 ergeben und beziehe sich nur auf den umbauten Raum und nicht auch auf den Grund und Boden, weshalb ein anteiliger Wert für Grund und Boden nicht auszuscheiden sei. Auf Grund der Nutzwertfeststellung habe die Wohnung einen Anteil vom Haus von 69/280-tel, was somit einem Neuwert in der Höhe von S 3.093.171,00 entspreche. Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 würden vorsehen, dass sich die fiktiven Anschaffungskosten auch am Ertragswert orientieren müssten. Für die Berechnung der Abschreibung schlage daher die Bw. in Abänderung ihrer Angaben in den Erklärungen 1998 und 1999 wie folgt vor:

	S		umgekehrte Gewichtung	S
Substanzwert der Wohnung	3.093.171,00	77,46%	22,54%	697.200,74
Ertragswert der Wohnung	900.000,00	22,54%	77,46%	697.050,00
Gesamt	<u>3.993.171,00</u>			<u>1.394.250,74</u>

Abschreibung 1,5% vom gewichteten Wert S 20.913,76. Den Ertragswert der Wohnung habe die Bw. an Hand der momentanen Monatsmiete S 2.500,00 hochgerechnet auf die voraussichtliche Mietdauer ermittelt. Die Bw. habe vor, die Wohnung auch die nächsten 30 Jahre zu vermieten. Die Bw. schlage vor, dies bei der Neuberechnung zu berücksichtigen.

b) Bescheide

Das FA setzte abweichend vom Vorbringen der Bw. die Afa an Hand von zwei Wohnungskäufen im selben Haus an:

Wohnung	Kaufvertrag	S	Grundstücksanteil
top 1	27./30.9.1996	800.000,00	71/280
top 2	24.11.1997	700.000,00	71/280
		<u>1.500.000,00</u>	
	mathemat. Mittel	750.000,00	
	20% Grundanteil	<u>-150.000,00</u>	
		600.000,00	€
	1,5% Afa	9.000,00	654,06

Beide Wohnungen wurden vom selben Erwerber gekauft.

Das FA setzte bei den Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die oa. Afa an:

	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	S	S	S	S	€	€	€
Einnahmen	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00	2.180,16	3.000,00	3.010,00
Afa	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-9.000,00	-654,06	-654,06	-654,06
Instandhaltung/ Instandsetzung						-1.312,80	-156,12
Einkünfte	<u>21.000,00</u>	<u>21.000,00</u>	<u>21.000,00</u>	<u>21.000,00</u>	<u>1.526,10</u>	<u>1.033,14</u>	<u>2.199,82</u>

Die entsprechenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 ergingen am 19. November 2001, für 2000 am 11. Jänner 2002, für 2001 am 12. September 2002, für 2002 am 8. Oktober 2003, für 2003 am 11. August 2005 und für 2004 am 25. August 2005.

Die Einkommensteuer 2003 wurde zunächst mit Bescheid vom 29. Oktober 2004 erklärungsgemäß veranlagt. Dieser Bescheid wurde am 11. August 2005 gemäß § 299 BAO aufgehoben und der oa. neue Einkommensteuerbescheid 2003 erlassen.

Das FA wich bei der Afa zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von den Erklärungen und der Vorhaltsbeantwortung der Bw. vom 23. Juli 2001 ab, ohne dies in den Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2001 zu begründen. Das FA teilte der Bw. weder die Höhe noch die Berechnung der Afa mit.

In den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 gab das FA an, dass die Absetzung für Abnutzung nur im gesetzlichen Ausmaß von 1,5% der auf den Anteil der Bw. entfallenden fiktiven Anschaffungskosten anerkannt werden könnten. Die Afa betrage seit Beginn € 654,06. Wie bereits in den Vorjahren sei die Einnahmen/Ausgabenrechnung der Bw. entsprechend berichtigt worden.

c) Schreiben Bw.

Mit Schreiben vom 7. September 2005 (Akt 2004, Seite 5) ersuchte die Bw. um Verlängerung der Frist zur Erhebung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 und 2004 bis zum 30. November 2005.

Im Schreiben vom 24. November 2005 (Akt 2004, Seite 6f) erhob die Bw. Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2004.

Betreffend Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 gab die Bw. an: "mangels Erhalt von Bescheidebegründung".

Die brachte vor, sie vermiete die berufungsgegenständliche Wohnung ab dem Jahr 1998. Im Zuge der Erstellung und Einreichung des Antrages auf Arbeitnehmerveranlassung 1998 habe die Bw. diesen Umstand in einer Beilage mitgeteilt und die Einnahmen in einer Höhe von S 30.000,00 erklärt und eine Abschreibung in der Höhe von S 46.398,00 geltend gemacht. Mangels Vorliegen anderer Unterlagen habe die Bw. das Gutachten der Versicherungsgesellschaft der Berechnung zu Grunde gelegt. Die [negativen] Einkünfte aus Vermietung hätten laut Erklärung – S 16.398,00 betragen. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 habe die Bw. die Einnahmen, Afa und negativen Einkünfte jeweils in derselben Höhe wie 1998 erklärt. In einem Ergänzungsersuchen des FAes sei die Bw. um Nachweis der Anschaffungskosten gebeten worden, da laut Meinung der Finanzverwaltung die tatsächlichen Anschaffungskosten der Berechnung abzüglich Grundanteil zu Grunde gelegt werden müssten. In ihrem damaligen Antwortschreiben habe die Bw. die Berechnung der Abschreibung erläutert und dargelegt, dass die Bw. die Wohnung von den Eltern unentgeltlich erworben habe und dem zu Folge auf Antrag die Berechnung der Abschreibung im Sinne des § 16/1/8b EStG nach den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen sei. Um die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln, habe sich die Bw. auf die Berechnung und Überprüfung des Neubauwertes durch die Versicherungsgesellschaft gestützt. Der von der Versicherungsgesellschaft ermittelte Wert und somit auch die fiktiven Anschaffungskosten habe S 12.522.000,00 betragen und habe sich nur auf den umbauten Raum bezogen, weshalb ein anteiliger Wert für Grund und Boden nicht auszuscheiden sei. Der auf die vermietete Wohnung entfallende Wert habe laut Versicherungsgesellschaft somit S 3.093.171,00 (69/280-tel) betragen. Da die Einkommensteuerrichtlinien 2000 vorgesehen hätten, dass sich die fiktiven Anschaffungskosten auch am Ertragswert orientieren müssten, habe die Bw. im Ergänzungsschreiben die Berechnung der Abschreibung entsprechend den Richtlinien geändert. Den für die Berechnung herangezogenen Ertragswert habe die Bw. mit S 900.000,00 angenommen, da sie beabsichtigt habe, die Wohnung die nächsten 30 Jahre zu vermieten (30x12xMiete S 2.500,00).

	S		umgekehrte Gewichtung	S
Substanzwert der Wohnung	3.093.171,00	77,46%	22,54%	697.200,74

Ertragswert der Wohnung	900.000,00	22,54%	77,46%	697.050,00
Gesamt	3.993.171,00			1.394.250,74

Der Mittelwert aus Ertragswert und Substanzwert ergebe S 1,996.585,50. Obige Berechnung habe ein Wert von S 1,394.250,74 ergeben. Diesen geringeren Wert habe die Bw. bei der Neuberechnung der Abschreibung zu Grunde gelegt und die Abschreibung somit mit S 20.913,76 berichtigt bekannt gegeben. Ob diese Art der Berechnung Zustimmung der Finanzverwaltung erhalten habe, sei der Bw. nie mitgeteilt worden. Lediglich in den Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2002 seien die Einkünfte aus Vermietung in der Höhe von jeweils S 21.000,00 bzw. € 1.526,13, im Jahre 2003 in der Höhe von € 1.033,14 und im Jahre 2004 in der Höhe von € 2.199,80 festgesetzt worden. Die diesbezüglichen Begründungen seien der Bw. nicht zugestellt worden, wodurch ihr auch die Berechnungen der Einkünfte der jeweiligen Jahre durch die Finanzverwaltung nicht bekannt seien. Aus diesem Grunde habe die Bw. in den Steuererklärungen jeweils die ursprüngliche Berechnungsmethode beigelegt und auch die Einkünfte in der damals erklärten Höhe belassen. Lediglich im Bescheid 2003 sei eine Begründung, jedoch mit dem Hinweis auf die Vorjahre und eine Abschreibung in der Höhe von € 654,06 (S 9.000,00) erstmals zu lesen. Im Bescheid 2004 verweise die Finanzverwaltung wiederum auf das Vorjahr. Sollte die Finanzverwaltung der seinerzeitigen Berechnungsmethode der Bw. mit Schätzung der Abschreibung nach dem Substanzwert und Ertragswert zustimmen, so würden die Einkünfte aus Vermietung ab dem Jahr 1998 wie folgt betragen:

		S
1998 bis 2001	S 2.500,00 x 12	30.000,00
	Abschreibung laut Berechnung	<u>-20.913,76</u>
	Überschuss	9.086,24
		€
2002	€ 181,68 x 12	2.180,16
	Abschreibung laut Berechnung	<u>-1.519,86</u>
	Überschuss	660,30
2003	€ 250,00 x 12	3.000,00
	Instandhaltung	-1.312,80
	Abschreibung laut Berechnung	<u>-1519,86</u>
	Überschuss	167,34
2004	€ 250,00 x 12 + 10,00	3.010,00
	Abschreibung laut Berechnung	-156,12
	Überschuss	<u>-1.519,86</u>
		1.334,02

Diese Einkünfte aus Vermietung 1998 bis 2003 würden jeweils unter der Veranlagungsfreigrenze (1998 bis 2001 jeweils S 10.000,00 und 2002 bis 2003 € 730,00) liegen, die Einkünfte aus Vermietung 2004 würden somit € 1.334,02 betragen. Die Bw. beantrage, die Bescheide 1998 bis 2002 dahingehend zu berichtigen (die Berufungsfrist sei mangels Erhalt der

Begründungen noch offen) bzw. die Bescheide 2003 und 2004 ebenfalls dahingehend zu berichtigen (die Berufungsfrist sei antragsgemäß noch bis Ende November 2005 offen). Der guten Ordnung halber teile die Bw. mit, dass sich die Einkünfte im Jahr 2005 verringert hätten, da das Mietverhältnis nicht das ganze Jahr bestanden habe. Eine gänzliche Vermietung der Wohnung sei jedoch weiterhin geplant, derzeit werde ein neuer Mieter gesucht.

d) Entscheidung FA – weitere Rechtsmittel Bw.

- Abweisung E 2003-2004:

Das FA wies die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 und 2004 mit Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006 ab. In der schriftlichen Begründung (Akt 2004, Seite 14) führte das FA aus, der Bw. sei mit Schreiben vom 8. Mai 2001 mitgeteilt worden, dass der von der Versicherung errechnete Neubauwert nicht als Grundlage der Afa-Berechnung dienen könne, da in den Jahren 1996 und 1997 im selben Haus zwei in der Größe vergleichbare Wohnungen um S 800.000,00 bzw. S 700.000,00 verkauft worden seien, sei das FA von durchschnittlichen fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von S 750.000,00 ausgegangen und von ein Grundanteil von S 150.000,00 (20%) angezogen worden. Die Afa laut FA S 9.000,00 (€ 654,06) sei mit 1,5% der restlichen Anschaffungskosten S 600.00,00 berechnet worden. Diese Afa sei bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1998 bis 2002 berücksichtigt und der erklärte Verlust von S 16.398,00 auf einen Gewinn von S 21.000,00 korrigiert worden. Die Veranlagung 2003 sei ursprünglich ohne nähere Überprüfung erfolgt. Anlässlich einer nachträglichen Kontrolle sei erkannt worden, dass die Afa nicht in der richtigen Höhe berücksichtigt worden sei. Der Einkommensteuerbescheid vom 29. Oktober 2004 sei daher gemäß § 299 BAO aufgehoben und die Afa mit € 654,06 angesetzt worden. Im Einkommensteuerbescheid 2004 sei die Afa ebenfalls mit € 654,06 berücksichtigt worden.

- Zurückweisung E 1998-2002:

Das FA wies die Berufung Einkommensteuer 1998 bis 2002 jeweils mit Bescheid vom 29. März 2006 gemäß § 273 Abs. 1 BAO als verspätet zurück und führte aus, laut VwGH 15.3.1988, 87/14/0073 und § 245 Abs. 2 BAO hindere eine fehlende Begründung [des angefochtenen Bescheides] nicht den Eintritt der Rechtskraft.

- Rechtsmittel Bw:

Das Schreiben der Bw. vom 10. April 2006 (Akt 2004, Seite 16) ist als Berufung gegen die Zurückweisung der Berufung Einkommensteuer 1998 bis 2002 und als Vorlageantrag betreffend Abweisung der Berufung Einkommensteuer 2003 bis 2004 zu werten.

Die Bw. brachte vor, sie habe auf ihr Schreiben betreffend Ergänzungsersuchen des FAes vom 8. Mai 2001 keine Antwort bzw. keinen Änderungsbescheid über die Afa-Berechnungsgrundlage erhalten. Die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 vom 19. November 2001 hätten keine Vermerk bei den Begründungen auf eine Änderung der Afa-Berechnungsgrundlage enthalten. Ein Hinweis, dass eine außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt werden könne, sei jedoch angeführt worden. Für die Bw. sei die Veränderung der Afa-Berechnungsgrundlage nicht erkennbar gewesen, weshalb diese auch in den Folgejahren immer mit dem ursprünglichen Wert angeführt worden sei. Die Bw. habe keine Information über die Veränderung der Afa-Berechnungsgrundlage erhalten. Erst der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 11. August 2005 hätte in der Begründung erstmalig einen entsprechenden Hinweis gehabt. Dadurch sei die Bw. auf die veränderte Afa-Berechnungsgrundlage aufmerksam geworden. Die Bw. habe die Afa-Berechnungsgrundlage immer im guten Glauben angeführt. Die Bw. ersuche um Berücksichtigung der ursprünglichen Afa-Berechnungsgrundlage und Aufrollung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Zurückweisung E 1998-2002

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Berufungsfrist einen Monat ab Zustellung des Bescheides.

Die Bw. weist zutreffend darauf hin, dass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 keine Begründung dafür enthalten, auf Grund welcher Überlegungen das FA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von den Abgabenerklärungen abgewichen ist.

Eine fehlende Bescheidebegründung hindert grundsätzlich nicht den Beginn der Rechtsmittelfrist. Bei Fehlen einer Bescheidebegründung hat daher der Abgabepflichtige die Möglichkeit, entweder Berufung zu erheben oder einen Antrag auf Mitteilung der fehlenden Begründung zu stellen.

Gemäß § 245 Abs. 2 BAO wird der Lauf der Berufungsfrist durch einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung gehemmt.

Im Schreiben vom 24. November 2005 (Akt 2004, Seite 6f) gab die Bw. an, dass sie zu den Einkommensteuerbescheiden 1998 bis 2002 keine Bescheidebegründung erhalten habe. Selbst wenn man dieses Schreiben als Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung (§ 245 Abs. 2 BAO) wertet, ist zu beachten, dass die Bw. einen solchen Antrag nicht innerhalb der gebotenen Frist gestellt hat.

Der im § 245 Abs. 2 BAO genannte Antrag hat nur dann fristhemmende Wirkung, wenn er innerhalb der Berufungsfrist eingebracht wird (Ritz, Kommentar BAO, 3. Auflage, § 245 Tz 31 unter Hinweis auf VwGH 15.3.1988, 87/14/0073).

Wie bereits bei Darstellung des Verfahrensganges unter Punkt b) der Berufungsentscheidung ausgeführt, wurden die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 zwischen 19. November 2001 und 8. Oktober 2003 erlassen. Die Berufungsfrist begann mit Zustellung der Bescheide. Obwohl keine Zustellnachweise vorliegen ist von einem tatsächlichem Zugehen der Bescheide an die Bw. auszugehen, da die Bw. im Schreiben vom 24. November 2005 das Datum der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 jeweils richtig angab, was ohne Kenntnis dieser Bescheide nicht möglich gewesen wäre.

Es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 nicht innerhalb eines nach der Lebenserfahrung mit rund einer Woche anzunehmenden Postlaufes zugestellt wurden.

Da der "jüngste" der fünf Bescheide am 8. Oktober 2003 erlassen wurde und das Schreiben der Bw. erst zwei Jahre später am 24. November 2005 erfolgte, liegt ein innerhalb der Berufungsfrist von einem Monat gestellter Antrag nach § 245 Abs. 2 BAO nicht vor.

Mangels eines rechtzeitigen Antrags auf Mitteilung der einem Bescheid fehlenden Begründung erfolgte die Zurückweisung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 zu Recht.

Die Bw. führte im Schreiben an den UFS vom 24. November 2006 aus, sie habe keine Veranlassung zur Erhebung einer Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2002 gesehen, da sie angenommen habe, das FA habe die Berechnung mit der von ihr angesetzten Afa durchgeführt, zumal eine Änderung der außergewöhnlichen Belastung in der Bescheidbegründung angeführt worden sei, nicht jedoch das Ansetzen einer anderen Afa.

Bezüglich dieses Vorbringens ist die Bw. darauf hinzuweisen, dass es dem Bescheidempfänger obliegt, den Inhalt der behördlichen Erledigung einer Überprüfung dahingehend zu unterziehen, ob diese von einem Anbringen abweicht. Den Bescheiden ist auch ohne gesonderte Begründung zu entnehmen, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom FA in einer anderen Höhe angesetzt wurden als von der Bw. erklärt wurde (siehe auch die Wiedergabe der Einkünfte laut Bescheid in der verspäteten Berufung vom 24. November 2005). Es wäre daher an der Bw. gelegen gewesen, fristgerecht entweder Berufung zu erheben oder einen Antrag auf Mitteilung der einem Bescheid ganz oder teilweise fehlenden Begründung zu stellen.

Die Berufung gegen die Zurückweisungsbescheide war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Afa (E 2003 und 2004)

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 die Absetzung für Abnutzung (Afa) als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Afa beträgt 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit e), wobei grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen sind (lit. a).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 sind bei unentgeltlichem Erwerb des Gebäudes, wenn nicht der gesamte auch auf den Grundanteil entfallende Einheitswert angesetzt werden soll, auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen.

Die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten ist grundsätzlich vom antragstellenden Abgabepflichtigen zu beweisen.

Gemäß § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 ist unter fiktive Anschaffungskosten jener Betrag zu verstehen, den der Erwerber im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.

Damit ist der Zeitwert gemeint.

Die Bw. hingegen begehrt das Ansetzen der fiktiven Anschaffungskosten laut einer "Berechnung und Überprüfung des Neubauwertes" (Dauerbelege, Seite 8f) zum Stichtag 28. September 1995. Darin wird der "Neubauwert bzw. vorgeschlagene Versicherungssumme" mit S 10,460.000,00 zuzüglich 20% USt gesamt S 12,552.000,00 angegeben. Der Betrag von S 12,552.000,00 entspricht der Versicherungssumme des "Gebäude-Sicherheitspaketes" (Dauerbelege, Seite 12ff) einer Versicherungsgesellschaft zur einer Feuer-, Leitungswasser-, Sturmschaden- und Haftpflichtversicherung betreffend das berufungsgegenständliche Gebäude.

Der UFS wies die Bw. mit Schreiben vom 18. Oktober 2006 darauf hinauf, dass es sich dabei nicht um den Zeitwert handelt und der Neubauwert nicht herangezogen werden kann. Der UFS wies die Bw. weiters darauf hin, dass bei jährlichen Mieterträgen von S 30.000,00, einer Nutzungsdauer von 67 Jahren (Afa 1,5%) und einem mit 4% angenommenen Zinssatz sich aufgerundet ein Ertragswert von S 700.000,00 (S 695.821,43) ergibt und dieser in etwa den der Bw. bereits in der Berufungsvorentscheidung mitgeteilten Kaufpreisen betreffend die beiden Wohnungen im selben Haus von S 800.000,00 und S 700.000,00 entspricht. Schließlich wies der UFS die Bw. darauf hin, dass sie gegen eine Schätzung des Grundanteils durch das FA mit 20% keinen Einwand erhoben hat. Der UFS ersuchte die Bw. um Stellungnahme.

Im Schreiben vom 17. November 2006 gab die Bw. dazu an, sie habe im Schreiben an das FA vom 24. November 2005 festgehalten, wie der Wohnungswert als "Mittelwert aus Ertragswert und Substanzwert" ermittelt worden sei. Eine Schätzung des Grundanteils durch das FA mit

20% sei der Bw. nicht bekannt, daher habe sie auch keinen Einwand erhoben. Weiters Vorbringen erstattete die Bw. nicht, sondern legte Kopien ihrer bereits oben wiedergegeben Schreiben an das FA vom 24. November 2005, 10. April 2006 und 14. September 2006 bei. Im berufungsgegenständlichen Haus befinden sich vier Wohnungen.

Laut offenem Grundbuch erwarb die Bw. ihr Eigentumsrecht im Anteil von 69/280 an der Liegenschaft durch Übergabsvertrag vom 13. Dezember 1995 und Einantwortungsurkunde vom 8. März 1996. Die Bw. ist Wohnungseigentümerin der top 4. Der Eigentumserwerb erfolgte unentgeltlich.

Top 3 ist im Eigentum zweier Personen (Anteil zusammen 69/280).

Top 1 und 2 (Anteil jeweils 71/280) wurden von einer OEG mit Kaufvertrag vom 30. September 1996 und 24. November 1997 erworben. Laut Abgabenerklärungen gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz betrug der Kaufpreis S 800.000,00 und S 700.000,00.

Die fiktiven Anschaffungskosten eines Gebäudes sind im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO zu ermitteln.

Das FA teilte der Bw. die Schätzmethode in der Begründung zu den Einkommensteuerbescheiden 2003 und 2004 sowie in der Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006 mit. Das FA ging von Vergleichspreisen der zwei rund ein Jahr nach dem unentgeltlichen Erwerb der Bw. stattgefundenen Verkäufe von Wohnungen im selben Haus aus. Der Anteil an der Liegenschaft entspricht in etwa jenem der Bw. Das FA zog vom arithmetischen Mittel der beiden Kaufpreise einen mit 20% angenommenen Grundanteil ab.

Die Bw. geht bei ihrer Schätzung von einer Kombination aus Substanzwert und Ertragswert aus.

Wie der Bw. bereits mitgeteilt wurde, stellt ein von einer Versicherung als Versicherungssumme einer Leitungswasser-, Sturmschaden- und Haftpflichtversicherung angegebener Neubauwert nicht jenen Zeitwert dar, den der fiktive Erwerber im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes hätte aufwenden müssen. Der maßgebliche Substanzwert (Gebäudewert zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbs) wurde somit von der Bw. nicht nachgewiesen. Die Bw. legte somit keine Sachverhaltsgrundlagen vor, die eine Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten aus einer Kombination von Gebäudewert und Ertragswert ermöglichen würde.

Beim Ertragswert ist zu beachten, dass der Jahresertrag S 30.000,00 (Monatsmiete S 2.500,00) nicht auf eine beabsichtigte Vermietungszeit sondern auf die Nutzungsdauer des Gebäudes umzulegen ist. Weiters ist zu beachten, dass die gesamten Mieteinnahmen erst am Ende der Nutzungsdauer vorliegen und daher ausgehend vom Jahresertrag der Barwert

anzusetzen ist. Bei einem – wie der Bw. bereits mit Schreiben des UFS vom 18. Oktober 2006 mitgeteilt wurde - mit 4% angenommenen Zinssatz und einer Nutzungsdauer von 67 Jahren errechnet sich ein Ertragswert von S 695.821,43 oder aufgerundet S 700.000,00.

Bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einer der Vermietung dienenden Wohnung ist grundsätzlich dem Ertragswert der Vorzug zu geben, wobei auch aus Verkaufspreisen vergleichbarer Liegenschaften Informationen gewonnen werden können und sich dabei eine wirksame Kontrolle einer vom Ertragswert ausgehenden Schätzung ergibt (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

Der Ertragswert von S 700.000,00 entspricht in etwa den Verkaufspreisen von S 800.000,00 und S 700.000,00 der zwei etwa gleich großen Wohnungen im selben Haus. Diese Verkäufe fanden rund ein Jahr nach dem unentgeltlichen Erwerb der Bw. und somit zeitnah statt. Der Käufer dieser beiden Wohnungen ist eine Gesellschaft, die sich laut Firmenbuch mit Liegenschaftsvermietung als Geschäftszweig beschäftigt. Die beiden Vergleichspreise können daher zur Ermittlung von fiktiven Anschaffungskosten einer der Vermietung dienenden Wohnung im selben Haus herangezogen werden.

Sowohl im vom UFS ermittelten Ertragswert als auch in den beiden Vergleichspreisen ist jeweils ein Anteil für den nicht abschreibbaren Grund und Boden enthalten. Die Schätzung dieses Anteils mit 20% wurde der Bw. sowohl vom FA in der Berufungsvorentscheidung vom 27. März 2006 als auch vom UFS im Schreiben vom 18. Oktober 2006 mitgeteilt. Von der Bw. wurde dagegen kein substantielles Vorbringen erstattet.

Im vorliegenden Fall ermittelte das FA aus den beiden Vergleichspreisen fiktive Anschaffungskosten der Wohnung ohne Grundanteil von S 600.000,00. Nach Abzug eines mit 20% angenommenen Grundanteils beträgt der vom UFS ermittelte Ertragswert S 560.000,00. Da der vom FA als fiktive Anschaffungskosten angesetzte Wert höher ist, konnte nicht festgestellt werden, dass die Bw. durch die angefochtenen Bescheide in ihren Rechten verletzt gewesen wäre.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2004 war daher ebenfalls abzuweisen.

Wien, am 27. November 2006