



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern (in € und S) 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.) erwarb im Jahr 2001 unentgeltlich zwei Gebäude, eines in der T.gasse gelegen, das zweite in der W.gasse.

Laut den Beilagen zur Einkommensteuererklärung machte der Bw. folgende AfA-Beträge geltend:

"Gebäude T...gasse lt. Gutachten	101.637,00 S
Gebäude W...gasse lt. Gutachten	55.697,00 S

Laut den Beilagen zur berichtigten Einkommensteuererklärung machte der Bw. folgende AfA-Beträge geltend:

"Gebäude T...gasse	92.430,59 S
Gebäude W...gasse	52.342,77 S

Berechnung der Abschreibung:

T...gasse

	S	€
Sachwert lt. Gutachten	13.279.420,03	965.053,09
Grundanteil	2.529.999,99	183.862,27
Grundanteil in %	0,19	0,19
Verkehrswert lt. Gutachten	7.612.346,71	553.210,81
Auszusch. Grundanteil	1.450.307,10	105.397,93
Basis für AfA	6.162.039,61	447.812,88
Abschreibung	92.430,59	6.717,19

W...gasse

Sachwert lt. Gutachten	9.134.980,05	663.864,89
Grundanteil	1.435.300,02	104.307,32
Grundanteil in %	0,16	0,16
Verkehrswert lt. Gutachten	4.139.999,95	300.865,53
Auszusch. Grundanteil	650.482,21	47.272,39
Basis für AfA	3.489.517,74	253.593,14
Abschreibung	52.342,77"	3.803,90

Betreffend beide Liegenschaften zusammen wurde ein Werbungskostenüberschuss in Höhe von – S 201.874,17 erklärt (die Einnahmen-Ausgabenaufstellung beinhaltet beide Liegenschaften).

In der Folge wurden aufgrund der berichtigten Erklärung Werbungskostenüberschüsse in Höhe von – S 108.330,25 bzw. – S 51.457,04 geltend gemacht.

Das Finanzamt wich betreffend die geltend gemachte AfA insofern ab, als ein Grundanteil von 20% angenommen wurde (Blatt 2 des Bescheides). Dadurch gelangten im Bescheid Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von – S 107.247,82 bzw. – S 48.794,27 in Ansatz.

Die Berufung wurde mit nachfolgender Begründung erstattet:

"Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 7.9.1990, Zl. 86/14/0084, festgestellt hat, wird der Grundanteil durch Bestimmung der Verkehrswerte anteilig von den Anschaffungskosten abgezogen und somit die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung ermittelt. Die der Einkommensteuererklärung beigelegte Berechnung der Abschreibung basiert auf den gutachtlich festgestellten Verkehrswerten. Den Grundanteil pauschal mit einem Satz von 20% anzunehmen, entspricht zwar der Verwaltungspraxis, ist aber weder Gesetz noch Judikatur. Dieser Berechnung ist Folge zu leisten, soweit keine anderen Beweise für den Grundanteil vorliegen.

Ich ersuche daher, den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 gemäß der Erklärung unter Berücksichtigung der Abschreibung, welche sich aufgrund des Verkehrswertes des Gebäudes laut Gutachten berechnet, neu zu erlassen."

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus den beiden von einem beeideten Sachverständigen erstellten "Gutachten: Feststellung des Verkehrswertes" geht auszugsweise wiedergegeben Folgendes hervor:

Liegenschaft T.gasse:

Die Lage gegenständlicher Liegenschaft kann insgesamt als mittel (dezentrale Lage, mittlere Frequenz, mittleres Nachfragepotential) eingestuft werden. ...

Das Gebäude hat eine vermietbare Fläche von 1.194,38 m².

Das Gebäude und seine Vermietung unterliegen vollinhaltlich den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in seiner geltenden Fassung.

Bei gegenständlichem Gebäude handelt es sich um ein Haus, welches rund um die Jahrhundertwende errichtet wurde.

Es handelt sich um einen massiven Ziegelbau, Holztramdecken in den Geschossen. Das Gebäude steht in Mittellage, hat eine gegliederte Fassade und einen dazugehörigen Hof mit wenig Grünfläche. Es weist Keller, Erdgeschoss und 3 Obergeschosse und ein nicht ausgebautes Dachgeschoss auf. Es existiert eine Gegensprechanlage. Kein Lift.

Der Erhaltungszustand kann für alle Bauteile als mittel (rückgestauter Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Verbesserungsaufwand vorhanden, der in einem mittleren Zeithorizont

von 5 Jahren abgearbeitet werden muss) bezeichnet werden.

Im Zeitpunkt der Bewertung sind keine Mietgegenstände leer.

Grundstücksfläche 575 m²

Bebaubarkeit entspricht annähernd dem Bestand

Bewertung

Methode

Zumal es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um eine solche handelt, die vollinhaltlich den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in seiner geltenden Fassung unterliegt, macht der gef. Sachverständige nach Maßgabe der Bestimmung des § 3 LBG idgF von der Möglichkeit Gebrauch, mehrere Wertermittlungsverfahren iSd LBG miteinander zu kombinieren. Es sind dies sowohl das Vergleichswertverfahren (§ 4 LBG) zur Ermittlung des Bodenwertes, das Sachwertverfahren (§ 6 LBG) zur Ermittlung des Bauwertes des Gebäudes und der Außenanlagen und das Ertragswertverfahren (§ 5 LBG) ebenso zur Gebäudewertermittlung. Es wird die Summe des Bodenwertes und des Verkehrswertes im Sachwertverfahren ermittelt, in einem zweiten Schritt der Verkehrswert im Ertragswertverfahren, Sodann wird die Summe der beiden Werte gemittelt und ergibt den rechnerischen Verkehrswert. Sollte nicht zu mitteln sein, weil die beiden Werte zu weit auseinanderklaffen, zB der Ertragswert weitaus geringer sein, so kann einer der beiden Werte mehrfach gewichtet werden. So kommt dem Ertragswert bei vermieteten Liegenschaften zumeist eine höhere Bedeutung zu, als dem reinen Sachwert.

Dies gilt umso mehr dort, wo der reine Sachwert durch mietrechtliche Bindungen in der Verfügbarkeit (zB Kündigungsschutz) langfristig nicht realisiert werden kann.

Verkehrswertermittlung im Sachwertverfahren

Feststellung der fiktiven Herstellungskosten im Ermittlungszeitpunkt

abzüglich Wertminderung durch Baumängel oder Bauschäden

ergibt gekürzten Herstellungswert

abzüglich Wertminderung durch Alter

ergibt Gebäudesachwert

abzüglich besonderer wertbeeinflussender Merkmale (zB Luxusaufwendungen)

ergibt Sachwert

abzüglich allfälliger Ab- und Zuschläge zur Anpassung an den Verkehrswert

ergibt Zwischenwert

abzüglich allfällig mitzubewertender Lasten wie Wohnrechte, Ausgedinge uam

ergibt Verkehrswert im Sachwertverfahren

Bauwert: angenommene Baukosten / m²: € 1.308,11

Ermittlung des Sachwertes ...

Sachwert € 965.053,09

Ermittlung des Ertragswertes ...

Ertragswert € 347.289,68

Ermittlung des Verkehrswertes

Der Verkehrswert errechnet sich aus dem arithmetischen Mittel von Sachwert und Ertragswert

Sachwert	965.053,09
Ertragswert	694.579,36
	1.659.632,44
hievon 1/3	553.210,81
Es beträgt somit der Verkehrswert ger.	553.210,81
	S 7.612.346,77

Liegenschaft W.gasse:

Die Lage gegenständlicher Liegenschaft kann insgesamt als mittel (dezentrale Lage, mittlere Frequenz, mittleres Nachfragepotential) eingestuft werden. ...

Das Gebäude hat eine vermieltbare Fläche von 855,52 m².

Das Gebäude und seine Vermietung unterliegen vollinhaltlich den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in seiner geltenden Fassung.

Bei gegenständlichem Gebäude handelt es sich um ein Haus, welches rund um die Jahrhundertwende errichtet wurde.

Es handelt sich um einen massiven Ziegelbau, Holztramdecken in den Geschossen. Das Gebäude steht in Mittellage, hat eine gegliederte Fassade und einen dazugehörigen Hof mit wenig Grünfläche. Es weist Keller, Erdgeschoss und 3 Obergeschosse und ein nicht ausgebautes Dachgeschoss auf. Es existiert eine Gegensprechanlage.

Der Erhaltungszustand kann für alle Bauteile als gut (kaum rückgestauter Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Verbesserungsaufwand, einige kleinere Reparaturen erforderlich) bezeichnet werden.

Bei einer gesamt vermieltbaren Fläche von 855,52 m² ergeben sich durchschnittlich € 1,10/m² (S 15,13/m²) Einnahmen monatlich, die nachhaltig durchaus erzielbar sind, ja am unteren Rand der Möglichkeiten liegen.

Im Zeitpunkt der Bewertung sind keine Mietgegenstände leer.

Grundstücksfläche 463 m²

Bebaubarkeit entspricht dem Bestand

Bewertung

Methode

[Ausführungen wie betreffend die Liegenschaft T.gasse]

Bauwert: angenommene Baukosten / m²: € 1.308,11 / S 18.000,00

Ermittlung des Sachwertes ...

Sachwert € 663.502,98 / S 9.130.000,00

Ermittlung des Ertragswertes ...

Ertragswert € 112.206,86 / S 1.544.000,00

Ermittlung des Verkehrswertes

Der Verkehrswert errechnet sich aus dem arithmetischen Mittel von Sachwert und Ertragswert

Sachwert	663.502,98	9.130.000,00
Ertragswert	336.620,57	4.632.000,00
	1.000.123,54	13.762.000,00
hievon 1/4	250.030,89	3.440.500,00
Es beträgt somit der Verkehrswert ger.	250.721,28	3.450.000,00
Marktzuschlag	50.144,26	690.000,00
Verkehrswert	300.865,53	4.140.000,00

Der ermittelte Verkehrswert musste durch einen 20%igen Marktzuschlag an die tatsächlichen Marktgegebenheiten angepasst werden.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 bestimmt:

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 (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist davon auszugehen, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend ist. 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 (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 109 zu § 6).

Demgegenüber stellt die Errechnung des Gebäudezeitwertes laut den Gutachten ausgehend von den im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung angenommenen Herstellungskosten – dies bedeutet eine Ableitung aus den Neuherstellungskosten und ermittelt daher die fiktiven Herstellungskosten und nicht die fiktiven Anschaffungskosten – keine Ableitung des Zeitwertes des Gebäudes aus konkreten dieses Gebäude betreffenden Umständen dar.

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des Ertragswertverfahrens durchgehend anerkannt (vgl. Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unbekannte Größen, ÖStZ 22/1998, S 574). Auch mit Erkenntnis vom 20.7.1999,

ZI. 98/13/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof das Ertragswertverfahren als für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten eines den mietrechtlichen Beschränkungen unterliegenden Gebäudes taugliches Instrument bestätigt.

Lochmann führt damit übereinstimmend in der SWK, 35/36 2004, Seite 1481, zur Bewertung von Liegenschaften (mwN) unter anderem aus, dass bei Bewertungen für das Steuerrecht nicht Bestimmungen des LBG maßgeblich und anzuwenden sind.

Im Sinne der obigen Rechtsausführungen wird hinsichtlich der beiden "vollinhaltlich den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes (unterliegenden Liegenschaften)" die Ertragswertmethode angewendet.

Bei der Ertragswertberechnung wird – ausgehend von den Jahreserträgen laut den Gutachten – die Vorgangsweise gemäß der Entscheidungspraxis des unabhängigen Finanzsenates eingehalten, welche sich betreffend beide Gebäude gegenüber den Ertragswerten laut Gutachten zugunsten des Standpunktes des Bw. auswirkt.

Zwecks Berücksichtigung des Umstandes, dass von den erzielten (Haupt)Mietzinsen ein Anteil auf Grund und Boden entfällt, wofür bei der Errechnung des Gebäudeertragswertes ein entsprechender Betrag abzuziehen ist, werden 5% für den auf den Grund und Boden entfallenden Anteil abgezogen.

Betreffend das Ausmaß des Abzuges für den auf den Grund und Boden entfallenden Anteiles waren neben dem Wertverhältnis des Gebäude(sach)wertes zum Grund(Boden)wert insbesondere die Umstände zu berücksichtigen,

- dass das Gebäude - im Gegensatz zum Grund und Boden - dem Wertverzehr infolge Abnutzung unterliegt (und mit dem im Zeitpunkt der Wiedererrichtung bestehenden Preisniveau erbaut werden muss),
- dass der Grund und Boden (in städtischer guter Lage) hingegen nach der Lebenserfahrung wegen des naturgemäß nicht vermehrbares Bodens eine stetige Wertsteigerung zu verzeichnen vermag.

Berechnung Gebäude T.gasse:

Jahresertrag laut Gutachten	25.490,16
- Abschlag für laufende Erhaltung, ertragsmindernde Aufwendungen, Leerstehungsrisiko etc. 25%	- 6.372,54
Jahresreinertrag	19.117,62
Multiplikator laut Tabelle	21,06
Jahresreinertrag x 21,06	402.617,07
abzüglich anteiliger Betrag für Grund und Boden 5%	- 20.130,85
Gebäudefwert	382.486,22
Jahres-AfA	5.737,29
Gebäudefwert in S (gerundet)	5.263.125,00

Jahres-AfA in S	78.947,00
-----------------	-----------

Berechnung Gebäude W.gasse:

Jahresertrag laut Gutachten	13.550,22
- Abschlag für laufende Erhaltung, ertragsmindernde Aufwendungen, Leerstehungsrisiko etc. 25%	- 3.387,55
Jahresreinertrag	10.162,67
Multiplikator laut Tabelle	21,06
Jahresreinertrag x 21,06	214.025,83
abzüglich anteiliger Betrag für Grund und Boden 5%	- 10.701,29
Gebäudewert	203.324,54
Jahres-AfA	3.049,87
Gebäudewert in S (gerundet)	2.797.807,00
Jahres-AfA in S	41.967,00

Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

T.gasse	
Werbungskostenüberschuss vor AfA	- 15.899,66
AfA	- 78.947,00
	- 94.846,66
W.gasse	
Einnahmenüberschuss vor AfA	885,73
AfA	- 41.967,00
	- 41.081,27
We.gasse laut Tangente	- 166.814,71
Werbungskostenüberschuss Vermietung und Verp.	- 302.742,64
Werbungskostenüberschuss Vermietung und Verp. ger.	- 302.743,00

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb:

Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter an der R. KG erklärungsgemäß in Höhe von S 566.043,00 an (20/01, 38/01 und 67/01).

Die Mitteilung (vom 16. April 2003) über die gesonderte Feststellung der im Jahr 2001 auf den Bw. als Beteiligten an der R. KG entfallenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb weist jedoch solche in Höhe von S 550.466,00 aus.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher gemäß der Tangente in Höhe von S 550.466,00 anzusetzen.

Der Einkommensteuerbescheid war somit abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in € und S)

Wien, am 23. März 2005