



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg  
Senat 12

GZ. RV/0560-S/09,  
miterledigt RV/0075-S/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Moore Stephens Uniconult WTH- und Steuerberatungsges.mbH, 5020 Salzburg, Innsbrucker Bundesstr. 71, gegen die Bescheide des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer 2007 und 2008 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den Beilagen zu entnehmen.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) erbte im Jänner 2007 das in S. gelegene Einfamilienhaus K. und erzielte daraus in der Folge Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei das in Rede stehende Objekt bereits vom Erblasser vermietet war. Dabei gelangte für dieses Gebäude in den Streitjahren 2007 und 2008 eine jährliche Absetzung für Abnutzung in der Höhe von € 4.000,50 in Abzug.

**Dieser Absetzung für Abnutzung liegen fiktive Anschaffungskosten in der Höhe von € 266.700,-zu Grunde, welche die Bw wie folgt ermittelte:**

<b>24,53 m<sup>2</sup> Keller</b>	1.000,-	24.531,00
-----------------------------------	---------	-----------

<b>68,85 m<sup>2</sup></b>	1.800,-	123.930,00	
<b>Erdgeschoß</b>			
<b>68,85 m<sup>2</sup></b>	1.500,-	103.275,00	266.700,00
<b>Obergeschoß</b>			
<b>davon AfA 1,5 %</b>			4.000,50

Das Finanzamt vermochte sich dieser Berechnung nicht anzuschließen und ermittelte seinerseits mittels Ertragswertberechnung fiktive Anschaffungskosten von € 95.000,-, wobei es, ausgehend vom Baujahr 1962 und einer Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren, eine Restnutzungsdauer von 35 Jahren in Ansatz brachte.

**Die nachstehende Berechnung brachte das Finanzamt der Bw zur Kenntnis:**

<b>Nettomiete Jahresertrag</b>	7.200,00
<b>Mietausfallwagnis 1%</b>	- 72,00
<b>Instandhaltungen 10 %</b>	- 720,00
<b>Zwischensumme</b>	6.408,00
<b>Verzinsung 4,5 % Faktor 17,46</b>	111.883,68 RND 35 Jahre
<b>abzüglich 20 % Grund und Boden</b>	- 22.376,74
<b>Gebäudeertragswert</b>	89.506,94
<b>Nebenkosten 5 %</b>	93.982,29
<b>Wert Wohnung gerundet</b>	95.000,00
<b>davon 1,5 % AfA</b>	1.900,00 (richtig 1.425,00)

Mit Schriftsatz vom 9. 7. 2009 verwies der Bw auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 6441 und 6442a), wonach beim gemeinen Wert die Sachwertkomponente umso bedeutender werde, je mehr sich das Objekt zur privaten Nutzung eigne. Bei typischen Ertragsobjekten, wie z.B. Mietwohngebäuden, werden gemeiner Wert und fiktive Anschaffungskosten einander weitgehend entsprechen, während bei typisch der privaten Nutzung dienenden Objekten, z.B. Einfamilienhäusern, der gemeine Wert dem Sachwert entspreche. Die Anwendung der Ertragswertmethode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten sei daher unzulässig.

Das Finanzamt nahm die Veranlagung zur Einkommensteuer für 2007 unter Berufung auf die Entscheidung des VwGH vom 5. 10. 1988, 87/13/0075, dahingehend vor, dass es die Gebäude-AfA auf Grund obiger Ertragswertmethode errechnete.

Dagegen wurde Berufung erhoben. Das Finanzamt negierte die durch die Einkommensteuerrichtlinien zwingend vorgegebene Rechtslage. Das zitierte höchstgerichtliche Erkenntnis sei vor Veröffentlichung der Richtlinien ergangen. Für jeden wirtschaftlich Denkenden müsse erkennbar sein, dass das verfahrensanhängige Einfamilienhaus mit 137,7 m<sup>2</sup> Nutzfläche zuzüglich Keller und Garage nicht um € 95.000,- zu erwerben sei. Auch die Heranziehung einer Restnutzungsdauer von 35 Jahren sei willkürlich und entspreche nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung unmittelbar dem UFS vor.

In einer Berufungsergänzung (betreffend die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007) beantragte die Bw die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat in mündlicher Verhandlung.

In weiterer Folge erging auch der Einkommensteuerbescheid für 2008, wogegen ebenfalls Berufung erhoben wurde. Auch diese Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvereinbarung dem UFS vorgelegt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*1) Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.*

Gemäß § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten, außer

1. in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird oder
2. wenn es der Referent für erforderlich hält.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, verschafft nur ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Partei

einen Rechtsanspruch auf Anberaumung und Abhaltung einer solchen (VwGH vom 19. 9. 1989, ZI. 89/14/0170, und die darin zitierte Vorjudikatur). Als rechtzeitig gestellt gilt ein Antrag aber nur in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung. Die vorstehende Rechtsprechung gilt auch für Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1, Z. 1 BAO.

Der Bw. hätte somit in seiner Berufungsschrift vom 27. 7. 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 oder in seiner Berufungsschrift vom 18. 1. 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 sowohl einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs. 1 Z. 1 BAO als auch einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO stellen müssen. Die erst mit Schriftsatz vom 22. 10. 2009 ("Ergänzung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007") gestellten, darauf abzielenden Anträge sind als verspätet zu beurteilen. Da auch der Referent (im Hinblick auf die dem Bw wiederholt eingeräumten Möglichkeiten zur Stellungnahme) weder eine mündliche Berufungsverhandlung noch die Heranziehung des Berufungssenates für erforderlich hielt, war über die Berufung in nicht mündlicher Verhandlung durch den Referenten zu entscheiden.

## *2) Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes:*

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung. Gehört ein Gebäude oder sonstiges Wirtschaftsgut nicht zum Betriebsvermögen gilt Folgendes: 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 anzusetzen.

Das Gesetz enthält keine Vorschrift, wie diese fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln sind.

Das Finanzamt stützte sich bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf das Ertragswertverfahren und begründete dies mit der Entscheidung des VwGH vom 5. 10. 1988, ZI. 87/13/0075. Danach orientiere sich der Marktpreis von Mietobjekten am Ertragswert. Die fiktiven Anschaffungskosten gingen vom ertragsorientierten Erwerber aus. Demgegenüber sei der gemeine Wert verkaufsorientiert und stelle nicht auf den Erwerbszweck ab. Bei typisch der privaten Nutzung dienenden Objekten entspreche der gemeine Wert in der Regel dem Sachwert. Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode sei jedoch eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt werden müsse.

Den Einwand der Bw, dass nach den Einkommensteuerrichtlinien die Ertragswertmethode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unzulässig sei, vermag der UFS nicht zu teilen. Die

---

Bezug habenden Bestimmungen der zitierten Richtlinien, welche für den UFS nicht verbindlich sind, lauten:

Rz 6441

Die fiktiven Anschaffungskosten sind aus der Sicht des Erwerbers im Schätzungswege nach dem Grundsatz zu ermitteln, was für den Erwerber als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre.

Rz 6442

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert; daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden (Ertragswertmethode; vgl. dazu VwGH 5.10.1988, 87/13/0075 sowie vom 20.7.1999, 98/13/0109). Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode ist eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen ist. Gleiches trifft für den Bewertungsvorgang selbst zu.

Rz 6442a

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 (vgl. Rz 6442), während beim gemeinen Wert die Sachwertkomponente umso bedeutsamer sein wird, je mehr sich das Objekt zur privaten Nutzung eignet. Bei typischen Ertragsobjekten, wie zB Mietwohngebäuden, werden gemeiner Wert und fiktive Anschaffungskosten einander weitgehend entsprechen, während bei typisch der privaten Nutzung dienenden Objekten, zB Einfamilienhäusern, der gemeine Wert dem Sachwert entspricht. Bei Eigentumswohnungen wird der gemeine Wert am ehesten aus unbedenklichen Vergleichswerten abzuleiten sein; sind solche nicht vorhanden, ist die Gewichtung von Sach- und Ertragswert je nach Eignung des Objekts zur Eigennutzung oder Vermietung vorzunehmen.

Die vorstehenden Aussagen können in Übereinstimmung mit der zitierten VwGH-Entscheidung nur dahingehend verstanden werden, dass *im Regelfall* bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den fiktiven Anschaffungskosten die Sachwertmethode zu Grunde zu legen ist. Eine (eingeschränkte) Anwendung des Ertragswertverfahrens ist bei vermieteten Kleinimmobilien – das in Rede stehende Objekt wurde bereits vom Erblasser vermietet – aber durchaus möglich. So wird nach Kranewitter (Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Seite 28) "das Ertragswertverfahren vor allem für Wohnhäuser, Geschäfts- und Bürogebäude, die vermietet werden, und gemischtgenutzte Liegenschaften zur Ermittlung des Verkehrswertes herangezogen. Dieses Verfahren kann aber auch für Liegenschaften, die zwar

eigengenutzt sind, bei denen aber eine Vermietung durchaus sinnvoll wäre, verwendet werden." Als Wohnhäuser gelten auch Ein- und Zweifamilienhäuser.

In Entsprechung der oben genannten höchstgerichtlichen Entscheidung ist die Auswahl der richtigen Bewertungsebene eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung beurteilt werden muss. Insoweit hat das Finanzamt die Bw aufgefordert, "eine Aufstellung betr. Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten" vorzulegen und in weiterer Folge angeregt, eventuell ein Gutachten beizubringen. Weiters setzte es die Bw in Kenntnis, dass beabsichtigt sei, die oben dargestellte Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten in Ansatz zu bringen. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007 wies das Finanzamt ausdrücklich darauf hin, dass die von der Bw "vorgelegte Berechnung lediglich die Nutzfläche mit nicht näher kommentierten Baukosten hochrechne. Aus dieser Berechnungsweise seien die fiktiven Anschaffungskosten keineswegs abzuleiten."

Weder im Veranlagungsverfahren noch im Rahmen des erstinstanzlichen Berufungsverfahrens betreffend Einkommensteuer 2007 und – in weiterer Folge - Einkommensteuer 2008 versetzte die Bw die Abgabenbehörde in die Lage, die Anschaffungskosten anhand der Sachwertmethode zu ermitteln. Auch im zweitinstanzlichen Berufungsverfahren äußerte sich die Bw nicht dahingehend. Diese brachte lediglich ohne weiterer Begründung vor, dass gegenständlich das Ertragswertverfahren nicht anzuwenden und die Heranziehung einer Kapitalisierungsdauer von 35 Jahren – insoweit ging das Finanzamt bei dem im Jahre 1962 errichteten Einfamilienhaus nach allgemein gültigen Erfahrungswerten von einer ungefähreren Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren aus - willkürlich und unzutreffend sei. Warum ein im Jahre 1962 errichtetes, nahe der Westautobahn sowie der Eisenbahnstrecke S-M gelegenes Einfamilienhaus mit 137,7 m<sup>2</sup> Nutzfläche zuzüglich Keller und Garage (ohne Grund und Boden) nicht um € 95.000,- zu erwerben sei, wurde ebenfalls nicht begründet und ist auch nicht nachvollziehbar.

Wenn vor diesem Hintergrund zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des in Rede stehenden Einfamilienhauses die Ertragswertmethode zur Anwendung gebracht wird, so kann dem nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Bei Bearbeitung der Berufung unterlief dem Finanzamt insofern ein Rechenfehler, als die jährliche Absetzung für Abnutzung im Ausmaß von 1,5 % der fiktiven Anschaffungskosten (€ 95.000,-) des konkreten Einfamilienhauses nicht € 1.900,- sondern € 1.425,- betragen.

Die bekämpften Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 waren somit abzuändern.

### **Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

---

	<b>2007</b>	<b>2008</b>
<b>Einkünfte aus V. u. V. It.</b>	3.952,41	5.300,00
<b>FA</b>		
<b>AfA It.FA</b>	+ 1.900,00	+ 1.900,00
<b>AfA It. BE</b>	- 1.425,00	- 1.425,00
<b>Einkünfte aus V. u. V. It.</b>	4.427,41	5.775,00
<b>BE</b>		

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 22. Februar 2011