



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.W., 1000W, K.str., vertreten durch Gerhard Martincevic, Wirtschaftstreuhänder, 1030 Wien, Esteplatz 3/9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### 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

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Miteigentümergeinschaft, erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Hauses in 1000W, K.str., wobei sie bei jährlichen Mieteinnahmen von S 126.162,60 unter anderem Absetzung für Abnutzung (Afa) in Höhe von S 120.000,-- sowie Erhaltungsausgaben in Höhe von S 195.407,43 geltend machte. Als Bemessungsgrundlage der 1,5 %igen Afa wurde vom steuerlichen Vertreter von einem "nach Auskunft meiner Mandantschaft" angegebenen "Verkehrswert" in Höhe von S 10.000.000,-- ausgegangen, wobei 20 % (S 2.000.000,--) als Abschlag für den Grundanteil abgezogen wurde und letztlich ein Betrag von S 8.000.000,-- der Afa-Berechnung zugrunde gelegt wurde. Bei der Veranlagung für das Streitjahr setzte das Finanzamt nach einem vorausgegangenen Vorhalteverfahren die Afa auf S 20.348,-- herab, wobei bei der Berechnung der Afa vom Ertragswert ausgegangen wurde. Die Berechnung erfolgte dabei folgendermaßen:

*"Netto-Erträge 126.162,--*

*Abzgl. 30 % Aufwendungen für Instandhaltung - 37.849,--*

*Vervielfältiger zur Ermittlung des Gebäudeertragswertes lt. Tabelle für RND 67 Jahre beträgt 19,24, somit ergibt sich ein Betrag von 1,695.640. Nach Abzug eines Grund- und Bodenanteiles von 20 % ergibt sich eine Afa-Bemessungsgrundlage von 1,356.512. Die Afa beträgt somit 20.348."*

Dagegen erhob die steuerliche Vertretung der Bw. Berufung, die wie folgt begründet wurde:

*"Das Finanzamt hat abweichend von den Steuererklärungen 2000 die Einkünfte mit - S 97.201,00 festgesetzt. Laut Erklärung beträgt der gemeinsame Verlust S 191.421,00, die Differenz besteht in einer Nichtanerkennung der beantragten Abschreibung. Das Finanzamt hat der Berechnung der Abschreibung den Ertragswert zugrunde gelegt, dieser wiederum wurde aus den Hauptmietzinseinnahmen abgeleitet.*

*Wie ich dem Finanzamt bereits in meiner Vorhaltsbeantwortung vom 28.Jänner 2002 mitgeteilt habe, muss bei der Bewertung einer Ertragsquelle auf die Zukunftserfolge Bedacht genommen werden. Gerade dieser Aspekt der Bewertung unterliegt bei einem Zinshaus in Wien Einflussgrößen, die nicht unbedeutsam sind. Bei einem langfristigen Betrachtungszeitraum, wie es das Miethaus mit sich bringt, ist sowohl bei der Nutzung durch*

*Privatmieter als auch jene durch Geschäftsmieter mit Veränderungen zugunsten des Hauseigentümers zu rechnen. Hiefür kommen insbesondere Dachböden in Frage, sowie allenfalls Reklameflächen und schließlich Abstellplätze für Kraftfahrzeuge. Auch die Art der Organisation der Reinigung des Hauses kann nach Wegfall der Beschäftigung eines Hausbesorgers Erträge bringen. Durch Maßnahmen des Gemeinwesens, beispielsweise Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel etc. kann sich die Attraktivität dieses Hauses durch seine Lage steigern, was die Ertragssituation verbessert. Auch wenn nach Ansicht des Finanzamtes der Sachwert von untergeordneter Bedeutung sein soll, entspricht die Ertragswertberechnung nicht den Tatsachen.*

*Die gegenständliche Liegenschaft verfügt über eine vermietbare Fläche von 783,94 m<sup>2</sup>. Der Einfachheit halber mit dem Kategoriezins A von € 4,24 errechnet, ergibt dies einen monatlichen Hauptmietzins von € 3.323,70, was einem Hauptmietzins p.a. von rund € 39.884,40 entspricht. Nach Abzug eines 30 %-igen Instandhaltungsaufwandes, vervielfacht mit 19,24 ergibt sich ein Ertragswert von rund S 7.400.000,---. Nach Abzug eines Grundanteils von 20 % verbleibt ein Gebäudewert von S 5.920.000,00, was einer Abschreibung von S 88.800,00 p.a. entspricht.*

*Weiters ist ebenso der Sachwert von nicht untergeordneter Bedeutung, da sich der Verkehrswert als jener Wert darstellt, mit welchem am Markt der Verkauf eines Objektes oder eines Teiles erfolgt, muss bedacht werden, dass dann, wenn ein Hauseigentümer sich entschließt, das Zinshaus in Teilen, sei es in Wohnungseigentum oder im einfachen Miteigentum zu verkaufen, der Sachwert aus nachstehenden Gründen wichtig ist. Ein allfälliger Käufer einer einzelnen Wohnung wird seine Kaufpreisentscheidung sicherlich auch davon beeinflussen lassen, in welchem Bauzustand sich ein Haus befindet, weil ihm ja klar ist, dass er dann, wenn er Wohnungs- oder Miteigentümer wird, an den Renovierungskosten des Hauses mitzuzahlen hat. Die seitens des Finanzamtes ermittelten fiktiven Anschaffungskosten von S 1.695.540,00 berücksichtigen weder einen zukünftigen Ertragswert, noch die Einflussgröße "Sachwert".*

*Ich stelle höflich den Antrag, als Verkehrswert der Gesamtliegenschaft (inklusive Grundanteil) den bereits bekannt gegebenen Wert von rund S 10.000.000,00 zu berücksichtigen. Dies entspricht einer Abschreibung laut Darstellung in den abgegebenen Steuererklärungen in Höhe von S 120.000,00."*

### **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 Feststellungszeitpunkt 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".

Von den fiktiven Anschaffungskosten ist sodann ein Anteil für Grund und Boden als nicht abnutzbar auszuscheiden.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden.

Die fiktiven Anschaffungskosten stellen jenen Betrag dar, der für das Gebäude der betreffenden Art und Ausstattung zum Erwerbsstichtag (beispielsweise Tod des Erblassers) erzielbar gewesen wäre (VwGH vom 11.6.1991, 91/14/0050).

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 vom 5.10.1988, 87/13/0075, ÖStZB 1989, 105; VwGH vom 20.7.1999, 98/13/0109, ÖStZB 1999, 736).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) muss der Antrag auf Bemessung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten für das Kalenderjahr gestellt werden, in dem der Steuerpflichtige das Gebäude unentgeltlich erworben hat (vgl. z.B. VwGH 23.4.1980, 1690/79). Im Streitfall hat die Bw. davon gesetzmäßigen Gebrauch gemacht.

Im vorliegenden Fall, in welchem weder eine kürzere Restnutzungsdauer des Gebäudes als die gesetzliche nachgewiesen wurde noch der 20%ige Anteil des Grund und Bodens strittig ist, geht es allein um die Frage, ob das Finanzamt die Höhe der die Bemessungsgrundlage bildenden fiktiven Anschaffungskosten dem Gesetz entsprechend angesetzt hat.

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, ÖStZB 1989, 105 und vom 20.7.1999, 98/13/0109, ÖStZB 1999, 736) das Ertragswertverfahren, welches 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. Doralt, 4. Auflage, Tz 109 zu § 6 EStG 1988).

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.

Auch nach Meinung von Lenneis (ÖStZ 1998, 572) ist der Ertragswertmethode gegenüber dem Ansatz von Vergleichswerten und der Sachwertermittlung der absolute Vorrang einzuräumen. Dies liege insbesondere auch darin begründet, daß der Ansatz einer AfA die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindere und es nur konsequent sei, der AfA-Berechnung dann auch den steuerlich zu erfassenden Ertrag zugrunde zu legen. Da auch der Zweck des Liegenschaftserwerbes zu berücksichtigen sei, sei es angebracht, als fiktive Anschaffungskosten nur den Betrag anzusetzen, den ein entgeltlicher Erwerber unter der Voraussetzung, daß er die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aufs Vermietung und Verpachtung nutzen wolle, bezahlen würde. Dieser Betrag werde dann – wenn keine anderen Motive für den Erwerb vorliegen – mit dem Ertragswert ident sein. Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 9.6. 1982, 81/13/0123 könne geschlossen werden, daß der über den Ertragswert hinausgehende Teil der fiktiven Anschaffungskosten, der auf den Sachwert entfällt, nicht im Wege der AfA abzugsfähig sei, da dieser Teil bloß allenfalls die Erzielung eines höheren (meist steuerfreien) Veräußerungserlöses ermögliche.

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 eine derartige Sachwertberechnung durchgeführt, d.h. es wurde nirgends konkret dargelegt, wie der als "Verkehrswert" der Gesamtliegenschaft (inklusive Grundanteil) bezeichnete Wert von S 10.000.000,-- ermittelt wurde, welcher "nach Auskunft meiner Mandantschaft" angegeben wurde.

Die in der Berufung vorgenommene Berechnung des Ertragswertes mit rund S 7.400.000,-- geht von einer vermietbaren Fläche von 783,94 m<sup>2</sup> aus, wobei der monatliche Hauptmietzins "der Einfachheit halber" mit dem Kategoriezins A von € 4,24 errechnet wurde. Nach der Lebenserfahrung und der Aktenlage (Erhaltungsbeitrag gem. § 45 MRG in Höhe von S 24.670,68) kann jedoch davon ausgegangen werden, dass sich in dem gegenständlichen Miethaus nicht nur Kategorie-A-Wohnungen befinden, was die Bw. übrigens auch nicht behauptet hat. Die Berufung geht nicht auf den gegenwärtigen Zustand des Hauses ein. Es werden auch keine Aufwendungen für (künftige) Kategorieanhebungen abgezogen.

In der Berufung wurde vorgebracht, dass sich die Attraktivität eines Hauses durch seine Lage durch Maßnahmen des Gemeinwesens beispielsweise Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel etc. stark steigern könne, was die Ertragssituation verbessere. Im vorliegenden Fall liegt das Miethaus jedoch in einer Gegend, die bereits ausreichend an öffentliche Verkehrsmittel angebunden ist, so dass aus diesem Grund in Zukunft mit keiner verbesserten Ertragssituation zu rechnen ist. Die günstigere oder ungünstigere Lage eines Miethauses manifestiert sich – soweit dies in Hinblick auf die Mietengesetzgebung überhaupt möglich ist – grundsätzlich im Ertrag des Hauses.

Es ist auch unverständlich, inwiefern die Art der Organisation der Reinigung nach Wegfall der Beschäftigung eines Hausbesorgers Erträge bringen sollte, wie dies in der Berufung vorgebracht wird, wenn sowieso in diesem Miethaus kein Hausbesorger beschäftigt wird (siehe Fragebogen vom 14. 7. 2000, F-Akt DB/2).

Die vorgebrachten Argumente sind somit nicht geeignet, den Beweis dafür zu erbringen, dass die Ertragswertmethode zu einem unrichtigen Ergebnis führt oder eine andere Bewertungsmethode gegenständlich geeigneter wäre, zumal der Substanzwert im vorliegenden Fall nur unsubstantiiert geschätzt wurde und ihm tatsächlich keine Bedeutung zukommt.

Für das Ertragswertverfahren spricht dessen Entwicklung des fiktiven Grundstückskaufpreises aus den objekteigenen, verlässlich überprüfbaren Ertragsmerkmalen. Diese haben weiters für die Gesamtpreisbestimmung aus der Sicht eines potentiellen, in Behalte- und Weitervermietungsabsicht handelnden Erwerbers überragenden Stellenwert: Muß er doch als vernünftiges Wirtschaftssubjekt vor seiner Kaufentscheidung für ein voll vermietetes

klassisches Mietwohnhaus die Ertragsbeschränkungen kalkulierten, welche ihm mietrechtliche Vorschriften hinsichtlich Höhe und Verwendung seiner laufenden Mieteinnahmen oder hinsichtlich der Bestandfreimachung zur Ertragsoptimierung nach Umbau und Neuvermietung dauernd auferlegen. Andererseits kommen auch die mit der laufenden Instandhaltung des Gebäudes verbundenen Aufwendungen im durchschnittlichen langjährigen Nettoertrag der Immobilie zutreffend zum Ausdruck.

Es ist somit dem Finanzamt grundsätzlich Recht zu geben, wenn es – Judikatur- und Literaturmeinungen folgend – den Ertragswert als taugliche Basis zur Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten herangezogen hat.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 28. Juni 2004