



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., in W. vom 28. November 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 5. November 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Schreiben vom 8. Mai 2001 übermittelte der ehemalige steuerliche Vertreter der Berufungswerberin (Bw.) dem Finanzamt den Fragebogen anlässlich des Beginnes ihrer Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit und die Erklärung des Verzichtes auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

Nach dem Inhalt des Fragebogens erwarb die Bw. die näher bezeichnete Liegenschaft in 1150 Wien durch Schenkung. Der Beginn der (Vermietungs-)Tätigkeit wurde mit 1. Jänner 2001 bekannt gegeben.

Die Einkommensteuererklärung für 2001 weist neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der genannten Liegenschaft in Höhe von - 68.491,00 S aus.

Die beigelegte Einnahmen/Ausgaben-Rechnung enthält folgende Positionen in S:

Mieterlöse	
Hauptmiete 10%	86.841,60
Hauptmiete 20%	53.524,80
Betriebsleistung/ Rohertrag	140.366,40
Instandhaltung - Gebäude	- 162.269,49
Summe sonstiger Aufwand	- 162.269,49
Ord. Betriebsabgang	- 21.903,09
Abschreibungen normal	
Planmäßige AfA f. Sachanlagen	- 70.943,00
Sonstige Erträge	
Ertr. a. Schadenersatzleistungen	24.355,00
Ord. Unternehmensabgang	- 68.491,09
Summe Einnahmen gesamt	164.721,40
Summe Ausgaben gesamt	233.212,49
Verlust	- 68.491,09

Das Finanzamt ersuchte die Bw., eine genaue Aufstellung des sonstigen Aufwandes in Höhe von 162.269,49 S nachzureichen.

Das Schreiben wurde nicht beantwortet.

Das Finanzamt führte die Veranlagung durch und berücksichtigte den sonstigen Aufwand in Höhe von 162.269,49 S mangels Vorhaltsbeantwortung nicht als Werbungskosten (Begründung Blatt 2 des Einkommensteuerbescheides).

Das Rechtsmittel der Berufung wurde unter Verweis auf die übermittelten Rechnungen mit dem Antrag eingebbracht, die Werbungskosten des sonstigen Aufwandes zu berücksichtigen.

Mit einem weiteren Schreiben ersuchte das Finanzamt die Bw. um Bekanntgabe, nach welcher Methode sie den Gebäudewert ermittelt habe. Die bloße Angabe eines Betrages genüge nicht. Aus der Überschussrechnung sei nicht ersichtlich, dass die auf die Hauseigentümerwohnung entfallenden Aufwendungen ausgeschieden worden seien. Anschließend wurde die Bw. ersucht, die Höhe des Prozentsatzes laut Betriebskostenschlüssel bekannt zu geben und, so die Kürzung der Einnahmen und der Werbungskosten nicht erfolgt ist, eine korrigierte Überschussrechnung einzubringen.

Im Antwortschreiben wurde mitgeteilt, die Bw. nutze 141 m² von insgesamt 868 m² persönlich.

Nachdem das Finanzamt ein drittes Schreiben an die Bw. gerichtet hatte, welches unbeantwortet blieb, wurde eine abändernde Berufungsvorentscheidung - soweit berufungsgegenständlich - mit nachstehender Begründung erlassen:

„Mangels Beantwortung des Ergänzungsersuchens wurden folgende Positionen wie folgt

angesetzt: Der Hauseigentümeranteil beträgt 16,24%. AfA Einheitswert 1.1.01 311.850,00 S, 2% 6.237,00 S minus HE-Anteil = 5.224,11 S.“

Der Vorlageantrag wurde im Wesentlichen damit begründet, die vom Finanzamt vorgenommene Korrektur der Abschreibung auf den Einheitswert sei zu unrecht erfolgt.

Beantragt wurde die Korrektur entsprechend der beigelegten Aufstellung, die nachfolgende Positionen enthält und wobei ein HE-Anteil von 16,24% ausgeschieden worden sei:

Mieterlöse lt. Erklärung		140.366,40	
HE-Anteil	16,24%	- 22.795,50	117.570,90
Instandhaltung lt. Erklärung		- 162.269,49	
Aktivierung 1/10-Absetzung		140.713,82	
Schadenersatz lt. Erklärung		24.355,00	
		2.799,33	
HE-Anteil	16,24%	- 454,61	2.344,72
Abschreibung lt. AVZ		- 110.071,82	
HE-Anteil	16,24%	17.875,66	- 92.196,16
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung			27.719,46

In der Folge wurden dem Finanzamt eine berichtigte Einkommensteuererklärung sowie ein Gutachten eines Sachverständigen (Architekten) betreffend der fiktiven Anschaffungskosten übermittelt.

Die berichtigte Einkommensteuererklärung weist die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der genannten Liegenschaft in Höhe von 54.344,00 S aus.

Der Inhalt des Gutachtens ist in den untenstehenden Erwägungsteil eingearbeitet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. erwarb die gegenständliche Liegenschaft durch Schenkungsvertrag vom 28. November 2000; die Wohnungen Top 20, 21 und 22 benutzt die Alleineigentümerin selbst (Seiten 2 und 7 des Gutachtens).

Die Liegenschaft besteht aus einer Grundstücksfläche von 504 m²; davon sind 376 m² Baufläche Gebäude und 128 m² Baufläche befestigt.

Laut einer im Grundbuch eingetragenen dinglichen Last darf u.a. kein höheres als ein dreistöckiges Gebäude errichtet werden.

Die Liegenschaft befindet sich am westlichen Ende des dicht bebauten Gebietes der Katastralgemeinde ..., annähernd in der Mitte zwischen der Mariahilfer Straße und Sechshauserstraße.

Die Infrastruktur hinsichtlich Einkaufsmöglichkeiten und Dienstleistungen für den täglichen

Bedarf ist in nächster Umgebung eher schwach ausgebildet, eine größere Anzahl von Geschäften gibt es erst im Bereich ... in etwa 300 bis 500 m Gehentfernung.

Das auf der Liegenschaft errichtete Hauptgebäude entspricht annähernd den Bebauungsbestimmungen, ist allerdings rund 1,5 m höher, weiters reicht das Stiegenhaus über die innere Baufluchtlinie hinaus.

Auf der Liegenschaft befindet sich auch ein eingeschossiges Nebengebäude an der hinteren Grundgrenze, welches somit außerhalb der hinteren Baufluchtlinie liegt und im Neubaufall nicht mehr errichtet werden dürfte.

Die gegenständliche Liegenschaft ist an die städtischen Versorgungseinrichtungen Strom, Wasser, Kanal und Gas angebunden. Fernwärme ist nicht vorhanden. Eine Einfahrt in die Liegenschaft mit Kfz ist nicht möglich.

Beide Gebäude, sowohl das Haupt- als auch das Hofgebäude sind im Jahr 1893 errichtet worden.

Das Hauptgebäude besteht aus Kellergeschoss, Erdgeschoss, drei Obergeschossen und einem nicht ausgebauten Dachboden; das Hofgebäude besteht aus einem Erdgeschoss und einem nicht ausgebauten Dachboden.

Das Kellergeschoss besitzt Geschäftsräume, die Waschküche und die Kellerabteile.

Im Erdgeschoss sowie in den drei Obergeschossen befinden sich im Straßentrakt ausschließlich Wohnungen. Diese waren zur Zeit der Errichtung aus heutiger Sicht mangelhaft ausgestattet, besaßen weder WC noch Badezimmer im Wohnungsverband, vermutlich auch nicht den Wasseranschluss.

Durch spätere Umbauten befinden sich jetzt im Hoftrakt Lagerräume.

Die Wohnungen Top 11 und 12 im 1. Stock sowie die Wohnungen Top 20, 21 und 22 im 3. Stock sind zusammengelegt und im Standard angehoben worden. Bei den übrigen Wohnungen dürfte sich seit der Zeit der Errichtung des Hauses nicht allzu viel geändert haben.

Fundamente und aufgehendes Mauerwerk, Haupt- und Zwischenwände sind ausschließlich aus Vollziegeln errichtet. Die Decken über dem Kellergeschoss sind Ziegelplatzldecken auf Gurtbögen, die Decken über allen übrigen Geschossen sind Holztramdecken. Die Decke über dem Nebengebäude ist eine Decke aus Ziegelplatzlgewölbe auf Stahlwalzprofilen.

Die Dacheindeckung des Straßentrakts besteht zur Straßenfront hin aus Betondachsteinen, zur Hoffront hin aus keramischen Dachsteinen; die Eindeckung des Hoftrakts ist sehr neu und besteht aus Betondachsteinen. Die Verblechung besteht überall aus verzinktem Eisenblech.

Die Straßenfassade ist zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes gegliedert gewesen, die Gliederung ist in der Zwischenzeit verloren gegangen. Alle übrigen Fassaden sind ohne Gliederung verputzt.

Die Fenster sind Holzkastenfenster. Sie sind im Wesentlichen wenig verändert beibehalten

worden, wobei bei einer rund 20 Jahre zurück liegenden Hausreparatur die nach außen aufgehenden äußeren Fenster der Hofseite gegen nach innen aufgehende Fenster ausgetauscht und an der Straßenfassade die alten äußeren Fenster ebenfalls durch neue Fenster ersetzt worden sind.

An der Straßenfront befindet sich ein großes zweiflügeliges, geschnitztes Holztor, mit einer fixen Oberlichte mit Glaslichten. Zum Hof befindet sich ebenfalls ein zweiflügeliges Holztor mit Glaslichten in den beiden Flügeln und im fixen Oberlicht. Die übrigen Fenster und Türen, etwa des Stiegenhauses, der WC und des Nebengebäudes bestehen aus Holz und sind im allgemeinen einfach gehalten.

Beim technischen Ausbau hat sich seit der Errichtung des Hauses nicht allzu viel geändert. Bei der letzten größeren Renovierung dürften Wasser-, Gas- und Stromleitungen erneuert worden sein.

Darüber hinaus gibt es eine Torsprechanlage und Kabelfernsehen, jedoch keinen Blitzschutz und keinen Aufzug.

Beim Wärme- und Schallschutz hat sich beim Gebäude seit der Errichtung nichts geändert.

Der Bauzustand kann im Hinblick auf das Alter, die Nutzung und die Ausstattung als durchschnittlich gut angesehen werden.

Anzeichen von mangelhaftem Bauzustand, wie stärkere aufsteigende Feuchtigkeit oder Setzungsrisse in den tragenden Mauern, sind bei diesem Gebäude nicht zu erkennen.

Der Erhaltungszustand des Gebäudes kann für den größten Teil aller Ausbauteile als durchschnittlich gut angesehen werden. Da die letzte größere Renovierung rund 20 Jahre zurückzuliegen scheint, dürfe die nächste größere Renovierung in rund 20 Jahren anfallen. Am Verputz und an den Fenstern sind überall geringfügige Schäden und auch Verfärbungen und Auswaschungen zu erkennen, aber keine gravierenden Mängel, die eine alsbaldige Reparatur erfordern.

Beim Dach befindet sich die straßenseitige Dachfläche aus Betondachsteinen in einem relativ guten Zustand. Die hofseitige Fläche aus älteren keramischen Ziegeln befindet sich in einem weniger guten Zustand. Sie wird wahrscheinlich schon in 10 bis 15 Jahren komplett erneuert werden müssen.

Die Dachverblechung ist im allgemeinen eher rostig, da ist ein Neuanstrich in den nächsten Jahren erforderlich.

Beim Hoftrakt ist das Dach vor kurzer Zeit neu eingedeckt worden, die Dachverblechung ist aber nicht erneuert worden und wird in absehbarer Zeit reparatur- bzw. anstrichbedürftig sein.

Bei den Versorgungsleitungen scheint kein unmittelbarer Reparaturbedarf zu bestehen; auch hier scheint die nächste größere Reparatur in 10 bis 20 Jahren anzufallen.

Die Kaminköpfe befinden sich in einem relativ gutem Erhaltungszustand und müssen in nächster Zeit nicht repariert werden.

Mietverhältnisse:

Zum Zeitpunkt der Bewertung sind alle Wohnungen bis auf die ehemalige Hauswartwohnung mit unbefristeten Mietverträgen vermietet. Die Eigentümerin besitzt für die von ihr genutzten Wohnungen einen Mietvertrag, der noch aus der Zeit stammt, als ihr Vater das Haus besessen hat. Die Mieten sind fast ausschließlich Mieten nach dem Richtwertegesetz, allerdings sind aufgrund der niedrigen Ausstattungskategorie D unbrauchbar, D brauchbar und C auch bei Neuvermietungen nur geringe Mieten zu erzielen.

Demnach betragen zum Zeitpunkt der Bewertung bis auf die Wohnung Top 6 die Mieten der Wohnungen der Kategorie D unbrauchbar je m² und Monat ATS 8,60, ebenso wie die Mieten der Lagerräume im Hoftrakt.

Bei den Wohnungen der Kategorie D brauchbar und der Kategorie C betragen die Mieten je m² und Monat ATS 17,20 und bei den Geschäftsräumen ATS 34,50, was im Hinblick auf die Lage im Tiefparterre als eher gut zu bezeichnen ist. Lediglich bei der Wohnung Top 6 gibt es einen alten Mietvertrag mit einer sehr niedrigen Friedenskronenmiete von ATS 1,25. Bei dieser Wohnung wurde kein Erhaltungsbeitrag eingehoben.

Bei einem monatlichen Mietertrag für die gesamte Liegenschaft von insgesamt ATS 11.489,90 ohne USt und ohne Betriebskosten ergeben sich je m² ATS 13,15 oder € 0,96 Mietertrag. Dieser Ertrag wird voraussichtlich mit den Kosten für die Erhaltung vollständig aufgebraucht werden. Es verbleibt demnach kein Geld mehr für spätere Großreparaturen.

Diese Feststellungen stützen sich auf das im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte Sachverständigengutachten.

In den einzelnen Jahren wurden folgende Einnahmen erzielt (Beilagen zu den Steuererklärungen sowie Abgabeninformationssystem-Abfrage):

2001	Hauptmiete 20%	53.524,80 S
	Hauptmiete 10%	86.841,60 S
		140.366,40 S
		= 10.200,82 €
2002	Hauptmiete 20%	4.085,88 €
	Hauptmiete 10%	6.476,88 €
	abzüglich Hauseigentümer	- 1.684,08 €
	Versicherungsvergütung	1.454,56 €
		10.333,24 €
2003	Einnahmen	8.878,68 €
2004	Einnahmen	9.059,73 €
2005	Einnahmen	9.312,96 €
2006	Einnahmen	9.169,76 €

Innerhalb des Zeitraumes von sechs Jahren ab Beginn der Tätigkeit sind die Einnahmen somit in etwa gleich geblieben.

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 bestimmt:

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.

Hinsichtlich der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist davon auszugehen, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend ist. 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. Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 109 zu § 6).

Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des Ertragswertverfahrens durchgehend anerkannt (vgl. Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unbekannte Größen, ÖStZ 22/1998, S 574). Auch mit Erkenntnis vom 20.7.1999, Zi. 98/13/0109, hat der Verwaltungsgerichtshof das Ertragswertverfahren als für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten eines den mietrechtlichen Beschränkungen unterliegenden Gebäudes taugliches Instrument bestätigt.

Ausgangsbasis des Ertragswertverfahrens sind die tatsächlichen Verhältnisse und nicht unrealisierte nicht einmal projektierte Geschehen.

Der auf Seite 8 des Gutachtens angeführte Umstand, dass das Haus zur Zeit keine nennenswerten Erträge abwirft (ein großer Teil der Wohnungen gehört der Kategorie D an), gestattet es nicht, daher eine Ertragswertberechnung unter der Annahme vorzunehmen, dass das Haus bereits instandgesetzt ist und die meisten Wohnungen im Ausstattungsstandard angehoben worden sind. Für einen potentiellen Erwerber der Liegenschaft macht es hinsichtlich des Preises, den er zu bezahlen bereit ist, einen Unterschied, wenn Unsicherheit besteht, ob und in welchem Ausmaß entsprechende Mietzinserhöhungen durch Kategorieanhebungen (von der Kategorie D auf die Kategorie A) vorgenommen werden können. Es geht demgemäß nicht an, diese sich auf die künftige Ertragskraft sehr wesentlich auswirkende Unsicherheit unberücksichtigt zu lassen und die Ertragskraft so zu berechnen, als ob die Mietzins-erhöhungen im angegebenen Ausmaß (betrifft zwei Drittel der Mieter) jedenfalls zu realisieren sein werden. Bei Beachtung dieser *dem Grunde und der Höhe nach* bestehenden

Unsicherheit wird dem Umstand möglicher zukünftiger Standardanhebungen, insbesondere nach Maßgabe freiwerdender Wohnungen, die Berücksichtigung eines Zuschlages eher gerecht als die im Gutachten gewählte Vorgangsweise, worin *ohne Feststellungen im Tatsachenbereich vom hohen Ausmaß an Erhöhungen der Mietzinse ausgegangen* wird.

Die Anwendung der Ertragswertmethode ergibt einschließlich des nach den obigen Ausführungen anzusetzenden Zuschlages folgende zu berücksichtigende AfA-Bemessungsgrundlage bzw. AfA:

Die Nutzungsdauer beträgt gemäß dem vorgelegten Gutachten 40 Jahre, der AfA-Satz somit 2,5%.

Bei der Ertragsberechnung sind die Mieterlöse abzüglich des Hauseigentümeranteiles, somit der Betrag in Höhe von S 117.192,96 heranzuziehen.

Unter Berücksichtigung der Nutzungsdauer und des rückgestauten Reparaturaufwandes wird der Aufwand für Instandhaltungskosten mit 30% des Jahresrohertrages angesetzt.

Berechnung:

Jahresrohertrag	117.200,00 S
abzüglich Instandhaltungskosten (30% des Jahresrohertrages)	- 35.160,00 S
Reinertrag	82.040,00 S
Zuschlag zukünftiger Standardanhebungen (20 %)	16.408,00 S
Reinertrag samt erwarteter Standardanhebungen	98.448,00 S
Multiplikator (Restnutzungsdauer 40 Jahre)	19,79
Vervielfältigter Reinertrag	1.948.286,00 S

Somit errechnet sich eine zu berücksichtigende Jahres-AfA in Höhe von (1.948.286,00 S x 2,5%) = 48.707,00 S.

Dementsprechend ergeben sich folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BVE (richtig gestellt)	115.552,99 S
+ AfA laut BVE	5.224,11 S
- AfA laut BE	- 48.707,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut BE	72.070,10 S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in € und S).

Wien, am 30. Juli 2007