



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Hausgemeinschaft CH und Mitbesitzer, W, Mgasse, vertreten durch Naue & Kowar Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1050 Wien, Zentagasse 5/16, vom 15. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15, vertreten durch Mag. Birgit Floh, vom 10. Juni 2006 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2002 und 2003 entschieden:

Der eingeschränkten Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die in den Kalenderjahren 2002 und 2003 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO wie folgt festgestellt:

	2002	2003
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	€ 20.806,77	€ 24.776,04
CH als Erbin	€ 16.068,81	
WL als Erbe	€ 13.280,72	
CH	€ -5.665,42	€ 13.764,27
WL	€ -2.877,34	€ 11.011,77

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Hausgemeinschaft, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt.

Zu Beginn des Jahres 2002 waren an dieser Hausgemeinschaft GL und FH je zur Hälfte beteiligt. Am 20. September 2002 verstarb FH . Ihr Anteil ging im Erbwege auf ihre Tochter CH über. Am 5. Oktober 2002 verstarb GL . Ihr Anteil ging im Erbwege auf ihren Sohn WL über. Die beiden Erben führten die Vermietungstätigkeit fort.

In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2002 erklärte die Hausgemeinschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 26.191,03. Diese Einkünfte wurden den Beteiligten wie folgt zugewiesen:

CH als Erbin nach FH (1.1. bis 20.9.2002)	€ 16.245,52
„ GL bis Todestag“ (1.1. bis 5.10. 2002)	€ 13.398,52
CH (21.9. bis 31.12. 2002)	-€ 4.195,42
WL (6.10.-31.12.2002)	€ 742,41

Laut der beigeschlossenen Überschussrechnung wurde von den Rechtsvorgängerinnen GL und FH die Gebäude-Afa jeweils vom Einheitswert berechnet und für „Teilabsetzbeträge 1995 8/10 für 10 Monate“ ein Betrag von € 589,02 bzw. für „Teilabsetzbetrag aus 1995 8/10 für 9 Monate“ ein Betrag von € 530,11 geltend gemacht. Vom Beteiligten WL wurde die vom Einheitswert berechnete Gebäude-Afa der Rechtsvorgängerin GL fortgeführt (€ 132,45) und ein „Teilabsetzbetrag 1995 8/10 für 2 Monate“ (€ 117,80) geltend gemacht. Die Beteiligte CH machte hingegen eine von den fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes berechnete Afa geltend. Eine Zehntelabschreibung wurde nicht in Anspruch genommen. Die fiktiven Anschaffungskosten der gesamten Liegenschaft wurden mit € 800.000,-- bemessen. Davon wurde ein Anteil von 20 % für Grund und Boden in Höhe von € 160.000,-- ausgeschieden, sodass fiktive Anschaffungskosten des Gebäudes von € 640.000,-- verblieben und ausgewiesen wurden. Davon berechnete die Beteiligte CH eine Afa in Höhe von 1,5 %, somit in Höhe von € 9.600,-- und letztlich für ihren Hälfteanteil und für ein halbes Jahr € 2.400,--.

Mit Vorhalt vom 13. Mai 2004 ersuchte das Finanzamt die Bw. u.a. die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 800.000,-- durch Vorlage geeigneter Unterlagen (z.B. Gutachten) zu belegen bzw. glaubhaft zu machen.

Da die Bw. der Aufforderung, die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten durch Vorlage geeigneter Unterlagen zu belegen, nicht nachkam, ermittelte das Finanzamt im Zuge des

Feststellungsverfahren die fiktiven Anschaffungskosten nach dem „vereinfachten Ertragswertverfahren“ mit einem Betrag von € 279.210,--. Davon wurde ein Anteil für Grund und Boden in Höhe von 20 %, somit in Höhe von € 55.842,-- ausgeschieden, sodass für das Gebäude fiktive Anschaffungskosten in Höhe von € 223.368,-- (gerundet: € 223.400,--) verblieben. Davon berechnete das Finanzamt unter Berücksichtigung eines Afa-Satzes von 1,5 % eine jährliche Abschreibung von € 3.351,-- und somit für den Hälfteanteil der CH und für das halbe Kalenderjahr eine Afa in Höhe von € 837,75. Dadurch verringerte sich der Verlust, der für CH in der Erklärung ausgewiesen wurde, von € 4.195,42 auf € 2.633,17. Die übrigen Anteile an den Einkünften blieben unverändert. Die Einkünfte wurden daher wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	€ 27.753,28
CH als Erbin nach FH	€ 16.245,52
WL als Erben nach GL	€ 13.398,52
CH	-€ 2.633,17
WL	€ 742,41

In ihrer Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Kalenderjahr 2003 wies die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 31.731,82 aus. Diese Einkünfte wurden der CH mit einem Betrag von € 13.951,77 und der Verlassenschaft nach GL (richtig: WL) mit einem Betrag von € 17.780,05 zugewiesen.

Laut der dazu vorgelegten Überschussrechnung wurden beim Anteil der Verlassenschaft nach GL (richtig: WL) wiederum wie bei der Rechtsvorgängerin eine Absetzung für Abnutzung vom Einheitswert in Höhe von € 264,89 geltend gemacht. Weiters wurden „Teilabsetzbeträge aus 1995: 9/10 für Herstellung i.S. §§ 3 bis 5“ in Höhe von € 706,82 beansprucht. Beim Anteil der CH wurde eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von € 4.800,-- in Abzug gebracht.

Wie schon für das Vorjahr berichtigte das Finanzamt im Zuge des Feststellungsverfahrens die beim Anteil der CH geltend gemachte Absetzung für Abnutzung und zwar auf den Betrag von € 1.675,50. Letztlich stellte das Finanzamt für das Jahr 2003 folgende Einkünfte fest:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	€ 34.856,33
CH	€ 17.076,27
WL	€ 17.780,06

Zur Begründung wurde auf den Vorjahresbescheid verwiesen.

Gegen die Feststellungsbescheide 2002 und 2003 erhob die Bw. Berufung. Begründend wurde ausgeführt, in den Bescheiden seien die fiktiven Anschaffungskosten aufgrund eines theoretischen Verfahrens ermittelt worden, ohne auf die tatsächlichen Gegebenheiten Bezug zu nehmen. In der Anlage werde die zusammenfassende Schätzung von Hrn. KR FS vorgelegt, die einen Wert von etwa € 1.500.000,-- für die gesamte Liegenschaft (inklusive Grund und Boden) ermittelt habe. Es werde daher die Zugrundelegung dieses Schätzwertes (Grund und Bodenanteil ca. 20 %) für die fiktiven Anschaffungskosten beantragt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens ermittelte das Finanzamt die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes mit gerundet € 665.000,--. Die jährliche Afa betrage daher € 9.975,-- und somit für den halben Anteil und das halbe Kalenderjahr 2002 € 2.493,75 und für den halben Anteil für das Kalenderjahr 2003 € 4.987,50. Auf Basis dieser Ermittlungen wurde den Berufungen betreffend die Jahre 2002 und 2003 mit Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass für den beantragten Wert von € 1.500.000,-- für die fiktiven Anschaffungskosten kein nachvollziehbares Gutachten vorläge. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden. Auch in der Literatur werde die Ansicht vertreten, dass sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert orientiere, weshalb auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden könnten.

Mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2005 stellte die Bw. den Antrag die Berufungen betreffend die Jahre 2002 und 2003 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Begründend wurde ausgeführt, zwischenzeitig sei am 26. September 2005 ein Kaufvertrag über den Hälfteanteil an der Liegenschaft abgeschlossen worden. Der dort vereinbarte Kaufpreis betrage € 645.000,--. Da sich seit den streitgegenständlichen Jahren 2002 und 2003 keinerlei wertbeeinflussende Faktoren ergäben hätten (z.B. Umbauarbeiten, Erweiterungen, Umwidmungen etc.), könne dieser (Hälfte-)Wert als fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft betrachtet werden. Es werde daher beantragt, die fiktiven Anschaffungskosten für die gesamte Liegenschaft (inklusive Grund und Boden) mit € 1.290.000,-- zu bemessen.

Mit Schriftsatz vom 29. November 2005 teilte die Bw. ergänzend mit, dass sie dem Vorschlag des Finanzamtes, die fiktiven Anschaffungskosten für den Hälfteanteil der Liegenschaft mit € 645.000,-- abzüglich 20 % Grund- und Bodenanteil, so in € 516.000,-- als Gebäudehälfteanteil anzusetzen, zustimme. Von diesem Betrag sei die jährliche Afa zu berechnen.

Das Finanzamt erließ daraufhin für die Jahre 2002 und 2003 jeweils eine zweite Berufungsvorentscheidung. Auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 516.000,-- wurde die Gebäude-Afa für CH für das halbe Kalenderjahr 2002 in Höhe von € 3.870,-- ermittelt. Der anteilige Verlust für 2002 betrage daher € 5.665,42. Für das Jahr 2003 ergäbe sich für CH eine Afa in Höhe von € 7.740,--. Der anteilige Überschuss betrage daher € 11.011,77.

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2005 beantragte die Bw. neuerlich die Vorlage der Berufungen für die Jahre 2002 und 2003 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, mit der Begründung, die fiktiven Anschaffungskosten seien für sämtliche Beteiligten also zusätzlich für WL anzusetzen.

In der Folge legte das Finanzamt die Berufungen dem Unabhängigen Finanzsenat vor. Zu den vorgelegten Berufungen wurde vom Finanzamt dahingehend Stellung genommen, dass eine zweite Berufungsvorentscheidung ergangen sei, mit der dem (geänderten) Begehren der Bw. stattgegeben und die Afa für CH neu berechnet worden sei. Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2005 begehre die Bw. nun, die fiktiven Anschaffungskosten für alle Beteiligten, also auch für WL heranzuziehen. Habe ein Steuerpflichtiger unentgeltlich ein Mietobjekt erworben, so habe er die Wahlmöglichkeit, die Afa von den fiktiven Anschaffungskosten oder vom Einheitswert zu berechnen. Habe der Abgabepflichtige das Wahlrecht einmal konsumiert, so stehe ihm nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kein neuerliches Wahlrecht zu (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 1.7.1992, Zl. 91/13/0062 und vom 5.4.1989, Zl. 88/13/0217). Durch Ansatz der bisherigen Afa, deren Berechnung der Einheitswert vom 1. Jänner 1993 zugrunde liege, und die Weiterführung der Zehntelabsetzbeträge habe der Antragsteller von seinem Wahlrecht bereits Gebrauch gemacht. Es werde daher beantragt, das entsprechende Begehren der Bw. abzuweisen.

Mit Schriftsatz vom 9. November 2006 replizierte die Bw. auf die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorlage. Ein Steuerpflichtiger habe nach dem Gesetz das Wahlrecht, die Absetzung für Abnutzung nach dem Einheitswert oder nach den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen. Es werde der Ansicht des Finanzamtes zugestimmt, dass eine einmal getroffene Entscheidung für die Folgejahre bindend sei. Im gegebenen Fall erfolgte die Anschaffung durch Erbfall im Jahr 2002, so dass dem Steuerpflichtigen im Jahr 2002 erstmals das Wahlrecht zwischen Einheitswert und fiktiven Anschaffungskosten zustehe. Es entspreche der Rechtspraxis, dass beim Bestehen von Wahlrechten im Abgabenrecht die „Konsumation“ des Wahlrechts erst mit Rechtskraft des entsprechenden Bescheides angenommen werde – so beispielsweise klarstellend im § 6 Abs. 3 UStG in Bezug auf das Wahlrecht von Kleinunternehmern zwischen Nicht- und Regelbesteuerung, so auch der Verwaltungsgerichtshof z.B. betreffend die Rücknahme einer Option auf vorzeitige

Abschreibung (Erkenntnis vom 23.6.1982, Zl. 3666/80). Vom Finanzamt würden die VwGH-Erkenntnisse Zl. 91/13/0062 und Zl. 88/13/0217 als Untermauerung ihres Standpunktes angeführt. Dabei werde jedoch verkannt, dass in beiden Fällen eine Änderung der Abschreibungsgrundlage deswegen verworfen worden sei, weil das Wahlrecht in bereits rechtskräftig veranlagten Vorjahren ausgeübt worden sei. Eine Bindungswirkung rechtskräftiger Vorjahresbescheide werde aber auch von der Bw. nicht in Abrede gestellt. Es werde daher die Stattgabe der Berufung beantragt mit der Maßgabe, dass bei Gewährung der Afa auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten auf die ursprünglich beantragte Zehntelabsetzung für die Investitionen aus dem Jahr 1995 verzichtet werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wird ein nicht zum Betriebsvermögen gehöriges Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit.b EStG 1988 der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Nachdem zwischen den Parteien Einigung über die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten erzielt wurde und auch der Unabhängige Finanzsenat gegen die im Berufungsverfahren ermittelten fiktiven Anschaffungskosten keine Bedenken hegt, war der insoweit abgeänderten Berufung daher in diesem Punkt entsprechend den zweiten Berufungsvorentscheidungen Folge zu geben.

Zur Frage, ob auch für den Beteiligten WL die fiktiven Anschaffungskosten als Basis für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung anzusetzen sind oder nicht, ist Folgendes auszuführen:

Der Antrag, die Absetzung von den fiktiven Anschaffungskosten vorzunehmen, ist anlässlich der Veranlagung für das Kalenderjahr zu stellen, in dem der Steuerpflichtige erstmals Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes erzielt (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 12.9.2002, 99/15/0152). Da das Gesetz aber nicht anordnet, dass dieser Antrag gleichzeitig mit der Überreichung mit der Steuererklärung beim Finanzamt gestellt werden muss, kann dieser Antrag auch noch im Rechtsmittelverfahren gestellt werden (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1980, Zl. 1690/79). Demzufolge ist der für WL in den gegenständlichen Berufungsverfahren gestellte Antrag auf Berücksichtigung fiktiver Anschaffungskosten für die Bemessung der Gebäude-Afa rechtzeitig und zu berücksichtigen. Die Gebäude-Afa bemisst sich daher auch für den Anteil von WL in Höhe von € 3.870,-- (2002) und € 7.740,-- (2003). Im Gegenzug entfällt die Berücksichtigung der geltend gemachten Zehntelbeträge. Der Bw. ist

darin Recht zu geben, dass die vom Finanzamt zur Stützung ihres Rechtstandpunktes herangezogenen Verwaltungsgerichtshofserkenntnisse Fälle betrafen, in denen das Wahlrecht in bereits rechtskräftig veranlagten Vorjahren ausgeübt worden waren. Dies ist im gegenständlichen Fall aber nicht gegeben. Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Da die Zehntelabsetzung infolge Bemessung der Gebäude-Afa von den fiktiven Anschaffungskosten auf die RechtsnachfolgerInnen nicht übergeht, erscheint es aber auch gerechtfertigt, entsprechend der Verwaltungspraxis (vgl. Rz. 6484 EStR) den Rechtsvorgängerinnen (bzw. den RechtsnachfolgerInnen als Erben nach) für 2002 nicht bloß die zeitlich anteiligen Zehntelabsetzungen von € 589,02 bzw. € 530,11 sondern die vollen Jahresbeträge von jeweils € 706,82 zuzuerkennen.

Dementsprechend errechnet sich der Anteil an den Einkünften für WL wie folgt:

	2002	2003
Einkünfteanteil laut FA	€ 742,41	€ 17.780,06
+ Zehntelabsetzung	€ 117,80	€ 706,82
+ Afa bisher	€ 132,45	€ 264,89
- Afa lt. BE	€ 3.870,--	€ 7.740,--
Einkünfteanteil lt. BE	€ -2.877,34	€ 11.011,77

Die Anteile der Rechtsvorgängerinnen für das Jahr 2002 ermitteln sich wie folgt:

	CH als Erbe nach FH	WL als Erbe nach GL
Einkünfteanteil lt. FA	€ 16.245,52	€ 13.398,52
+ Zehntelabsetzung bisher	€ 530,11	€ 589,02
- Zehntelabsetzung lt. BE	€ 706,82	€ 706,82
Einkünfteanteil lt. BE	€ 16.068,81	€ 13.280,72

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind somit wie folgt festzustellen:

	2002	2003
CH als Erbin	€ 16.068,81	
WL als Erbe	€ 13.280,72	

CH	€ -5.665,42	€ 13.764,27
WL	€ -2.877,34	€ 11.011,77
Einkünfte gesamt	€ 20.806,77	€ 24.776,04

Klagenfurt, am 6. März 2008