

GZ. RV/3609-W/02 und
GZ. RV/2068-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Immovision Immobilienverwaltung GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2002 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) hat im zweiten Halbjahr 2000 eine Liegenschaft von Todes wegen erworben. Für die Bemessung der AfA hat sie die Heranziehung der fiktiven Anschaffungskosten beantragt.

Hierzu hat sie ein von ihr als Gutachten bezeichnetes Schreiben eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgelegt, in dem dieser ohne nähere Ausführungen einen Schätzwert von ATS 4.200.000 angibt.

Das Finanzamt hat demgegenüber den Ertragswert als Bemessungsgrundlage herangezogen; ausgehend von Jahreseinnahmen in Höhe von ATS 191.109,22 gelangte es nach Abzug von 30% für zukünftige Reparaturen und eines Anteils von 20% für Grund und Boden bei Anwendung eines Kapitalisierungszinssatzes von 5% auf fiktive Anschaffungskosten von ATS 1.954.206. Die (Ganzjahres)afa betrug somit bei einem AfA-Satz von 2% ATS 39.084.

In der dagegen eingebrachten Berufung wendete die Bw. gegen die ausschließliche Heranziehung der Ertragswertmethode ein, der Verkehrswert setze sich nach den anerkannten Methoden der Liegenschaftsschätzung aus dem Ertragswert und dem Substanzwert zusammen. In einer Berufungsergänzung hat die Bw. noch beantragt, (teilweise fiktive) Nebenkosten (GreSt, Eintragungsgebühren und Vertragserrichtungskosten) der Bemessungsgrundlage hinzuzurechnen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde 2. Instanz vor.

Der unabhängige Finanzsenat richtete an die Bw. einen Bedenkenvorhalt folgenden Inhalts: "Sie haben ... ein von Ihnen als Gutachten bezeichnetes Schreiben eines gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgelegt, in dem dieser ohne nähere Ausführungen einen Schätzwert von ATS 4.200.000 angibt.

Hierzu ist zunächst festzuhalten, dass dieses Schreiben keinesfalls ein taugliches Gutachten darstellen kann, da ihm die elementarste Voraussetzung, nämlich eine nachvollziehbare Wertermittlung, fehlt. Eine Berücksichtigung im Abgabenverfahren ist somit ausgeschlossen (vgl. zB VwGH 17.10.2001, 2000/13/0157). Das Finanzamt war somit berechtigt und verpflichtet, eine eigenständige Wertermittlung vorzunehmen.

Sie wenden gegen die ausschließliche Heranziehung der Ertragswertmethode ein, der Verkehrswert setze sich nach den anerkannten Methoden der Liegenschaftsschätzung aus dem Ertragswert und dem Substanzwert zusammen.

Dem ist einerseits entgegenzuhalten, dass jeder Ansatz zur Ermittlung eines Substanzwertes fehlt (wobei der VwGH im Übrigen die Ableitung des Substanzwertes aus den Neuherstellungskosten, wie sie auch das LBG vorsieht, für unzulässig erachtet hat), und sich andererseits der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiert (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Tz 109 mit weiteren Judikatur- und Literaturangaben). Warum weiters im Ertragswert kein nicht abnutzbarer Anteil für Grund und Boden enthalten sein soll, ist nicht nachvollziehbar, da Gegenstand der Erwerbes das Gebäude samt Grund und Boden wäre.

Somit teilt der unabhängige Finanzsenat die grundsätzliche Wertermittlungsmethode des Finanzamtes. Es ist somit nur mehr zu untersuchen, ob die Schätzung schlüssig erfolgt ist, oder ob sie noch einer Adaptierung bedarf.

1) Einigkeit besteht zwischen den Parteien über die Höhe des AfA -Satzes und des (grundsätzlichen) Anteiles für Grund und Boden. Es ist auch seitens des unabhängigen Finanzsenates beabsichtigt, von diesen Werten auszugehen.

2) Konkrete Einwendungen werden im Rahmen der angewandten Ertragswertmethode weder gegen die Höhe der Einnahmen noch der geschätzten Werbungskosten vorgebracht.

3) Eine Aktivierung sämtlicher (fiktiver) Nebenkosten wird rechtlich als nicht vertretbar angesehen (in diesem Sinne auch Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 67 zu § 6); allerdings könnte eine Aktivierung der tatsächlich erwachsenen Kosten, die auch einem gedachten Erwerber erwachsen würden, erfolgen. Hierbei handelt es sich um die Vertragserrichtungskosten und Grundbuchseintragungsgebühren in Höhe von ATS 86.000.

Der unabhängige Finanzsenat beabsichtigt somit, die vom Finanzamt geschätzten fiktiven Anschaffungskosten um ATS 86.000 (abzüglich 20% GuB) zu erhöhen."

Die jetzige steuerliche Vertreterin der Bw. legte ein daraufhin erstelltes Sachverständigen-gutachten vor.

In diesem ermittelt der Sachverständige einen Freigrundwert von ATS 7.000 und kommt nach Abschlag von 70% für Verbauung und Mieterschutz auf einen **Wert des gebundenen Grund und Bodens** von ATS 951.000. Ausgehend vom Neubauwert und einem Abschlag von 50% wegen wirtschaftlicher und einem weiteren Abschlag vom verminderten Betrag von 55% wegen technischer Wertminderung kommt er auf einen **Bauwert** von ATS 3,977.000.

Beim **Ertragswert** geht das Gutachten von jährlich erzielbaren Nettoeinnahmen von ATS 197.082,12 aus, vermindert diesen Betrag um 20% für Erhaltung, Verwaltung und Leerstehung und wendet auf den Bauwertanteil einen Kapitalisierungszinsfuß von 4% an. Dieser Zinsfuß entspreche der Marktlage für derartige Objekte in vergleichbarer Lage.

Unter Kapitalisierung des Grundanteils nach dem Sachwertverhältnis (19,30%) als ewige Rente wird so ein Anteil von ATS 760.853,82 ermittelt. Der auf den Bauwertanteil entfallende Ertragswert beträgt bei einem Zinssatz von 4% ATS 2.733.383,44, der gesamte Ertragswert also (gerundet) ATS 3,494.000.

Nach Gewichtung von Sach- und Ertragswert im Verhältnis 50:50 beträgt der Verkehrswert vor Abzug des Anteils für Grund und Boden ATS 4,211.000.

Die steuerliche Vertreterin erläuterte hierzu, der Argumentation der Finanzverwaltung, die fiktiven Anschaffungskosten seien grundsätzlich vom Ertragswert abzuleiten, könnte sie nicht folgen, da das Liegenschaftsbewertungsgesetz (ÖNORM B1402) vorsehe, dass neben dem Ertragswert auch der Substanzwert zu berücksichtigen sei.

Laut Stingl/Nidetzky (Handbuch Immobilien und Steuern) sollen die fiktiven Anschaffungskosten den Verkehrswert der Liegenschaft wiedergeben.

Angeführt wurden weiters die Erkenntnisse des VwGH 5.10.1988, 87/13/0075, und 20.7.1999, 98/13/0109, auf die die Finanzverwaltung, ohne sie ausdrücklich zu zitieren, verwiesen hätte.

Während aber ersteres Erkenntnis die Feststellung des Einheitswertes betreffe und somit nicht vergleichbar sei, sei dem zweiten Erkenntnis ein – hier nicht gegebenes – Missverhältnis zwischen Sach- und Ertragswert zugrunde gelegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtliche Grundlagen

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG sind Werbungskosten auch:

"Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

...

b) 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.

...

e) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden."

Lit. b des § 6 Z 9 EStG - hierauf wird in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG Bezug genommen - lautet:

"b) Werden aus betrieblichem Anlaß einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, so gilt für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Liegt ein betrieblicher Anlaß nicht vor, dann gilt dies als Einlage (Z 5)."'

Aus dem Gesetz lässt sich also keine ins Einzelne gehende Vorschrift erkennen, wie die fiktiven Anschaffungskosten ermittelt werden sollen.

2. Anwendbarkeit des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG)

Die steuerliche Vertreterin geht in ihrer Begründung, warum auch der Sachwert heranzuziehen ist, von der Anwendbarkeit des LBG aus. Schon aus dem Gesetzeswortlaut des § 1 LBG ist allerdings klar ableitbar, dass eine Anwendbarkeit für steuerliche Zwecke nicht erfolgen kann:

"§ 1. (1) Dieses Bundesgesetz gilt für die Ermittlung des Wertes (Bewertung) von Liegenschaften, Liegenschaftsteilen und Überbauten im Sinn des § 435 ABGB sowie von damit verbundenen Rechten und darauf ruhenden Lasten in allen gerichtlichen Verfahren.

(2) Dieses Bundesgesetz gilt auch für die Bewertung der in Abs. 1 genannten Sachen in Verfahren auf Grund von bundesgesetzlichen Verwaltungsvorschriften, sofern vorgesehen ist, daß der Bescheid, zu dessen Erlassung der Wert ermittelt wird, mit der Anrufung eines Gerichts außer Kraft tritt, und sofern die Verwaltungsvorschriften nichts anderes bestimmen."

Dies ist auch bereits vom VwGH mehrfach bestätigt worden, vgl. zB VwGH 8.6.1994, 92/13/0154: "Der Hinweis des Beschwerdeführers auf das Bundesgesetz über die gerichtliche Bewertung von Liegenschaften (Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG)...geht dabei schon deswegen ins Leere, weil für die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind."

Ebenso: VwGH 19.3.2002, 97/14/0034: "Die Beschwerdeführerin wendet ein, dass nach dem mit 1.Juni 1992 in Kraft getretenen Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG, BGBl. 150/1992) "in erster Linie und grundsätzlich der Verkehrswert maßgeblich" sei. Dabei übersieht die Beschwerdeführerin, dass für

die im Beschwerdefall vorzunehmende Bewertung ausschließlich abgabenrechtliche Bestimmungen und nicht das LBG (vgl. dessen § 1) anzuwenden sind".

3. Anzuwendender Wertmaßstab

3.1 Beweiswürdigung von Sachverständigengutachten

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs 2 BAO)

Sowohl Gutachten eines Amtssachverständigen nach § 177 BAO als auch Privatgutachten stellen Beweismittel dar und unterliegen somit der freien Beweiswürdigung.

Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann durch den Nachweis erschüttert werden, dass es

- mit den Denkgesetzen oder
- mit den Erfahrungen des täglichen Lebens

in Widerspruch steht

Derartige unschlüssige Gutachten müssen unberücksichtigt bleiben

Es steht der Abgabenbehörde allerdings frei, nur

- die schlüssigen Teile eines Gutachtens oder
- die darin enthaltenen Sachverhaltselemente

zu berücksichtigen.

Der unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass, soweit der Ertragswert ermittelt wird, das Gutachten als schlüssig anzusehen ist. Im Übrigen erfolgt eine eigenständige Ermittlung der AfA, die unten näher dargelegt ist.

3.2 Sachwert oder Ertragswert

Die steuerliche Vertreterin will den Sachwert im Verhältnis 50 : 50 in die Berechnung einbezogen wissen.

Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass der VwGH für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten die Sachwertermittlung durch Ableitung des Zeitwertes aus den Neuherstellungskosten schon mehrfach als unzulässig angesehen hat; zu ermitteln seien fiktive **Anschaffungs-** und nicht fiktive **Herstellungskosten** (vgl. zB VwGH 5.10.1988, 87/13/0075).

Ferner vermeinen die Bw. und der Sachverständige offensichtlich, der Begriff "fiktive Anschaffungskosten" sei schlechthin mit "gemeiner Wert" gleichzusetzen.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt hierzu folgende Rechtsmeinung:

Der Begriff der fiktiven Anschaffungskosten ist in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG enthalten; da die hieraus resultierende AfA somit Werbungskosten, und zwar im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, darstellt, ist damit schon begrifflich von einem Erwerber auszugehen, der beabsichtigt, die erworbene Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu nutzen.

Hierfür spricht auch, dass der Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 Z 8 lit b ebenso wie in § 6 Z 9 lit b EStG den eigenständigen Begriff "fiktive Anschaffungskosten" verwendet; dass dieser nicht mit dem an anderer Stelle (vgl. zB § 24 Abs. 3 EStG) gebrauchten "gemeinen Wert" deckungsgleich ist, ist schon daraus ableitbar, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, verschiedene Termini für gleiche Wertermittlungen zu verwenden (vgl. auch VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Ist dies aber geklärt, kann dem Finanzamt nicht entgegen getreten werden, wenn es dem Ertragswert ausschließliche Bedeutung beigemessen hat (vgl. auch VwGH 20.7.1999, 98/13/0109 mwN).

Zusammenfassend ist also festzustellen, dass das in Rede stehende Gutachten in einem gerichtlichen Verfahren etwa zwecks Zwangsversteigerung einer Liegenschaft unmodifiziert angewandt werden könnte, nicht aber in einem für steuerliche Zwecke durchzuführenden Bewertungsverfahren.

4. Steuerliche Wertermittlung

4.1 Wert der gesamten Liegenschaft

Wie oben ausgeführt, ist das LBG für steuerliche Wertermittlungen nicht anwendbar. Die Anwendung des im Gutachten durchgeföhrten Sachwertverfahrens scheitert schon an der vom VwGH abgelehnten Methodik der Ableitung des Zeitwertes aus den Neuherstellungs-kosten.

Somit verbleibt die auch lt. VwGH durchgehend akzeptierte Ertragswertmethode (vgl. zB das bereits mehrfach zitierte Erkenntnis VwGH 20.7.1999, 98/13/0109). In diesem Teil erscheint das Gutachten dem unabhängigen Finanzsenat schlüssig. Der Kapitalisierungszinssatz ist zwar an der unteren Grenze des Möglichen angesetzt, aber noch vertretbar. Auch die geschätzten Reparaturaufwendungen entsprechen etwa dem tatsächlichen Reparaturbedarf. Allerdings wird zugunsten des Bw. auch eine Sachwertkomponente in die Bewertung einbezogen. Der Grund hierfür liegt darin, dass in der Liegenschaft noch Entwicklungs-potential vorhanden ist, wie sich auch aus der Einnahmenentwicklung der Jahre nach dem Erwerb zeigt. Im Ergebnis kommt die Einbeziehung des Sachwertes somit einem Zuschlag zum Ertragswert gleich.

Nägeli in Ross - Brachmann – Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken²⁸, S 334f, folgend, wurde Ertrags- und Sachwert im Verhältnis 5 : 1 gewichtet.

Bezüglich Berücksichtigung von Nebenkosten folgt der unabhängige Finanzsenat – wie schon im Vorhalt ausgeführt – dem Grunde nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, Tz 67 zu § 6. Allerdings wird eine Aktivierung jener tatsächlichen Kosten, die auch einem gedachten entgeltlichen Erwerber erwachsen würden, zugelassen.

4.2. Der AfA-Satz wird entsprechend der Verwaltungspraxis bei 2% belassen.

4.3. Es ergibt sich hieraus folgende AfA-Berechnung:

Ertragswert 3.494.000 x 5	17.470.000
Sachwert	4.928.000
	22.398.000
davon 1/6	3.733.000
tatsächliche Nebenkosten	46.434
Gesamtwert der Liegenschaft	3.779.434
Grund und Boden lt. Gutachten	760.654
AfA-Basis	3.018.780
AfA = 2%	60.376
1/2	30.188
AfA-Basis in €	219.383,30
AfA = 2%	4.387,70
1/2	2.193,85

2000:

	ATS	€
Verlust lt. Erklärung:	- 49.417	
+ AfA lt. Erklärung	28.000	
- AfA lt. BE	- 30.188	
Verlust lt. BE	<u>- 51.605</u>	3.750,28

2002:

	€
Überschuss lt. Erklärung:	9.964,33
+ AfA lt. Erklärung	5.203,37
- AfA lt. BE	- 4.387,70
Überschuss lt. BE	<u>10.780,00</u>

Wien, 23. Juni 2004