

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Claus Kuffner, 1180 Wien, Schumanngasse 18, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Bezirk Klosterneuburg betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die in den Kalenderjahren 2001 und 2002 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden wie folgt festgestellt:

2001: Überschuss lt. Erklärung vor AfA (in ATS):

	104.055,64
-AfA	<u>40.191,08</u>
Überschuss lt. BE (abgerundet)	63.864,00
d.i.	€ 4.641,18

Davon entfallen auf A+B jeweils die Hälfte, d.s.:

ATS 31.932 = **€ 2.320,59.**

2002: Überschuss lt. Erklärung vor AfA (in €):

	8.248,46
--	----------

-AfA	<u>2.920,80</u>
Überschuss lt. BE	5.327,66

Davon entfallen auf A+B jeweils die Hälften, d.s.:

€ 2.663,83.

Entscheidungsgründe

Die Mitglieder der berufungswerbenden Hausgemeinschaft haben jeweils Hälftenanteile an der streitgegenständlichen Liegenschaft durch eine gemischte Schenkung erworben, wobei der Schenkungscharakter unstrittigerweise überwogen hat. Als Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung haben sie die fiktiven Anschaffungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit b EStG beantragt. Die Baukosten je Quadratmeter wurden mit ATS 20.000 geschätzt, woraus sich durch Multiplikation mit 250m² eine AfA-Basis von ATS 5.000.000 ergeben hat. Auf eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren verteilt betrug die geltend gemachte AfA somit ATS 100.000.

Das Finanzamt hat demgegenüber eine Schätzung auf Basis des Ertragswertes unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 4% durchgeführt und kam so auf eine AfA-Bemessungsgrundlage von € 172.185,75 (ATS 2.369.327,58), berechnete die AfA davon mit 1,5% und hielt das Ergebnis dem steuerlichen Vertreter der Hausgemeinschaft vor.

Dieser wandte sich gegen den Zinssatz von 4% sowie gegen die Heranziehung des Ertragswertes.

Das Finanzamt führte die Veranlagungen betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 2001 und 2002 dennoch nach seiner Schätzung durch.

In der dagegen gerichteten Berufung brachte der steuerliche Vertreter vor, wenn die Behörde aus einer schwammigen Ertragskomponente eine AfA-Basis konstruiere mit dem vordergründigen Interesse, Abgabepflichtige wieder einmal stärker zu besteuern, als man selbst besteuert werden möchte, so könne er das nicht hinnehmen. Er habe einen plausiblen Substanzwert angesetzt, weil die AfA-Basis noch immer eine abnutzbare Substanz sei. Bekanntlich heiße AfA übersetzt: Absetzung für Abnutzung, und das gehe von einem Substanzwert, nicht von einem Ertragswert. Der nütze sich nicht ab.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor. Diese erließ am 17.1.2005 folgenden Bedenkenvorhalt:

"Strittig ist im Berufungsfall die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft Diese wurden in der Steuererklärung ausgehend von geschätzten Baukosten in Höhe von ATS 20.000/m² mit ATS 5.000.000 für 250m² ermittelt.

Die vom steuerlichen Vertreter ... eingebrachte Berufung wendet sich gegen die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des Ertragswertes.

In seinem Erkenntnis vom 20.7.1999, 98/13/0109, hat der VwGH ausgeführt, das Ertragswertverfahren sei eine taugliche Methode für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden. Die Schätzung des Finanzamtes ist dem Grunde nach somit nicht zu beanstanden. Sie bedarf allerdings einer Adaptierung:

- Es wird unterstellt, dass die Leerstehungsaufwendungen nur vorübergehend angefallen sind und eine Wohnungsvermietung in absehbarer Zeit ohne größere Aufwendungen wieder möglich sein wird;
- die laufend wiederkehrenden Aufwendungen wurden bei 10% belassen, also an der unteren Grenze angesetzt;
- für einen Zinssatz von weniger als 4% fehlt jeder Anhaltspunkt;
- der Verwaltungspraxis folgend wurde der AfA-Satz mit 2% für Gebäude mit Baujahr vor 1915 und der Anteil für Grund und Boden mit 20% berücksichtigt.

Hieraus ergibt sich folgende auf der Steuererklärung 2001 basierende Berechnung (in €):

Hauptmietzins lt. Erklärung	8.422,56
+ Leerstehungen	<u>1.020,23</u>
	9.442,89
- 10% laufende Aufwendungen	<u>944,29</u>
	8.498,60
Faktor bei 4% und 50 Jahren RND	x 21,48 = 182.550
- 20% Grund und Boden	<u>36.510</u>
Fiktive Anschaffungskosten	<u>146.040</u>
davon AfA 2% =	<u>2.920,80</u>

Es ist weiters nicht erkennbar, worauf der Ansatz eines Quadratmeterpreises von ATS 20.000 zurückzuführen ist.

Die Neuherstellungskosten für Wohngebäude in durchschnittlicher Ausstattung haben 2001 in Niederösterreich vielmehr (rund) zwischen 1.100 und 1.200 €/m² betragen. Bei Heranziehung eines Durchschnittswertes von 1.150 €/m² würden die (lt. VwGH allerdings zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ungeeigneten) fiktiven Neuherstellungskosten 287.500 € betragen. Unter Zugrundelegung eines geschätzten Altersabschlages von 50% ergäbe sich somit eine AfA-Basis von 143.750 €, also ein Betrag, der geringfügig unter dem Ertragswert liegen würde.

Der unabhängige Finanzsenat beabsichtigt daher, in seiner Berufungsentscheidung fiktive Anschaffungskosten von 146.040 € und damit eine AfA von 2.920,80 € anzusetzen."

Eine Vorhaltsbeantwortung ist unterblieben; das Finanzamt hat sein Einverständnis zur beabsichtigten Ermittlung der AfA erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) ist für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in § 16 EStG 1988 geregelt. Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG ist bei unentgeltlichem Gebäudeerwerb "der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungs-

zeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen."

§ 6 Z 9 definiert die fiktiven Anschaffungskosten als jenen Betrag, den der Empfänger des Wirtschaftsgutes "im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen".

Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten erfolgt im Schätzungswege auf Grundlage der Liegenschaftsbewertung. Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert, weswegen eine Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode als zulässig angesehen wird (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075; 20.7.1999, 98/13/0109).

Auch wenn fiktive Anschaffungskosten nur geschätzt werden können, jeder Schätzung ein gewisses Ausmaß an Ungenauigkeit anhaftet und auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften und bei Heranziehung sachangemessener Schätzungsmethoden unter Einhaltung ihrer Prinzipien Ungenauigkeiten in Kauf genommen werden müssen, steht die Heranziehung einer bestimmten Schätzungsmethode der Behörde grundsätzlich frei. Der VwGH stellte fest, dass das Gesetz keine ins einzelne gehende Vorschrift enthalte, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen sind. Es gelten daher die diesbezüglichen allgemeinen Vorschriften der BAO (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075).

Der VwGH hat in ständiger Rechtssprechung (so z.B. seinen Erkenntnissen vom 5.10.1988, 87/13/0075 und vom 20.7.1999, 98/13/0109) das Ertragswertverfahren, das das Finanzamt im vorliegenden Fall angewendet hat, als für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden tauglich bestätigt. Bereits im erstgenannten Erkenntnis hat der VwGH darauf hingewiesen, es sei plausibel, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend ist, auf welchen dann ein Vervielfacher angewandt werde. 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. Doralt⁴, Tz 109 zu § 6 EStG).

Der "Marktpreis" von Dauermietobjekten orientiert sich aus der Sicht eines an der Weitervermietung interessierten Erwerbers, der Einkünfte gemäß § 28 EStG erzielen will, am Ertragswert, weshalb nach Ansicht des UFS die fiktiven Anschaffungskosten in erster Linie vom Ertragswert abgeleitet werden können.

Demgegenüber wird beim Sachwertverfahren zunächst der Bodenwert, danach der fiktive Neubauwert ermittelt (nach Quadratmeter Wohnfläche oder nach der Kubatur); um den Zeitwert festzustellen, wird sodann ein Abschlag für technisch-wirtschaftliche Abnutzung abgezogen. Die Höhe des Abschlages richtet sich nach Alter und Bauzustand des Hauses.

Weder in den Beilagen zur Steuererklärung noch in der Berufung wurde allerdings eine derartige Sachwertberechnung durchgeführt.

Der unabhängige Finanzsenat hat der berufungsverbundenen Hausgemeinschaft die auf der AfA-Ermittlung des Finanzamtes basierende adaptierte Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten vorgehalten. Eine Reaktion hierauf ist nicht erfolgt.

Es besteht somit kein Anlass, von der im Vorhalt vom 17.1.2005 zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht abzuweichen. Die AfA beträgt somit € 2.920,80.

Wien, am 10. März 2005