



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch WP-Ges., vom 1. April 2009 und 27. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Landeck Reutte vom 6. März 2009, 7. September 2009 und 9. September 2009 betreffend Einkommensteuer (ESt) für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidung vom 9. September 2009 (betreffend ESt 2006) werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Die Berufungsverwerberin (Bw.) betrieb in den Streitjahren eine Immobilienvermietung (X-Ort Nr. 123), wobei beide Verfahrensparteien übereinstimmend davon ausgehen, dass die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft (ohne Grund und Boden) die AfA-Bemessungsgrundlage darstellen (§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 in der Fassung vor BGBl.I 2008/85).

Strittig ist allerdings die Methode der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten.

Das Finanzamt vertritt hiezu folgende Auffassung:

„Das Mietwohngrundstück in X-Ort 123 ist seit Dezember 2004 im grundbücherlichen Eigentum der Bw. Das Gebäude (Top 1 und Top 2) wird an Dauermieter verpachtet. Die entsprechenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden bisher nicht erklärt.“

zur Bemessungsgrundlage Gebäude- AfA:

Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbs sind wahlweise der zuletzt festgestellte Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen. (§ 16 Abs.1 Z 8 lit b EStG 1988).

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert; daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden. (Ertragswertmethode).

Die fiktiven Anschaffungskosten sind anschaffungsorientiert und gehen von einem ertragsorientierten Erwerber aus. Demgegenüber ist der gemeine Wert verkaufsorientiert und stellt nicht auf den Erwerbszweck ab. Daher werden die fiktiven Anschaffungskosten primär aus dem Ertragswert abgeleitet.

Auf die Einkommensteuerrichtlinien Rz 6436, 6442 und 6442a wird verwiesen. Weiters wird auf die Ermittlung des Gebäudewertes (Ertragswertmethode) laut Beilage hingewiesen.“

Eine Kopie der vom Finanzamt erstellten Berechnung, die zu fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 95.000,00 gelangt, ist der Entscheidung als Beilage angeschlossen.

Das Finanzamt setzte daher eine Jahres – AfA in Höhe von € 1.425,00 (= 1,5 % von € 95.000,00) an.

Die Bw. vertritt hingegen die Meinung, dass fiktive Anschaffungskosten in Höhe von € 260.000,00 der AfA- Berechnung zu Grunde zu legen seien, und begründet dies wie folgt:

„Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 2006 wurde die AfA mit 1,5% der fiktiven Anschaffungskosten des vermieteten Gebäudes (zwei Wohneinheiten) angesetzt. Diese wurden vom Finanzamt Landeck [Reutte] lt. Beilage zu den Prüfungsfeststellungen der Außenprüfung mit € 95.000,00 ermittelt. Die Berechnung wurde vom Finanzamt nach der Ertragswertmethode vorgenommen. Es handelt sich beim Vermietungsobjekt um ein von der Familie N. im Jahre 1981 errichtetes Einfamilienhaus. Dieses wurde über mehr als 10 Jahre hindurch für eigene Wohnzwecke verwendet. Ende 2004 hat unsere Mandantin die zwei Wohneinheiten im Zuge eines Scheidungsverfahrens unentgeltlich zugesprochen bekommen. 2005 wurden diese Einheiten erstmals von ihr fremdvermietet. Als Abschreibungsbasis wurden die fiktiven Anschaffungskosten beantragt. Jede Wohneinheit hat eine Größe von rd. 107 m². Durch die vom Finanzamt durchgeföhrte Bewertung würde sich für jede Wohneinheit ein Wert von rd. € 47.500,00 ergeben. Dieser Wert spiegelt in keinem Falle den Preis wider, der am Markt tatsächlich gezahlt werden würde (= fiktive Anschaffungskosten).“

Der Wertansatz der fiktiven Anschaffungskosten geht von der Käuferseite aus, der gemeine Wert von der Verkäuferseite. Die fiktiven Anschaffungskosten sind daher um die Anschaffungsnebenkosten (GrESt, Grundbucheintragungsgebühr und Unterschriftenbeglaubigungsgebühr) höher als der gemeine Wert.

Der vom Finanzamt ermittelte gemeine Wert für das gesamte Gebäude (ohne anteiligen Grundwert) wurde uns am 11.11.2008 per Mail in Höhe von € 247.349,00 bekannt gegeben. Zählt man die Anschaffungsnebenkosten zum gemeinen Wert des Gebäudes hinzu, ergeben sich für die zwei Wohneinheiten (ohne Grundanteil) in Summe fiktive Anschaffungskosten in Höhe von rd. € 260.000,00.

Dies bedeutet eine jährliche Abschreibung in Höhe von € 3.900,00.“

Hiezu wurde erwogen:

Im berufungsgegenständlichen Fall kommen für die Wertermittlung des streitgegenständlichen Gebäudes das Vergleichs- und das Ertragswertverfahren in Frage. Das Sachwertverfahren scheidet hingegen als Methode für die Wertermittlung aus.

Auch jene Anschaffungsnebenkosten, die im Falle eines entgeltlichen Erwerbes zwingend anfallen würden (Grunderwerbsteuer und Grundbucheintragungsgebühr, nicht aber z.B.

fiktive Maklerprovisionen), sind bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten zu berücksichtigen (siehe hiezu z.B. Jakom/Lenneis, EStG 2011, § 16 Rz 39).

Das Finanzamt hat bei seiner Wertermittlung das Ertragswertverfahren – und damit eine zulässige Wertermittlungsmethode- gewählt.

Die vom Finanzamt erstellte Berechnung geht allerdings von Grundlagen aus, die an Hand der vorgelegten Akten nicht nachvollzogen werden können. So ist nicht nachvollziehbar, wie das Finanzamt zum Grundquadratmeterpreis von € 130,00 gekommen ist (keine aktenkundigen Feststellungen betr. die Lage und Beschaffenheit des Grundstückes, keine aktenkundigen Verkaufspreise von vergleichbaren Grundstücken).

Auch ist nicht nachvollziehbar, wie die Vorinstanz zu Neuherstellungskosten in Höhe von € 1383,00 (für die Wohnungen) bzw. € 696,00 (für die vermietete Garage) je m² gekommen ist (keine aktenkundigen Feststellungen betr. die Beschaffenheit des Bauwerks).

Auch ist nicht aktenkundig, welche Überlegungen das Finanzamt dazu veranlassten, einen Liegenschaftszinssatz in Höhe von 5,5 % anzusetzen.

Hiezu ist zu bemerken, dass der Hauptverband der Sachverständigen für Wohnhäuser je nach Einzelfall den Ansatz eines Liegenschaftszinssatzes innerhalb der Bandbreite von 2,5 bis 5,5 % empfiehlt (siehe hiezu z.B. Prof. Wolfgang Feilmayr, Grundstücksmärkte und Immobilienbewertung, 2009).

Im gegenständlichen Fall sind die erforderlichen Basiswerte (siehe oben) für die Liegenschaftsbewertung unter Wahrung des Parteiengehörs festzustellen. Erst anschließend kann die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten erfolgen.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung der angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn - wie oben ausgeführt - Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid (anders lautende Bescheide) hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

Die Aufhebung nach § 289 BAO stellt eine Ermessensentscheidung dar, welche nach den Grundsätzen der Zweckmäßigkeit und Billigkeit zu treffen ist (§ 20 leg. cit.). Zweckmäßig ist die Zurückverweisung im gegenständlichen Fall jedenfalls aus dem Grund, weil zur Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes noch umfangreiche Ermittlungen notwendig sind.

Zudem würde es die Anordnungen des Gesetzgebers unterlaufen, wenn es wegen des Unterbleibens eines ausreichenden Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer

Verlagerung umfangreicher Ermittlungsschritte vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen damit zur bloßen Formsache werden würde. Es ist nicht im Sinn des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (vgl. Ritz, BAO³, § 289 Tz 5; VwGH 21.11.2002, 2002/200315, betr. die vergleichbare Bestimmung des § 66 Abs. 2 AVG). Will der Unabhängige Finanzsenat (UFS) der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten gerecht werden, muss er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken (vgl. Beiser, SWK 3/2003, S 102 ff). Würde der UFS im berufungsgegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen erstmals durchführen, würde dies auch zu einer nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung führen, weil alle Ermittlungsergebnisse immer der jeweils anderen Verfahrenspartei zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung unter Beachtung des Parteiengehörs iSd § 115 Abs. 2 BAO zur Kenntnis gebracht werden müssten, was bei der Ermessensübung iSd § 289 Abs 1 BAO ebenfalls Beachtung zu finden hat.

Beilage : 1 EXCEL – Tabelle in Kopie

Innsbruck, am 5. Dezember 2011