



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 23. Februar 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 20. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 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 und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) teilte dem Finanzamt (FA) mit Schreiben vom 13. Februar 2010 (AS 1) mit, dass er ab "20. Dezember 2010" eine Wohnung vermietete. In der elektronischen Steuerklärung für das Jahr 2010 vom 18. August 2011 gab der Bw. bezüglich der vermieteten Wohnung an:

	€
fiktive Anschaffungskosten	<u>262.088,00</u>
Einnahmen	1.700,00
Afa	-2.610,66
übrige Werbungskosten	<u>-463,70</u>
Einkünfte V+V	-1.374,36

Im Schreiben an das FA vom 14. September 2011 (AS 5) gab der Bw. an, das Objekt sei durch Schenkung erworben worden. Zu der Afa aus den fiktiven Anschaffungskosten gab der Bw. an:

	€
Nettojahresmiete	10.200,00
zu erwartende Aufwendungen	<u>-510,00</u>
Jahresertrag	9.690,00
Multiplikator: 67 Jahre, Zinssatz 2,5%	<u>32,35</u>
Wert der bebauten Liegenschaft	313.471,50
Nebenkosten "Grest,...": 4,5%	<u>14.106,22</u>
Wert der Wohnung	327.610,07
Grund und Boden 20%	<u>-65.522,01</u>
Wert der Wohnung	262.088,06
Afa 1,5%	3.931,32

Im Schreiben vom 3. Oktober 2011 (AS 8) gab der Bw. an, die im beiliegenden Anlageverzeichnis gekauften Anlagegüter seien 2002 gekauft worden und es würden darüber keine Rechnungen existieren. Die Wirtschaftsgüter seien, obwohl fast nicht benutzt, da der Bw. zu dieser Zeit zum größten Teil im Ausland berufstätig gewesen sei, in Vergleich zu gleichwertigen Neuanschaffungen sehr gering geschätzt worden.

	Anschaffungs=	Anschaffungs=	Nutzungsdauer	Afa
	kosten €	jahr	Jahre	2010
Wohnung	262.088,00	2000	"5"	1.965,66
Küche mit Backrohr	2.000,00	2000	5	200,00
Spüle	50,00	2000	5	5,00
Geschirrspüler	250,00	2000	5	25,00
Waschmaschine	250,00	2000	5	25,00
Mikrowelle	50,00	2000	5	5,00
Einbauschränke	3.500,00	2000	5	350,00
Garderobe mit Hutablage	200,00	2000	5	20,00
Spiegel	150,00	2000	5	<u>15,00</u>
				2.610,66

Laut Bw.

	€
Miete	1.700,00
Kaution	2.550,00
1/2 Afa	1.965,66
Betriebskosten	463,70
1/2 Afa Einrichtung	645,00
Werbungskostenüberschuss	-1.374,36

Das FA setzte im **Einkommensteuerbescheid 2010** die gesamte Afa abweichend mit € 940,00 und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 295,80 an und führte zur Beründung aus, die vorgelegte Bewertung in Form einer reinen Ertragswertermittlung, die noch dazu unrichtigerweise auf einer Bruttojahresmiete basiere, werde vom FA nicht anerkannt. Im Zuge von amtswegigen Recherchen sei festgestellt worden, dass zwei Eigentumswohnungen zu fremdüblichen Preisen (2011: € 142.200,00 bzw. € 147.000,00) in derselben Stiege des betreffenden Gebäudes, indem sich das Mietobjekt befindet, verkauft worden seien. Diese Werte würden nach Ansicht des FAes geeignete Vergleichswerte darstellen, aus denen sich der gemeine Wert ableiten lasse.

Somit ergibt sich folgende Wertermittlung:

Ausgangswert (gerundet € 150.000,00) zuzüglich geschätzt 4,5% (Euro 6.750,00)

Nebenkosten, abzüglich geschätzt 20% Grundwert (€ 31.350,00) ergebe fiktive Anschaffungskosten von € 125.400,00. Die Halbjahresabschreibung betrage daher € 940,50.

Nach Ansicht des FAes sei damit auch die nahezu zehn Jahre alte Einrichtung wertmäßig inkludiert und führe zu keiner weiteren Abschreibung.

Der Bw. erhab nach einem Fristerstreckungsantrag die **Berufung** vom 23. Februar 2012 (AS 37ff) und brachte vor:

1. Begründungsmangel:

Die Behörde habe in amtswegigen Recherchen festgestellt, dass zwei Eigentumswohnungen zu fremdüblichen Preisen (2011: € 142.200,00 bzw. € 147.000,00) in derselben Stiege des betreffenden Gebäude verkauft worden seien und würden diese Werte nach Ansicht des FAes geeignete Vergleichswerte darstellen, aus denen sich der gemeine Wert ableiten lasse. Laut Bw. sei nicht ersichtlich, wie groß die Wohnungen seien, wie sie ausgestattet seien und vor allem sei ihr Verwendungszweck nicht ersichtlich: würden sie den eigenen Wohnbedürfnissen dienen, handle es sich um Spekulationsobjekte für einen ehestmöglichen Verkauf oder würden sie für kurze Zeit oder längerfristig vermietet?

2. Bewertung in Form einer reinen Ertragswertermittlung:

Richtig sei, dass eine Ertragswertermittlung auf eine Jahresnettomiete basiert: Als Kleinunternehmer stelle der Bw. keine Umsatzsteuer in Rechnung. Er würde, sollte er nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes versteuern, den zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung der Vermietung in Rechnung gestellten Betrag von € 850,00 zusätzlich mit dem Steuersatz von 10% belasten, dies wäre dann also eine Bruttoniete von € 935,00. Die

bei Ermittlung in Ansatz gebrachten € 850,00 würden folglich die Nettomiete darstellen. Die fiktiven Anschaffungskosten seien ein Schätzwert. Für die Ermittlung würden keine näheren gesetzlichen Vorschriften existieren, es sei in Anlehnung an § 184 BAO jene Methode zu wählen, die den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten komme. Als im Gesetz definierte Wertermittlungsverfahren zähle § 3 Abs. 1 LBG demonstrativ das Vergleichs-, Ertrags- und Sachwertverfahren auf, wobei bei vermieteten Objekten das Substanzwertverfahren - wie es üblicherweise bei (Haus)Versicherungen angewandt werde, ungeeignet sei. Laut Rechtsprechung und Literatur sei neben der Ertragswertmethode auch die Vergleichswertmethode möglich. In der Regel orientiere sich der Marktpreis am Ertragswert, deshalb sei dieses Verfahren das tauglichste Instrument bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten. Dem Ertragswertverfahren sei der Vorzug zu geben, wenn die zu bewertende Liegenschaft zu Ertragszwecken vermietet werde. Auch der VwGH sehe dies in seinem Erkenntnis 2004/13/0122 vom 26.6.2007 ebenso. Der Umstand, dass die AfA-Basis zur Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden soll, impliziere, dass von einem gedachten Erwerber auszugehen sei, der eine Liegenschaft eben für Zwecke der Vermietung nutzen wolle, also aus dem Ertrag abzuleiten sei. Aus der Sicht eines ertragsorientierten Erwerbers seien demnach die fiktiven Anschaffungskosten aus dem Ertragswert abzuleiten, wie übrigens diese Methode vom VwGH eindeutig bevorzugt werde. Im Zuge dieser Ausführungen beantrage der Bw. die Anerkennung der Ertragsmethode zur Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten. Zusätzlich zu seinen in der Einkommensteuererklärung beantragten Anschaffungskosten stelle er den Antrag auf Neuberechnung im Zusammenhang mit den Mieterlösen: Es seien seinerseits nur die erzielten Mieterlöse angesetzt worden, richtigerweise seien aber die erzielbaren Mieterlöse anzusetzen (sog. "Hoffnungswert"); lt. Recherchen im Internet betreffend Vermietung bzw. Mietenspiegel seien für eine gleichwertige Wohnung € 1.200,00 netto anzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. erwarb die Wohnung mit Notariatsakt vom 29. Mai 2000 durch Schenkung (AS 10ff).

Mit Mietvertrag vom 27. Oktober 2010 vermietete der Bw. die Wohnung mit der Nutzfläche 69 m² bestehend aus Vorzimmer, Wohnzimmer, zwei Schlafzimmern, Küche Bad, WC, zuzüglich Balkon, Kellerabteil und Garage beginnend am 1. Oktober 2010 befristet auf drei Jahre um wertgesicherte € 850,00 monatlich.

	€
Hauptmietzins	650,00
Betriebskostenpauschale	200,00
gesamt	<hr/> 850,00

Es ist nicht aktenkundig, dass der Bw. die Wohnung bereits zuvor vermietet hätte.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988](#) sind, wenn ein vom Steuerpflichtigen früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünftezielung zu Grunde zu legen, wobei gemäß lit. e bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage laut lit. d als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden können.

Gemäß [§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988](#) gilt für den unentgeltlichen Erwerber als fiktive Anschaffungskosten jener Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen.

Das Liegenschaftsbewertungsgesetz LBG ist für die ertragsteuerliche Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht anzuwenden (VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#)).

Bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eines der Vermietung dienenden Gebäudes durch Schätzung ([§ 184 BAO](#)) ist laut ständiger Rechtsprechung grundsätzlich dem Ertragswert der Vorzug zu geben (VwGH 10.8.2005, [2002/13/0132](#), VwGH 26.6.2007, [2004/13/0122](#)).

Unrichtigerweise geht der Bw. beim Ertragswert von Einnahmen einschließlich der Betriebskostenpauschale von monatlich € 200,00 aus (Jahreseinnahmen laut Bw. € 10.200,00 : 12 = monatlich € 850,00). Die Betriebskosten scheiden jedoch als Durchlaufposten (die nach MRG dem Mieter vorschreibbaren Betriebskosten und die den Vermieter belastenden Kosten gleichen sich aus) bei der Ertragswertermittlung aus, soweit sie nicht auch bei den Ausgaben berücksichtigt wurden. Um die Ausgabenseite (Nullsummenspiel) der dem Mieter vorgeschriebenen Betriebskosten abzudecken hätte, der Bw. diese auch bei den Ausgaben mit dem Jahreswert $12 \times € 200 = € 2.400,00$ erfassen müssen.

Jene Kosten zur Erhaltung des Gebäudes, die nicht auf den Mieter überwälzt werden können sind bei der Ertragswertermittlung anzusetzen und wurden vom Bw. mit jährlich € 510,00 angegeben.

	€
Hauptmiete monatlich	<u>650,00</u>
jährlich	<u>7.800,00</u>
nicht überwälzbare Bewirtschaftungskosten lt. Bw.	<u>-510,00</u>
Jahresertrag	<u>7.290,00</u>

Bei Ansetzen des vom Bw. verwendeten Kapitalisierungsfaktors ergibt sich:

	€
7.290,00 x 32,35	235.831,50
Nebenkosten 4,5%	<u>10.612,42</u>
	246.443,92
20% Grund und Boden	<u>-49.288,78</u>
fiktive Anschaffungskosten Gebäude	197.155,13
Afa 1,5% Gebäude	2.957,33

Bei der schätzungsweisen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten ist von Werten betreffend die konkrete Wohnung und nicht von angeblich aus anderen Wohnungen, zu denen der Bw. im Übrigen keine nachvollziehbare Angaben macht, abgeleiteten Hoffnungswerten auszugehen.

Die Afa für die im Mietvertrag als Ausstattung genannten Wirtschaftsgüter Küche mit Backrohr, Spüle, Geschirrspüler Waschmaschine, Mikrowelle, Einbauschränke, Garderobe mit Hutablage und Spiegel kann mit den vom Bw. angegebenen Wert als den § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d und § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 entsprechend angesehen werden.

Halbjahres-Afa 2010	€
Gebäude 2.957,33 : 2	1.478,66
Einrichtung	<u>645,00</u>
	2.123,66
	€
Einnahmen	1.700,00
Afa	-2.123,66
übrige Werbungskosten	<u>-463,70</u>
Einkünfte V+V	-887,36

Beilage: 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2010

Wien, am 24. Juli 2012