

GZ. RV/1025-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Rudolf Au, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Bei der vorliegend zu beurteilenden Berufungssache handelt es sich um ein fortgesetztes Verfahren nach Aufhebung der von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erlassenen Berufungsentscheidung durch den Verwaltungsgerichtshof. Betreffend das Verfahrensgeschehen darf daher zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Berufungsentscheidung und das Erkenntnis des Gerichtshofes verwiesen werden.

Ergänzend wird der Inhalt der Einnahmen-Ausgabenaufstellungen auszugsweise wiedergegeben:

	1997	1998
Einnahmen:	S	S
Mieteinnahmen	319.255,18	330.606,46
Ref. d. Re. Inst. S...	13.938,00	21.995,00
Von den Mietern eingeh. Verw.Entschäd.	48.663,36	50.555,07
Summe der Einnahmen	381.856,54	403.156,53
Ausgaben:		
Re. Schloss.	8.450,00	6.422,50
Re. Tischl. ... Waschküchenf. rep. / Rep.	19.600,00	20.570,00
Re. Inst. ... Rohrbr.	8.170,00	6.422,50
...
Summe der Ausgaben	553.434,69	706.040,35
Verlust (Werbungskostenüberschuss)	- 171.578,15	- 302.883,82

Nach den entscheidungswesentlichen Erwägungen des Gerichtshofes ist davon auszugehen, dass es sich bei der von Lenneis in seinem Artikel in der ÖStZ 1998 entwickelten Korrelation zwischen Grund und Boden und Restnutzungsdauer nur um eine grobe Richtschnur handelt.

Auf Grund des jene Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufhebenden Erkenntnisses des Gerichtshofes richtete die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein Schreiben nachstehenden Inhaltes an die Bw.:

"Unter Bedachtnahme auf Ihr im Zuge des Verwaltungsverfahrens erstattetes Vorbringen und Ihre Beschwerdeausführungen sowie auf die Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes beabsichtigt der unabhängige Finanzsenat die Berechnung der Bemessungsgrundlage der AfA bzw. die AfA wie folgt:

Bei Berücksichtigung der im Erkenntnis angesprochenen konkreten Gegebenheiten betreffend die in Rede stehende Liegenschaft wird von einem AfA-Satz von 2% ausgegangen.

Für die Zeit nach Ablauf dieses 50-Jahres-Zeitraumes muss – hinsichtlich der Berechnung des Anteiles des Grund und Bodens – Berücksichtigung finden, dass das Grundstück nach Ablauf der wirtschaftlichen (und technischen) Nutzungsdauer insbesondere durch mittels Ausmietung ablösen und Räumungsklagen zu bewerkstelligendes Freimachen der letzten vermieteten Wohnungen noch nicht zur freien Verfügung stehen wird. Zwecks Berücksichtigung dieser nach der Lebenserfahrung zu erwartenden Schwierigkeiten kann vor allem aufgrund der langen Dauer derartiger Prozesse ein Zeitraum von bis zu 10 Jahren als realistisch angesehen werden.

Freies Grundstück: 50 Jahre + 10 Jahre = 60 Jahre

Dadurch ergibt sich unter Heranziehung der Korrelation laut Lenneis in der ÖStZ 22/1998, 576, ein entsprechend niedrigerer Anteil für Grund und Boden in Höhe von **28%**:

Neuberechnung der Bemessungsgrundlage der AfA bzw. die AfA (Seite 9 der BE vom 10.10.1999):

Anschaffungskosten für 3/4 Anteil	S 6.123.605,00
- 28% für Grund und Boden	- S 1.714.609,00

Gebäu dewert	S 4.408.996,00
davon 2% AfA	S 88.180,00

Anschaffungskosten für 1/4 Anteil	S 2.093.750,00
- 28% für Grund und Boden	- S 586.250,00

Gebäu dewert	S 1.507.500,00
davon 2% AfA	S 30.150,00
davon die Hälfte für 1996	S 15.075,00

AfA für 1996:

3/4 Anteil	S 88.180,00
1/4 Anteil	S 15.075,00
Summe	S 103.255,00

AfA für 1997:

3/4 Anteil	S 88.180,00
1/4 Anteil	S 30.150,00
Summe	S 118.330,00"

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2003 wurde seitens der Bw. wie folgt Stellung genommen:

"Mit dem AfA-Satz von 2% sind wir einverstanden.

Für die Aufteilung von Grund und Boden erachten wir einen Ansatz von 20% als angemessen. Wir dürfen nochmals ausdrücklich darauf hinweisen, dass sich das Gebäude in einem ordentlichen Zustand befindet und entgegen der Annahme in dem Schreiben nicht an Ausmietungsablösen und dergleichen zwecks Freimachung der vermieteten Wohnungen gedacht ist. Es gibt sohin keinerlei Hinweise und ist auch nie daran gedacht gewesen und wird auch nicht daran gedacht, dieses Gebäude abzureißen.

Es erscheint uns sohin eine Aufteilung von Grund und Boden von 20% zu 80% als den Gegebenheiten entsprechend."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Sinne der Erwägungen des Gerichtshofes auf Seite 5 des Erkenntnisses ist bei der strittigen Aufteilung der Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes jeweils der Verkehrswert des bloßen Grund und Bodens einerseits und des Gebäudes andererseits zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen (Methode des Sachwertverhältnisses).

Wie im oben wiedergegebenen Schreiben an die Bw. ausgeführt, muss ausgehend von der unbestrittenen (Rest) Nutzungsdauer des Gebäudes von 50 Jahren für die Zeit nach Ablauf dieses Zeitraumes – hinsichtlich der Berechnung des Anteiles des Grund und Bodens (welche Berechnung von jener für Zwecke des AfA-Zeitraumes zu unterscheiden ist) – Berücksichtigung finden, dass das Grundstück nach Ablauf der wirtschaftlichen (und technischen) Nutzungsdauer insbesondere durch zu bewerkstelligendes Freimachen der letzten vermieteten Wohnungen noch nicht zur freien Verfügung stehen wird. Dieser sich ausschließlich zu Gunsten des Standpunktes der Bw. auswirkende, erst nach Ablauf von 50 Jahren eintretende

Umstand ist zu berücksichtigen, auch wenn dies im obigen Schreiben der Bw. in Abrede gestellt wird. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass nicht sämtliche Wohnungen eines Gebäudes nach Ablauf der technischen bzw. wirtschaftlichen Nutzung leer stehen.

Wenn nun weiters die von der Bw. in ihrer Beschwerde ins Treffen geführten Umstände (bei einer Neuverbauung nicht mehr mögliche Ausnutzung der Baufläche im bisherigen Ausmaß, Möglichkeit nachträglicher Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen) Berücksichtigung finden, ergibt sich unter Heranziehung der Korrelation laut Lenneis in der ÖStZ 22/1998, 576, anstelle des bei einer **50-jährigen Nutzungs dauer** sich errechnenden Anteiles für Grund und Boden von **40%** ein Anteil für Grund und Boden von **25%**.

Neuberechnung der Bemessungsgrundlage der AfA bzw. die AfA (Seite 9 der BE vom 10.10.1999):

Anschaffungskosten für 3/4 Anteil	S 6.123.605,00
- 25% für Grund und Boden	- S 1.530.901,00
Gebäudewert	S 4.592.704,00
davon 2% AfA	S 91.854,00

Anschaffungskosten für 1/4 Anteil	S 2.093.750,00
- 25% für Grund und Boden	- S 523.438,00
Gebäudewert	S 1.570.312,00
davon 2% AfA	S 31.406,00
davon die Hälfte für 1996	S 15.703,00

AfA für 1996:

3/4 Anteil	S 91.854,00
1/4 Anteil	S 15.703,00
Summe	S 107.557,00

AfA für 1997:

3/4 Anteil	S 91.854,00
1/4 Anteil	S 31.406,00
Summe	S 123.260,00"

Würde man dem Antrag der Bw. nachkommen und einen Anteil für Grund und Boden von 20% berücksichtigen, so hätte das einen Wert des Grund und Bodens in Höhe von ($S 6.123.605,00 + S 2.093.750,00 = S 8.217.355,00 \times 20\% = S 1.643.471,00$ zur Folge, was einem Wert des Grund und Bodens pro Quadratmeter von ($S 1.643.471,00 : 329 \text{ m}^2 =$) **S 4.995,00** entspräche. Der angesetzte 25%- Anteil ergibt einen Wert des Grund und Bodens pro Quadratmeter von [$S 8.217.355,00 \times 25\% = S 2.054.339,00 : 329 \text{ m}^2 = S 6.244,00$.

Überprüfungsmöglichkeiten in Richtung der Aufteilung des Gesamtbetrages S 8.217.355,00 bieten folgende Überlegungen:

Hilfsweise Heranziehung der Ertragswertmethode:

Die Anwendung der Ertragswertmethode ergibt nachstehende zu berücksichtigende AfA-Bemessungsgrundlage:

Jahresertrag 1998	S	381.161,53
Abschlag für laufende Erhaltung, ertragsmindernde Aufwendungen etc. 25%	- S	95.290,38
Jahresreinertrag	S	285.871,15
Multiplikator laut Tabelle bei Restnutzungsdauer von 50 Jahren und Kapitalisierungszinssatz von 4%		21,48
Jahresreinertrag x 21,48%	S	6.140.512,30

Diese Berechnung zeigt, dass nur bei einem Ansatz eines hohen Wertes für den Grund und Boden die Anschaffungskosten von S 8.217.355,00 erreicht werden können.

Die hilfsweise herangezogene Ertragswertmethode führt somit dazu, dass ein hoher Wert für den Grund und Boden berücksichtigt werden muss (andernfalls müsste – wofür nicht einmal ein Anhaltspunkt vorliegt – von einer Fehlinvestition ausgegangen werden).

Preise für Baugrundstücke laut Institut für Stadt- und Regionalforschung der TU Wien:

Laut der vom Institut für Stadt- und Regionalforschung der TU Wien ausgearbeiteten Karte der Grundstückspreise - Stand Jänner 2001 (<http://www.tuwien.ac.at>) liegt das in Rede stehende Grundstück (Bezirk innerhalb des Gürtels, unweit zum 1. Bezirk) an der Grenze zweier Bereiche, an welcher sich die Preise zwischen S 5.000 bis S 7.000 und S 7.000 – S 10.000 pro Quadratmeter bewegen. Aufgrund der Nähe des Grundstückes zur S 7.000 bis S 10.000-Grenze bewegt sich der Wert danach um S 7.000 pro Quadratmeter.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1996:

M.:

vorläufiger Ertrag 1.4. – 30.9.	S 19.846,71
vorläufiger Ertrag 1.10. –31.12.	- S 26.254,75
anteilige AfA	- S 53.778,50
Summe (gerundet)	- S 60.187,00

R.

vorläufiger Ertrag 1.4. – 30.9.	S 19.846,71
vorläufiger Ertrag 1.10. –31.12.	- S 26.254,75
anteilige AfA	- S 53.778,50
Summe (gerundet)	- S 60.187,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1996 S 759.986,00, € 55.230,34:

davon entfallen auf:

D. (wie bisher)	S 232.230,00	€ 16.876,81
H. (wie bisher)	S 245.461,00	€ 17.838,35
C. (wie bisher)	S 232.230,00	€ 16.876,81
N. (wie bisher)	S 170.439,00	€ 12.386,28
M.	- S 60.187,00	- € 4.373,96
R.	- S 60.187,00	- € 4.373,96

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1997:

vorläufige Einkünfte	- S 37.631,05	
AfA	- S 123.260,00	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (gerundet)	- S 160.891,00	- € 11.692,40

davon entfallen auf:

R.	- S 80.446,00	- € 5.846,23
M.	- S 80.445,00	- € 5.846,17

Wien, 23. Oktober 2003