

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat in der Beschwerdesache DI Bf. vertreten durch LBG Wirtschaftstreuhand- u. Beratungs GmbH, Boerhaavegasse 6, 1030 Wien gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 12.12.2012 und vom 6.11.2013, betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011, vertreten durch ADir. RR Elisabeth Gürschka und Mag. Julia Kapl, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. An der Vorläufigkeit der Bescheide tritt keine Änderung ein.

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

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

Entscheidungsgründe

Das Mietobjekt in der R-Str1 in 1180 Wien wurde vom Beschwerdeführer (Bf.) bis 2008 für private Zwecke genutzt und wird seit dem Jahr 2010 vermietet.

Unstrittig ist daher, dass gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 die AfA-Bemessungsgrundlage auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten zu erfolgen hat. Strittig ist die Ermittlung deren Höhe.

Das Finanzamt erließ am 28. März 2012 einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2010 gemäß § 200 Abs. 1 BAO. Im Jahr der Anschaffung müsse ein Antrag auf Festsetzung der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage gestellt werden. Laut Aktenlage habe die Vermietungstätigkeit im Jahr 2008 begonnen. Ein Antrag im Jahr 2009 sei daher nicht zulässig. Die AfA sei vom Einheitswert berechnet worden.

Die steuerliche Vertretung des Bf. erhob mit Schreiben vom 3. April 2012 gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 Berufung und beantragte die Festsetzung der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage für das Objekt 1180 Wien, R-Str1 wie in der Einkommensteuererklärung 2009 und 2010 dargelegt.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Unser Klient hat das Objekt R-Str1 laut Grundbuchsauszug mit Kaufvertrag vom 04.03.1986 erworben. Es ist somit schon länger im Besitz von DI Bf. Nach einer umfangreichen Sanierung wurde das Objekt erstmals im Jahr 2010 vermietet. Da bereits in diesem Jahr die Berücksichtigung der künftigen Vermietung in Erscheinung getreten ist, erfolgte bereits in diesem Jahr die Berücksichtigung der AfA. Gemäß § 16 Abs. 1 lit. d EStG sind als AfA-Bemessungsgrundlage für früher angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen. Das Gutachten über die Feststellung der fiktiven Anschaffungskosten haben wir Ihnen bereits in Beantwortung Ihres Ersuchens um Ergänzung vom 26.07.2011 übermittelt. Laut Gesetz und den Richtlinien ist es aber keine Voraussetzung, im Jahr der Anschaffung einen Antrag auf Festsetzung der fiktiven Anschaffungskosten zu stellen. Diese Notwendigkeit bestand nach alter Rechtslage lediglich bei unentgeltlichem Erwerb von Gebäuden."

Das Finanzamt richtete am 20. August 2012 folgendes Ergänzungsersuchen an den Bf.:

"In der Berufung wird angeführt, dass der Beschluss, das bisher privat genutzte Objekt künftig zu vermieten, 2009 in Erscheinung getreten ist, allerdings wurden in der Einkommensteuererklärung 2008 bereits Werbungskosten in Höhe von 5.878,70 € für dieses Objekt geltend gemacht. Es wird ersucht, darzustellen, um welche Kosten es sich dabei handelt, diese Werbungskosten aufzugliedern sowie auszuführen, welche Sanierungsmaßnahmen und wie umfangreich diese durchgeführt wurden.

Ebenfalls wird ersucht, den Mietvertrag für das betreffende Objekt vorzulegen...

Für das Jahr 2010 beabsichtigt das Finanzamt eine teilweise Stattgabe der Berufung mit Berechnung der AfA durch Festsetzung der fiktiven Anschaffungskosten lt. Beilage.

Das FA beabsichtigt die fikt. AKo abweichend vom GA wie folgt festzusetzen:

Ermittlung nach dem Sachwertverfahren:

Das GA weist hinsichtlich Freigrundwert von € 700,00 und 30% Bebauungsabschlag keine näheren Angaben auf (zB Angabe von Vergleichsgrundstücken). Im GA wird der so ermittelte Grundwert auf die Eigentumsanteile 126/2080 umgelegt und ergibt rund 13% Anteil für G&Bo. Im WKÖ Immobilienpreisspiegel für 2009 ist der durchschnittliche Grundwert bei guter Wohnlage € 721,00 und bei sehr guter Wohnlage € 1.038,00. Der Bebauungsabschlag wird idR mit 20% angenommen usw. auch aufgrund der Grundstücksfläche von 831 m² und der unverbauten (Grün-) Fläche von 328 m².

831 m ²	*	721,00	5.990.151,00
20 % Abschlag			- 1.190.830,00

			4.790.321,00
126/2080 Anteil		14,92 %	29.037,00
Bauzeitwert lt. GA			165.636,00
Sachwert			194.673,00

Die Restnutzungsdauer wurde im GA mit 40 Jahren angenommen, konkrete Feststellungen dazu fehlen jedoch. Finden sich in einem Gutachten keine hinreichenden Aussagen über den Bauzustand und keine Feststellungen zur Qualität der Bauausführung ist das GA nicht geeignet, eine kürzere Restnutzungsdauer anzunehmen und die gesetzliche Vermutung des AfA-Satzes von 1,5% zu entkräften. Es wird auch darauf hingewiesen, dass im AVZ der aktivierte Gebäudewert auf die RND auf 67 Jahre abgeschrieben wird.

Ermittlung nach dem Ertragswert

Im Gutachten wird von fiktiven Mieten iHv € 10,50 ausgegangen. Der Reparaturaufwand wurde mit 0,5% der Herstellungskosten berücksichtigt (entspricht 6,35% vom Rohertrag). Nach Kranewitter sind für Instandhaltungen zw. 0,5-1,5% der Herstellkosten anzusetzen. 0,5% ist die Untergrenze und entspricht auch nicht dem IH-Aufwand lt. Prognoserechnung. In der Prognoserechnung wird als voraussichtlicher Reparaturaufwand rd. 16% angesetzt. Für das Mietausfallwagnis findet sich kein Abschlag. lt. Prognoserechnung wird als mtl. Miete € 1.037,64, d.s. € 7,52/m² ausgewiesen. Lt. Immobilienpreisspiegel WKÖ für 2009 beträgt der durchschnittliche Mietzins für den 18. Bezirk bei gutem Wohnwert € 8,10 und bei sehr gutem Wohnwert € 10,10. In Ansatz zubringen sind daher Mietausfallwagnis und 2% Leerstellungsrisiko und der IH-Aufwand wurde mit 15% vom Rohertrag abgezogen."

Insgesamt gelangte das Finanzamt nach einer Gewichtung zwischen Sach- und Ertragswert im Verhältnis 1:1 auf eine AfA von 2.943,49 €.

Das Ergänzungsersuchen wurde von der steuerlichen Vertretung wie folgt beantwortet (Schreiben vom 22. Oktober 2012):

"...bezugnehmend auf Ihr Ersuchen um Ergänzung vom 20.08.2012 übermitteln wir Ihnen in der Beilage für die Wohnung in der R-Str1, 1180 Wien, den Mietvertrag und die Aufstellung samt zugehöriger Belege der geltend gemachten Werbungskosten für das Jahr 2008.

Des Weiteren geben wir zur Klärung des Sachverhalts nachfolgende Informationen bekannt: Das in Frage stehende Objekt R-Str1, 1180 Wien diente dem Steuerpflichtigen bis 2008 als Wohnung. Nach dem Umzug entschied DI Bf zukünftig das Objekt zu vermieten. Woraufhin bereits 2008 mit der Renovierung und Neueinrichtung der Küche begonnen wurde. Danach wurden weitere Renovierungsmaßnahmen veranlasst. In Anlehnung an die EStR können bereits vor Beginn der Einnahmenerzielung Werbungskosten anfallen, wenn klar und eindeutig der Entschluss zur Vermietung

nach außen in Erscheinung tritt (Rz 6420). Im vorliegenden Fall steht unserer Meinung nach zweifellos fest, dass durch den Beginn der Renovierungsarbeiten ein klarer und eindeutiger Entschluss nach außen in Erscheinung getreten ist.

Laut EStR Rz 6433b ff stellen die fiktiven Anschaffungskosten die Afa-Bemessungsgrundlage dar, wenn früher angeschaffte Gebäude (Wohnung) erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden. Die fiktiven Anschaffungskosten sind aus der Sicht des Erwerbers nach dem Grundsatz zu ermitteln, was für diesen Erwerb als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Sie können nur im Schätzungsweg auf Grundlage einer Liegenschaftsbewertung ermittelt werden. Des weiteren orientiert sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert, daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden. Demnach sind die fiktiven Anschaffungskosten anschaffungsorientiert und gehen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Daher werden die fiktiven Anschaffungskosten primär aus dem Ertragswert abgeleitet.

Den Ausführungen der Finanzbehörde zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sind folgende Punkte entgegenzuhalten:

Wie dem Gutachten auf Seite 36 zu entnehmen ist, erfolgte die Ermittlung der Werte aufgrund von Fachwissen, Erfahrungen aus der Berufspraxis und umfangreicher Erhebungen am zu bewertendem Objekt. Die Ausführungen der Behörde basieren lediglich auf durchschnittlichen Werten aus dem Immobilienspiegel 2009. Nach dem Gutachten betragen die fiktiven Mieten € 10,50. Die Berechnung der Finanzbehörde erfolgte auf Grundlage des Mietsatzes von € 7,52, entnommen aus der Prognoserechnung nur das Jahr 2011. Mit dem Argument des Verweises auf die Prognoserechnung ist die Berechnung unserer Meinung nach nicht haltbar, da bereits im Jahr 2018 in der Prognoserechnung die fiktiven Mieten von € 10,50 überschritten werden und somit schon die grundlegende Variable der Mieteinnahmen ungenügend in die Berechnung einfließt.

Des weiteren wurde ebenfalls bei der Ermittlung des IH-Aufwands auf die Prognoserechnung verwiesen. Die Prognose basierte jedoch auf tatsächlichen und zukünftig geschätzten Aufwendungen nur periodisch (wiederkehrende Instandhaltung, die aliquot auf die Nutzungsdauer aufgeteilt wurden. Mit Verweis auf Kranewitter sind jedoch bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten abgeleitet vom Ertragswert nicht die tatsächlichen Kosten des maßgebenden Jahres zu berücksichtigen, da besonders hohe oder niedrige Kosten den Wert in einem ungerechtfertigten Ausmaß beeinflussen. Auch ein Kostendurchschnitt der letzten Jahre ist nicht brauchbar. Die jährlichen Instandhaltungskosten sind in % der Herstellungskosten zu berechnen. Die Berechnung der Behörde, den IH-Aufwand als % der jährlichen Mieterträge, auf Grundlage tatsächlicher Kosten zu berücksichtigen, entspricht nicht den Grundsätzen der Berechnung nach dem Ertragswertverfahren. Des weiteren liegt der Instandhaltungssatz von 0,5% aus dem Gutachten innerhalb der von Kranewitter vorgegebenen Sätze. Die Anmerkung, es findet sich kein Abschlag nur das Mietausfallswagnis, ist nicht korrekt. Nach Kranewitter liegt der Wagnissatz (Ausfalls- und Leerstehrisiko) bei Mietwohnobjekten zwischen 3% - 5%. 3% Wagnissatz wurde im Gutachten und der Prognoserechnung

berücksichtigt. Der Wagnissatz in Höhe von 7%, den die Behörde angenommen hat, ist somit sehr hoch gegriffen und aufgrund unserer Ausrichtungen ist darauf zu schließen, dass im Leerstehrisiko das Ausfallsrisiko enthalten ist. Abschließend bedarf es sicherlich auch noch, in Anlehnung an Kranewitter, näherer Begründungen seitens der Behörde bei der Annahme der Restnutzungsdauer von 67 Jahren, die anscheinend nur anhand der Nutzungsdauer gemäß § 16 Abs. 1 Z 8e EStG pauschal angenommen wurde, und des Gewichtungsfaktors von Sach- und Ertragswert.

Zusammenfassend halten wir fest, dass das Gutachten von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellt wurde. Nach Stoll, BAO-Kommentar zu § 177, kann einem fachkundigen Gutachten im Allgemeinen nur mit fachlich gleichwertigen Argumenten entgegengetreten werden (in der Regel Gutachten) und zwar sowohl seitens der Behörde wie auch seitens der Partei (siehe auch entsprechende VwGH Literatur). Da das Gutachten weder mit den Denkgesetzen noch mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch steht, ist das Gutachten von Komm. Rat. K. zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nur das Objekt R-Str1., 1180 Wien heranzuziehen."

Laut dem vorliegenden Gutachten vom April 2009 wurde der Grundwert wie folgt ermittelt:

Grundfläche gesamt $831 \text{ m}^2 \times 700,--$ (Preis/ m^2) = € 581.700,00; davon Abschlag € 174.510,00 = Grundwert € 407.190,00 : $2080 \times 126 = 24.696,--$ (anteiliger Grundwert).

Der Bauzeitwert wurde folgendermaßen ermittelt:

$138,03$ (= Nutzfläche gesamt m^2) $\times 1.600,00$ = € 220.848,00, Abschlag 25 % (= € 55.212,00) = € 165.636,00.

Zuzüglich des anteiligen Grundwertes beträgt der Sachwert somit gerundet € 190.330,--.

Ertragswert:

Für das gegenständliche Wohnungseigentumsobjekt Top 17 in der R-Straße1, 1180 Wien, werde derzeit keine Miete bezahlt. Für die leerstehenden Mietflächen wird ein marktkonformer Mietzins von € 10,50 je m^2 Nutzfläche in Ansatz gebracht.

Der Kapitalisierungszinssatz ist jener Zinssatz, mit dem der Ertrag von Liegenschaften im Durchschnitt marktüblich verzinst wird. Ein Kriterium für die Wahl des Kapitalisierungszinssatzes ist das allgemeine und spezielle Risiko, welchem der Ertrag aus der Liegenschaft unterworfen ist. Im gegenständlichen Fall wird der Kapitalisierungszinssatz mit 4,00 % angesetzt.

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem die bauliche Anlage bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden kann. Bei dem gegenständlichen Wohnungseigentumsobjekt wird eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren angenommen.

Das Leerstehungsrisiko wird im gegenständlichen Fall mit 3,00 % des jährlichen Mietertrages angenommen.

Der fiktive Ertragswert wurde wie folgt ermittelt:

Nutzfläche 138,03 x fiktive Monatsmiete € 10,50 = fiktiver Mietzins monatlich € 1.449,32;
daher Jahresmiete € 17.391,78;

abzüglich Instandhaltungskosten 0,5 % der Herstellungskosten = € 1.104,24 sowie
3 % Abschlag für Leerstellungsrisiko € 521,75, ergibt Jahresreinertrag € 15.765,79
abzüglich Bodenwertverzinsung € 987,84, ergibt Jahresreinertrag der baulichen Anlagen € 14.777,95.

Unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren und eines Kapitalzinssatzes von 4 % wird daher ein Vervielfältiger von 19,79 % angesetzt, woraus sich ein Ertragswert der baulichen Anlage von € 292.456,-- ergibt.

Nach Meinung des Gutachters entspricht der Ertragswert dem Verkehrswert.

Das Finanzamt änderte den Einkommensteuerbescheid 2010 auf Grund der Berufung vom 11. April 2012 mit Bescheid vom 12. Dezember 2012 mit Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung ab:

"Der Berufung wird teilweise stattgegeben und die Afa Bemessungsgrundlage iHv € 210.100,- und 1,5% Afa mit € 3.151,- festgesetzt.

Rohertrag –Mietenhöhe

Was die Mieteinnahmen lt. Prognoserechnung anbelangt, wird eine Steigerung der Mieten mit 5% pro Jahr angenommen. Die Wertsicherung lt. Mietvertrag kommt allerdings nur dann zu Tragen, wenn die Indexveränderung mehr als 5% beträgt. So gesehen ergibt sich die erste Valorisierung der Miete ab März 2012. Der Einwand im Ergänzungsschreiben geht ins Leere, weil einerseits nicht jedes Jahr eine Mieterhöhung von 5% schlagend wird und andererseits der zurzeit gültige Mietvertrag dann nicht mehr aktuell sein wird. Es wird jedoch, teilweise auf Ihre Ausführungen zum steigenden Wohnungsmarkt eingehend, der Mietzins (guter Wohnwert) lt. Immobilienpreisspiegel 2010 iHv € 8,50 pro m² zugrunde gelegt.

Instandhaltung

Bei den Abschlägen für Instandhaltung lt. Kranewitter ist der Prozentsatz von 0,5% die untere Grenze. Die Bandbreite beträgt zwischen 0,5% und 1,5%. Warum der Gutachter 0,5% für Instandhaltung abgezogen hat, wurde nicht begründet. Abschläge für Instandhaltung sind außerdem nicht zwingend von den Neuherstellkosten zu berechnen, sondern können auch als Abschlag vom Rohertrag berücksichtigt werden. Nach Rössler/Langner/Simon, 6. Auflage, sind 15% Abschlag vom Rohertrag als angemessen anzusehen. Als Vergleich für die Herstellkosten wird der Immobilienpreisspiegel 2010 herangezogen: für neue Eigentumswohnungen (mittlerer Wohnwert) ist als Quadratmeterpreis € 2.777,70 zu veranschlagen. Vom Kaufpreis sind 20% für Grund & Boden abzuziehen und somit verbleibt als Preis pro m² € 2.222,- (inkl. Gewinnspanne für

den Bauträger). Ein Abschlag für Instandhaltung von 0,5% würde € 1.533,- bei einer neu gebauten Wohnung ergeben.

Leerstehungsrisiko und Mietausfallwagnis:

Zeiträume von Mietausfällen und Leerstehungszeiten zählen zu den üblichen Risiken einer Vermietungstätigkeit. Damit verbundene Aufwendungen sind daher zu berücksichtigen. Die mit Kosten verbundenen Zeiten der Leerstehung sind anzusetzen, weil die Leerstehungszeiten zwischen dem jeweiligen Abschluss von befristeten Mietverträgen üblicherweise von nicht vorhersehbarer, somit unterschiedlicher Dauer sein können. Die in den Leerstehungszeiten auf die Wohnung entfallenden Kosten sind vom Vermieter als zu finanzierende Ausfallskosten zu berücksichtigen. Der Ansatz von 2% Leerstehung entspricht einem Monat Nichtvermietung bei einem auf 60 Monaten abgeschlossenen Mietvertrag (das Leerstehungsrisiko wird im Gutachten mit 3% angesetzt). Daher kann dieser Prozentsatz als durchaus moderat bezeichnet werden. Das Mietzinsausfallwagnis umfasst nicht nur das Wagnis einer Ertragsminderung, die durch uneinbringliche Mietzinsrückstände oder Leerstehung zwischen zwei Bestandverträgen entsteht, sondern auch zur Deckung der Rechtskosten auf Zahlung, Kündigung des Mietverhältnisses oder Räumung (im Gutachten wurde für das Mietzinsausfallwagnis kein Abschlag berechnet). Aus Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, ist zu entnehmen, dass das Mietausfallwagnis mit einem gewissen Prozentsatz des Rohertrages zu berechnen ist, wobei der Prozentsatz bei Wohnobjekten mit 2% angenommen werden kann; die Bandbreite jedoch im Allgemeinen zwischen 2% und 5% des Mietzinses beträgt. Bei befristeten Mietverträgen ist der Prozentsatz höher anzusetzen als bei unbefristeten Verträgen und je höher die vereinbarte Miete umso höher ist das Risiko des Mietausfalles einzustufen. Aufgrund der Befristung des Mietvertrages und der Höhe des Mietzinses sind 5% als Mietausfallskosten als durchaus angemessen und üblich anzusehen.

Restnutzungsdauer

Konkrete Feststellungen zur angenommenen Restnutzungsdauer von 40 Jahren fehlen im vorgelegten Gutachten. Der Sachverständige führt nur an, dass "eine Restnutzungsdauer von 40 Jahren angenommen wird". Da im Gutachten keine Feststellungen zum Bauzustand, zu Beeinträchtigungen aus verschiedenen Ursachen und/oder auf die Vernachlässigung der notwendigen Erhaltungsarbeiten getroffen wurden, die eine kürzere Nutzungsdauer begründen würden, sieht das FA keine Veranlassung der Ansicht des Gutachters zu folgen, weil ein Gutachten der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegt. Als Ursachen für eine kürzere Nutzungsdauer würden zB ein schlechter Bauzustand, schlechte Bauausführungen oder besondere statische Probleme in Betracht kommen; derartige Angaben wurden jedoch im Gutachten nicht gemacht.

Bei Gebäuden in Massivbauweise ist eine Nutzungsdauer von 100 Jahren und mehr möglich; dazu wird auf Ross-Brachmann verwiesen, der die technische Lebensdauer von städtischen Wohngebäuden in solider Ausführung mit 125-150 Jahren angibt.

Es wird darauf hingewiesen, dass die gesetzlich unterstellte Nutzungsdauer sowohl bei neu erbauten als auch bei erworbenen Gebäuden gilt (Jakom/Lenneis EStG, 2009, § 16 Rz 42 unter Bezug auf VwGH 20.12.2006, 2002/13/0112).

Gewichtung

Es können die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden.

Lt. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung mit Verweis auf Ross/Brachmann/Holzner kann die Ermittlung des Verkehrswertes aus dem Sach- und dem Ertragswert erfolgen. Im Idealfall liegen Sachwert und Ertragswert sehr nahe beieinander. Falls jedoch die voneinander unabhängig errechneten Größen Sachwert und Ertragswert abweichen, kann die für die Ermittlung des Verkehrswerts das Mittel gezogen werden. Aufgrund der Abweichung wurde der Mittelwert von Sach- und Ertragswert herangezogen.

Berechnung Ertragswert

138,03 m ² * 8,50	1.173,26 *	14.079,12	Rohrertrag p.a.
2% Leerstehung			
5% Mietausfall		- 985,54	
15% IH Aufwand		- 2.111,87	
		10.981,71	Reinertrag
4% Liegenschaftszins – 67J RND			
Vervielfältiger	23,19	254.665,86	Gebäudewert
		29.037,00	Grundwert
		283.703,00	Ertragswert
		194.673,00	Sachwert
Gewichtung	1 : 1	239.188,00	VKW
- 12% Gr & Bo		- 26.940,00	Verhältnismethode
AfA Basis		210.151,00	Gebäudewert
1,5 % AfA		3.151,50"	

Der Bf. stellte mit Schreiben vom 14. Februar 2013 einen Vorlageantrag und begehrte darin die Anerkennung des vorgelegten Gutachtens über die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten als Basis für die Berechnung der Absetzung für Abnutzung für das Objekt 1180 Wien, R-Str1 sowie die Anerkennung der fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 320.000,- (inkl. Grundanteil) und somit einer Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 4.386,62.

Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Das in Frage stehende Objekt R-Str1, 1180 Wien diente dem Steuerpflichtigen bis 2008 als Wohnung für private Zwecke. Nach umfangreichen Renovierungsarbeiten wurde das Objekt im Jahr 2010 erstmalig vermietet.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8d EStG sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zugrunde zu legen, wenn ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird.

Die fiktiven Anschaffungskosten sind laut ESt-RL Rz 6441 ff aus der Sicht des Erwerbers nach dem Grundsatz zu ermitteln, was für diesen Erwerb als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Sie können nur im Schätzungsweg auf Grundlage einer Liegenschaftsbewertung ermittelt werden.

Die Richtlinien führen weiter aus, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiert, daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden (vgl. dazu VwGH 5.10.1988, 87/13/0075). Demnach sind die fiktiven Anschaffungskosten anschaffungsorientiert und gehen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Daher werden die fiktiven Anschaffungskosten primär aus dem Ertragswert abgeleitet.

Den Ausführungen der Finanzbehörde zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten in der Bescheidbegründung vom 12.12.2012 sind somit folgende Punkte entgegenzuhalten:

Rohertrag -Mietenhöhe:

Laut Mietvertrag vom 11.3.2010 wurde für die Miete ein m²-Preis von € 7,50 zugrunde gelegt, wobei dieser Betrag wertgesichert wurde. Die Wertsicherung erfolgt entsprechend der Veränderungen des Verbraucherpreisindex 2005, Basis ist der Index des Monats des Vertragsabschlusses, der Schwellenwert beträgt 5 %.

Die erste Wertanpassung ist somit im März 2012 durchzuführen. Der neue m²-Preis beträgt ab diesem Zeitpunkt € 7,93. Bei gleichbleibenden Steigerungen des Verbraucherpreisindex 2005 wie in den Jahren 2011 und 2012 ist mit großer Wahrscheinlichkeit die nächste Wertanpassung Ende 2013 durchzuführen.

Das Wertermittlungsgutachten betreffend die fiktiven Anschaffungskosten, erstellt vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, Herrn KommR K., geht von einem marktkonformen Mietzins von € 10,50 je m² aus.

Der Immobilien-Preisspiegel 2010 der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder gibt für Mietwohnungen im 18. Bezirk mit sehr gutem Wohnwert einen m²-Preis von € 10,80 an. Laut Gutachten liegt die Wohnung in einem Gebiet mit erhöhter Lebensqualität, daher kann wohl eher von einem sehr guten Wohnwert ausgegangen werden.

Der von der Finanz angenommene Mietzins iHv € 8,50 pro m² als Basis für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten kann somit als zu niedrig erachtet werden.

Der im Gutachten zugrunde gelegte m^2 -Preis von € 10,50 ist unserer Ansicht nach somit gerechtfertigt. Denn auch der tatsächlich verrechnete m^2 -Preis wird sich - die Steigerung des Verbraucherpreisindex 2005 wie in den vergangenen Jahren vorausgesetzt - diesem Preisniveau ziemlich rasch annähern bzw. dieses übersteigen. Und auch wenn in den nächsten Jahren ein neuer Mietvertrag abgeschlossen werden sollte, dann kann - aufgrund der derzeitigen Situation auf dem Immobilienmarkt - davon ausgegangen werden, dass die Mietpreise nicht sinken.

Instandhaltung:

Der Gutachter geht von einem Abschlag von 0,5 % der Herstellungskosten für nicht auf die Miete umlegbare Bewirtschaftungs- und Instandhaltungskosten aus und bewegt sich dabei in der von der Literatur als angemessen betrachteten Bandbreite (siehe zB auch Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, 7. Kapitel). Die Behörde nimmt einen Abschlag von 15 % vom Rohertrag vor. Auch wenn es für die Ermittlung dieses Wertes unterschiedliche Meinungen in der entsprechenden Literatur gibt, kann die Behörde nicht von sich aus, nur weil dadurch anscheinend das Ergebnis, nämlich die fiktiven Anschaffungskosten, geringer ausfallen, eine komplexe Fachfrage selbständig lösen.

Laut § 177 BAO bzw. laut Stoll, Kommentar zu § 177 BAO, kann einem fachkundigen Gutachten, auch einem von der Partei vorgelegten (Privat-)Gutachten, im allgemeinen nur mit fachlich gleichwertigen Argumenten (in der Regel Gutachten) entgegengetreten werden, und zwar sowohl seitens der Behörde wie auch seitens der Partei.

Da die Behörde in ihrer Bescheidbegründung nicht zum Ergebnis kommt, dass das vorgelegte Gutachten unvollständig oder unzutreffend festgestellt ist, d.h. die Prämissen im Sachbereich unrichtig sind oder das Gutachten mit den Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens offenkundig im Widerspruch steht, kann somit nicht ohne Gegengutachten der Nachweis geführt werden. Vielmehr geht die Behörde davon aus, dass das Gutachten im Widerspruch mit den Erkenntnissen und Erfahrungen der jeweiligen Wissenschaft steht. In diesem Fall muss aber diese Behauptung durch ein Gutachten eines anderen Sachverständigen unter Beweis gestellt werden (vgl. Stoll, Kommentar zu § 177 BAO und Ritz, Kommentar zu § 177 BAO).

Leerstehungsrisiko und Mietausfallswagnis:

Die Finanz geht hier davon aus, dass die im Gutachten angesetzten 3 % für das Leerstehungsrisiko als zu gering gelten und setzt den Prozentsatz mit 5 % fest. Ferner wird für das Risiko für Leerstehung mit 2 % des Rohertrages berücksichtigt. Wobei sie dies damit argumentiert, dass laut Kranewitter die Bandbreite im Allgemeinen zwischen 2 % und 5 % liegt. Die Behörde löst hier somit wieder eine Fachfrage selbständig bzw. entscheidet, was als angemessen und üblich anzusehen ist.

Wir verweisen bei diesem Punkt auf unsere Ausführungen zum obigen Punkt Instandhaltung, wonach die Behörde, wenn sie annimmt, dass das Gutachten im Widerspruch mit den Erkenntnissen und Erfahrungen der jeweiligen Wissenschaft steht,

nicht von sich aus entscheiden kann, sondern den Nachweis durch ein Gegengutachten eines entsprechenden Sachverständigen erbringen muss.

Ferner möchten wir anmerken, dass lt. Kranewitter, 7. Kapitel, das Mietausfallswagnis das Wagnis einer Ertragsminderung darstellt, die durch uneinbringliche Mietrückstände oder Leerstehungen zwischen zwei Mietverträgen entsteht. Bei Mietwohnobjekten sieht Kranewitter diesen Wagnissatz zwischen 3 % und 5 %, wobei er anmerkt, dass diese Sätze durchschnittliche Erfahrungswerte darstellen und sowohl nach unten als auch oben abweichen können.

Gewichtung:

Die Behörde gewichtet für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten Ertragswert und Substanzwert mit 1:1.

Da hier die Finanz wieder eine Fachfrage selbständig löst, verweisen wir auf unsere Ausführungen unter dem Punkt Instandhaltungen.

Abschließend halten wir fest, dass - wie dem Gutachten auf Seite 36 zu entnehmen ist - die Ermittlung der Werte aufgrund von Fachwissen, Erfahrungen aus der Berufspraxis und umfangreichen Erhebungen am zu bewertendem Objekt erfolgte. Die Ausführungen der Behörde basieren anscheinend lediglich auf durchschnittlichen Werten aus dem Immobilienspiegel bzw. aufgrund von Literaturmeinungen.

Die fiktiven Anschaffungskosten entsprechen laut Gutachten dem Verkehrswert und dieser entspricht dem Ertragswert. Die Variablen für die Ermittlung dieses Wertes sind dem Gutachten zu entnehmen. Wie in jedem Gutachten müssen aber gezwungenermaßen für die Berechnung eines solchen Wertes Annahmen über manche unbekannte Größen getroffen werden. Da das Gutachten von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellt wurde, ist davon auszugehen, dass die notwendigen Annahmen sorgfältig getroffen wurden und der behördlichen Beweiswürdigung standhalten..."

Im ebenfalls angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 setzte das Finanzamt die AfA wie im Jahr 2010 an.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

In der am 21. Mai 2014 stattgefundenen mündlichen Verhandlung wurde Folgendes vorgebracht:

"Steuerliche Vertreterin:

Das Haus wurde 1985 erbaut. Die Wohnfläche beträgt 138,03 m². Die Wohnung befindet sich im 18. Bezirk in guter Wohnlage. Es handelt sich um eine Dachgeschosswohnung im 5. Geschoss.

Die Quadratmeterkosten wurden vom Gutachter eher vorsichtig angesetzt. Der Quadratmeterpreis beträgt auf Basis eines geschätzten Wertes von 320.000 Euro 2.318,34 Euro pro Quadratmeter.

Laut Kommentare Stoll und Ritz zu § 177 BAO kann man ein Gutachten dann erschüttern, wenn es mit den Erfahrungen des täglichen Lebens oder mit den Denkgesetzen im Widerspruch steht.

Dies bedeutet auf den konkreten Fall angewandt, dass nur dann, wenn offensichtlich ist, dass das Gutachten unschlüssig ist, ohne weiteres von diesem Gutachten abgewichen werden könnte. Es ist nun aber so, dass weder ein Steuerberater noch auch das Finanzamt in aller Regel die entsprechenden Kenntnisse aufweist, um die Feststellungen in einem Gutachten, das im Übrigen nicht als unschlüssig anzusehen ist, zu erschüttern. Es müsste daher die Beurteilung durch das Finanzamt das Niveau eines Gutachtens erreichen.

Das Niveau des Gutachtens wird aus meiner Sicht nicht erreicht. Das FA bezieht sich auf den Immobilienpreisspiegel.

Miethöhe:

Das FA bezieht sich diesbezüglich auf den Mietenpreisspiegel; es ist hierzu aber anzumerken, dass dieser Preisspiegel bloß die Durchschnittswerte im 18. Bezirk wiedergibt und dabei Höchst- und Niedrigstwerte ausscheidet und somit keineswegs auf die Gegebenheiten des konkreten Falles eingehen kann.

Instandhaltung:

Das FA bezieht sich auf den Kommentar von Rössler/Langner/Simon, 6. Auflage. Es handelt sich dabei um eine deutsche Literatur, bei der es bereits eine 8. Auflage gibt. Es gibt auch österreichische Literatur, die sich mit diesem Problem beschäftigt, wie etwa Kranewitter/Bienert/Funk und Seiser/Kainz. Ich lege die entsprechenden Literaturstellen dem Senat in Kopie vor.

Es ist nicht einzusehen, warum das Finanzamt sich auf deutsche Literaturstellen bezogen hat, die ja die in diesem Land geltende Rechtsordnung wiedergeben und nicht die österreichische Literatur, die auf die konkreten Schätzungsvorgänge bei weitem besser anwendbar ist.

Auch der Gutachter hat gesagt, dass er zwar eine sehr alte Auflage des Werkes von Rössler/Langner/Simon hat, diese aber nicht verwendet, da sie in Österreich nicht ohne weiteres anwendbar ist.

Das Finanzamt macht einen Abschlag von 15 % vom Rohertrag und bezieht sich auf die deutsche Literatur, die soeben angesprochen wurde.

Der Gutachter hat den zu erwartenden Instandhaltungsaufwand mit 0,5 % der Herstellungskosten beziffert, wobei dabei in Rechnung zu stellen ist, dass hier nur der auf den Mieter nicht überwälzbare Aufwand zu berücksichtigen ist. Der Gutachter hat gemeint,

es sei auch denkbar, den Abschlag auf Basis des Rohertrages zu ermitteln, geht aber von einem Abschlag zwischen 5 und 10 % aus (Seite 42 des Gutachtens).

Im konkreten Fall würde der absolute Betrag von 1.104 Euro einem Abschlag von rund 6,3 % des Rohertrages entsprechen.

Kranewitter geht von einem Wert zwischen 3 und 5 % aus. Dieses Mietausfallsrisiko inkludiert auch die möglichen Leerstehungen. Andere Literaturstellen setzen das Mietausfallsrisiko mit 2 % an.

Gewichtung Sachwert/Ertragswert:

Sämtliche hier angezogenen Literaturstellen sagen unisono, dass der Sachwert heranzuziehen ist, wenn man die Liegenschaft zB privat nutzen möchte. Klassisch für Objekte, die man vermieten möchte, ist die Heranziehung des Ertragswertes.

Amtsvertreterin:

Das Gutachten wird nur in einigen Punkten vom Finanzamt als nicht schlüssig angesehen. Es ist nicht so, dass das Gutachten nicht aussagekräftig ist.

Mietzinshöhe:

Der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer wird immer wieder herangezogen. Er bildet die durchschnittlichen Verhältnisse zB bei Mietwohnungen, etc. Es ist dadurch dem FA schnell und einfach möglich festzustellen, ob Verkehrswerte etc. den realen Marktwerten entsprechen, wie sie in den Gutachten berechnet werden.

Im Immobilienpreisspiegel für 2009 bewegt sich der Wert zwischen 8,10 und 10,10 Euro. Der Gutachter setzt 10,50 an. Laut dem im Akt vorliegenden Mietvertrag wurde die Wohnung zum Quadratmeterpreis von rund Euro 7,50 vermietet. Das Finanzamt hat ohnehin einen höheren Wert, und zwar 8,50 Euro pro Quadratmeter angesetzt.

Instandhaltung:

Es ist richtig, dass man auch die Instandhaltungsabschläge von Kranewitter nehmen kann.

Das Finanzamt weiß nicht, ob es sich bei der Wohnung um eine Standardwohnung handelt, ob der Beschwerdeführer viel investiert oder welche Instandhaltungsarbeiten er getätigt hat.

Die Kosten belaufen sich angeblich auf 5.000 bis 6.000 Euro. Das FA weiß aber nicht, welche Sanierungskosmetik nach Auszug des Beschwerdeführers von diesem getätigt wurden.

Auch davon hängt der Prozentsatz des Instandhaltungsrisikos ab.

Wenn man von den Herstellungsaufwendungen lt. Gutachter ausgeht, dann sind das 1 %.

Das FA hätte keine Einwendungen, wenn ein Instandhaltungsaufwand in Höhe von 0,75 % der Herstellungskosten zur Anwendung käme.

Leerstehungs- und Mietausfallswagnis:

Wenn ich von einer durchschnittlichen dreimonatigen Mietausfall ausgehe, dann ist man bei einer Dauer des Mietverhältnisses von fünf Jahren bei einem Prozentsatz von 5 %.

Gewichtung

Die Sachwertermittlung lt. Gutachten beträgt rd. 190.000 Euro, der Ertragswert 320.000 Euro.

Das ist eine erhebliche Differenz. Die beiden Werte sollten möglichst nahe beieinander liegen.

Die Gewichtung Sachwert/Ertragswert haben wir laut Rössler vorgenommen.

Das FA hat überdies Vergleichsgrundstücke, nämlich Verkäufe im selben Haus, zur Kontrolle herangezogen.

Steuerliche Vertreterin:

Der Gutachter hat die Wohnung besichtigt und unzählige Fotos gemacht. Das Finanzamt hat die Wohnung nicht besichtigt.

Eine Kopie des Wohnimmobilienpreisindex wird vorgelegt.

Wir haben einen Kaufvertrag vorliegen, bei dem eine Wohnung im Parifizierungsschlüssel von 77/2080 zu einem Kaufpreis von 170.000 Euro verkauft wurde.

Amtsvertreterin:

Dem Finanzamt liegen zwei weitere Kaufverträge vor; der eine über einen Kauf von 77/2080 Anteile und einem Kaufpreis von 152.000 Euro. Der Kaufvertrag datiert mit 1.3.2009. Bei einem anderen Kaufvertrag betrug der Anteil 96/2080 mit einem Kaufpreis von 280.000 Euro. Der Kaufvertrag datiert mit 11.10.2012.

In unserem Fall beträgt der Parifizierungsschlüssel 126/2080.

Steuerliche Vertreterin:

Zu berücksichtigen ist weiter, dass bei zeitlichen Divergenzen zwischen dem vorliegenden Bewertungsstichtag und den Vergleichsverkaufsverträgen eine Aufwertung gemäß Immobilienpreisindex zu erfolgen hat und überdies noch Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 4,6 % hinzuzurechnen sind.

Das Gutachten wurde 2009 gemacht. Die erste Vermietung der Wohnung war im Jahr 2010.

Amtsvertreterin:

Ich habe im Laufe der Jahre genug Erfahrungen in Zusammenhang mit fiktiven Anschaffungskosten gesammelt. Es wurden im Gutachten verschiedene Sachen gar nicht begründet, weshalb es für mich nicht immer schlüssig ist.

Steuerliche Vertreterin:

Meiner Meinung nach ist der Gutachter wissenschaftlich vorgegangen."

Die Amtsvertreterin schlug folgende Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten vor:
287.000 minus 29.037 Grund und Boden, AfA-Bemessungsgrundlage 257.963 Euro,
1,5 % = 3.869 Euro

Sie legte dem Senat eine Aufstellung der Berechnung vor. Hieraus ist ersichtlich, dass das Leerstellungs- und Mietausfallsrisiko auf 5% des Rohertrags und der Instandhaltungsaufwand auf 0,75% der Neuherstellungskosten reduziert wurde. Der sich dabei ergebende Wert wurde um die geschätzten Anschaffungsnebenkosten von 4,6% erhöht.

Die steuerliche Vertreterin erklärte sich mit dieser Berechnung einverstanden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung lautet:

"Wird ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfterzielung zugrunde zu legen."

Sachverhalt und rechtliche Würdigung:

Unstrittig ist, dass der Bf. die in Rede stehende Eigentumswohnung nach privater Nutzung ab 2008 vermietet hat und damit für die Bemessung der AfA die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten ist eine solche Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen (zB VwGH 5.10.1988, 87/13/0075; VwGH 21.10.1993, 92/15/0079; VwGH 27.1.1994, 92/15/0127; VwGH 20.7.1999, 98/13/0109; VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157; VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132; VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122).

Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Vorgaben sind für einen solchen Akt der Schätzung die allgemein geltenden Vorschriften der Bundesabgabenordnung, zumal die von der Rechtsprechung zu § 184 BAO erarbeiteten Grundsätze maßgeblich. Dementsprechend hat das erklärte Ziel jeder Schätzung zu sein, eine im konkreten Einzelfall größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit zu erreichen. Dies auf Grundlage umfassender Sachverhaltsermittlung, einer ausreichenden Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen der Verfahrensparteien unter Wahrung des Parteienghört und einer nachvollziehbaren Begründung des Schätzungsergebnisses (vgl VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132; VwGH 31.5.2006, 2002/13/0073 mwN; VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122).

Darauf abstellend hat der Verwaltungsgerichtshof zur Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten mehrere Wertermittlungsmethoden - ungeachtet erkennbarer Präferenz für die Methode der Ertragswertermittlung - als zulässig und tauglich

befunden (zB VwGH 21.10.1993, 92/15/0079; VwGH 31.5.1994, 91/14/0098; VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034). Insbesondere als Kontrolle und erforderlichenfalls Korrekturhilfe einer allein vom Ertragswert ausgehenden Schätzung vermögen andere Wertermittlungsmethoden einen wertvollen Beitrag zur Gewährleistung des erklärten Schätzungszieles zu leisten (vgl VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

Das Finanzamt hat sich nunmehr mit der ausschließlichen Anwendung der Ertragswertmethode einverstanden erklärt. Es hat - unverändert ausgehend von einem geschätzten Mietzins von 8,50 €/m² - die Kosten für Instandhaltung auf 0,75% der Herstellungskosten und den möglichen Aufwand für Leerstehungen und Mietausfall auf 5% reduziert. Unverändert geblieben ist der Vervielfältigungsfaktor von 23,19. Unter Hinzuzählung von geschätzten Anschaffungsnebenkosten von 4,6% und Abzug des Anteils für Grund und Boden hat es fiktive Anschaffungskosten für das Gebäude von 257.963 € ermittelt. Die AfA von 1,5% beträgt daher 3.869 €.

Der Bf. hat sich mit dieser Berechnung einverstanden erklärt. Auch der Senat kam zum Ergebnis, dass dieser Wert realistisch ist und den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht.

Der Beschwerde konnte daher in diesem Umfang Folge gegeben werden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, da der VwGH in ständiger Rechtsprechung das Ertragswertverfahren als tauglich zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten angesehen hat. Das Bundesfinanzgericht hat vielmehr aufgrund eines Schätzungsvorganges den vorliegenden Sachverhalt festgestellt.

Gegen dieses Erkenntnis ist daher keine (ordentliche) Revision zulässig.

Wien, am 28. Mai 2014