

Mag. Martin Pröll / Michael Reinberg Ph.D

Fachbereich Großbetriebsprüfung – Schnittstelle Steuerrecht/Immobilienbewertung /  
Allgemein beideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger; Dozent an der FH Wien und Univ.-Lektor;  
Chairman des European Valuation Standard Board der TEGoVA

## Fiktive Anschaffungskosten EStG versus Verkehrswert LBG

**Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten.** Die fiktiven Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988) werden für steuerliche Zwecke ermittelt, dienen als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung im außerbetrieblichen Bereich und werden in der Literatur oft völlig unzureichend von dem in § 2 Abs 2 LBG 1992 normierten Verkehrswert differenziert. Dabei ergibt sich das Erfordernis für eine Unterscheidung der beiden Wertmaßstäbe ua schon aus der VwGH-Judikatur zur Wahl des Bewertungsverfahrens.

### „Klassischer“ Anwendungsbereich fiktiver Anschaffungskosten im außerbetrieblichen Bereich

In der Vergangenheit hat sich der Anwendungsbereich der fiktiven Anschaffungskosten – insb als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung im außerbetrieblichen Bereich (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) – gewandelt. Nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b Satz 2 EStG 1988 idF vor dem Schenkungsmeldegesezt 2008 konnten bei unentgeltlicher Übertragung auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage für die Abschreibung beim Rechtsnachfolger in Ansatz gebracht werden. Dies war bei Gebäuden, die schon weitgehend abgeschrieben waren, von Vorteil und hatte in der Praxis zur Konsequenz, dass die Abgabenbehörde mit einer Vielzahl von „Verkehrswertgutachten“ konfrontiert wurde.

Bei unentgeltlichem Erwerb nach dem 31. 7. 2008 muss nun bei unentgeltlicher Übertragung die AfA des Rechtsvorgängers fortgesetzt werden. Zwar ist seither der Anwendungsbereich der fiktiven Anschaffungskosten stark eingeschränkt, doch ist dem steuerlichen Wertmaßstab seine einstige Bedeutung noch nicht völlig abhandengekommen, zumal er ab Veranlagung 2007 bei „Einlage“ in den Vermietungsbereich anzulegen ist, also dann, wenn das bereits früher angeschaffte Wirtschaftsgut erstmals zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Im Hinblick auf Gebäude, die zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen waren (sogenanntes Altvermögen) und die erstmals nach dem 31. 12. 2012 zur Erzielung von Einkünften verwendet werden, hat diese Re-

gelung unverändert Geltung. Gebäude des „Neuvermögens“ sind dagegen bei erstmaliger Erzielung von Einkünften ab 1. 1. 2013 mit den tatsächlichen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen.

Nach § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988 gilt: *„Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfangenes Grundstück im Sinne des § 30 Abs 1. erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.“*

### Legaldefinition

In § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988 wurde keine Legaldefinition des steuerlichen Wertbegriffs verankert, sodass auf jene in § 6 Z 9 lit b EStG 1988 Bezug genommen wird. Dazu kommt, dass der VwGH einst unmissverständlich zum Ausdruck brachte, dass es sich bei den fiktiven Anschaffungskosten um jene **Kosten handelt, die ein Erwerber zum Stichtag hätte aufwenden müssen, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben.**

### Bedeutung der Zweckbestimmung bei Wahl der sachgerechten Bewertungsmethode

Lt steuerlicher VwGH-Rechtsprechung sind die fiktiven Anschaffungskosten durch einen Schätzungsakt festzustellen.

Die Auswahl der richtigen Wertermittlungsmethode entspricht einer Sachverhaltsfrage, die in freier Beweiswürdigung beurteilt werden muss. Über den Spielraum

für die Entscheidung zugunsten oder zu Lasten eines bestimmten Verfahrens bzw einer Verfahrenskombination sollten sich Sachverständige jedoch nicht allzu viele Illusionen machen, weil diesem durch die Rechtsprechung des Höchstgerichts enge Grenzen gesetzt wurden. Schließlich lässt der VwGH-Judikatur keinen Zweifel daran, dass es bei Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988) auf die **Verwendungsabsicht beim gedachten Erwerber** ankommt. Und letzterer will das Grundstück offensichtlich zum Einsatz bringen, um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Da die Verwendungsabsicht für die Wahl der Bewertungsmethode mitentscheidend ist, können die fiktiven Anschaffungskosten allein schon aus diesem Grund vom Verkehrswert (§ 2 Abs 2 LBG 1992) abweichen.

**Über den Spielraum für die Entscheidung zugunsten oder zu Lasten eines bestimmten Verfahrens bzw einer Verfahrenskombination sollten sich Sachverständige nicht allzu viele Illusionen machen, zumal dieser durch die Rechtsprechung des Höchstgerichts begrenzt wurde.**

### Priorität des Ertragswertverfahrens

Aus der intendierten Verwendung zur Einkünfteerzielung erschließt sich für den VwGH ein Vorrang des Ertragswertverfahrens. Einer ausschließlichen Sachwertorientierung begegnete das Höchstgericht indessen von jeher mit großer Skepsis.

Die Notwendigkeit, bei Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten die Verwendungsabsicht (Einkünfteerzielung) zu berücksichtigen, macht die kategorische Ablehnung des Sachwertverfahrens verständlich. Am Vorrang des Ertragswertverfahrens ändert sich lt höchstgerichtlicher Rechtsprechung selbst dann nichts, wenn die für den Einsatz zur Einkünfteerzielung bestimmte Immobilie ein Ein- oder Zweifamilienhaus ist.

Zwar mag der Sachwert einer typischerweise für die private Eigennutzung be-

stimmten Immobilie (wie zB Ein- oder Zweifamilienhaus) bei Ermittlung des Verkehrswertes im Vordergrund stehen, doch ist in steuerlicher Hinsicht (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988) auf die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes (Einkünfteerzielung) abzustellen, sodass die fiktiven Anschaffungskosten vorrangig auf Basis des Ertragswertverfahrens festzustellen sind, und zwar ungeachtet der Frage, ob die Immobilie „üblicherweise“ einer Ertragserzielung dient. Das aus der Judikatur hervorleuchtende Primat dieser Bewertungsmethode kommt auch in den Einkommensteuer-richtlinien zum Ausdruck. Allerdings hat der VwGH auch wiederholt zum Ausdruck gebracht, dass – abgesehen vom Ertragswertverfahren – auch das Vergleichswertverfahren einen wertvollen Beitrag leisten kann, um fiktive Anschaffungskosten zu ermitteln.

### Ist das Vergleichswertverfahren eine Alternative zur Ertragswertmethode?

Das Vergleichswertverfahren hat in seiner Rolle als „mark to market“-Konzept einen hohen Stellenwert in der Liegenschaftsbewertung. Um diese Methode bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988) anwenden zu können, sind jedoch geeignete Vergleichstransaktionen in ausreichender Anzahl erforderlich. Da derartige Vergleichsdaten idR jedoch entweder gar nicht oder kaum zur Verfügung stehen, muss häufig auf das Ertragswertverfahren zurückgegriffen werden. Die Anwendbarkeit des Vergleichswertverfahrens bei Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten wird auch noch durch den Umstand erschwert, dass die Vergleichsdaten aus Transaktionen mit der Absicht „zur Einkünfteerzielung“ resultieren müssen. Unter dieser Prämisse sind all jene Kaufpreise für Liegenschaften auszuklamern, die für Eigennutzung und ehestmöglichen Verkauf, dh also nicht in Einkünfteerzielungsabsicht, erworben wurden. Auch iZm der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten gilt der Grundsatz: „Keine Vergleichsdaten – kein Vergleichswertverfahren.“

### Ist die Verfahrenskombination eine Alternative zur Ertragswertmethode?

Die Gewichtung von Ertrags- und Sachwert erfährt in der aktuellen Fachliteratur zur Liegenschaftsbewertung überwiegend Ablehnung und empfiehlt sich für eine Ermitt-

lung fiktiver Anschaffungskosten, die den Ansprüchen an höchstmögliche Sachrichtigkeit und größtmögliche Annäherung an die Wirklichkeit genügen will, nicht, obwohl sie nicht explizit ausgeschlossen ist. Ob und inwieweit Bundesfinanzgericht

und Verwaltungsgerichtshof den Einsatz der Gewichtungsmethode bei Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten in Zukunft noch tolerieren bzw bestätigen, wird sich weisen.

ZLB 2019/6

## Zum Thema

### Gutachtensanforderung

Ein Gutachten, das auf die fiktiven Anschaffungskosten als steuerlich relevanten Wertmaßstab gar nicht eingeht, sondern ausschließlich zur Kenntnis bringt, wie hoch der Verkehrswert iSd § 2 Abs 2 LBG 1992 ist, verfehlt im Grunde sogar das Beweisthema. Auf diesen Umstand sollte der Steuerpflichtige bei der Beauftragung eines Gutachtens unbedingt Rücksicht nehmen.

### Bewertungszweck

Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988) für steuerliche Zwecke und zum maßgeblichen Bewertungsstichtag.

### Unterschiede zwischen fiktiven Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG) und Verkehrswert (§ 2 Abs 2 LBG)

Die fiktiven Anschaffungskosten schließen Erwerbsnebenkosten ein und weichen schon allein schon deswegen vom Verkehrswert ab.

Wer einer sowohl in Schrifttum als auch in der steuerlichen Praxis weitverbreiteten Auffassung folgt und glaubt, dass sich fiktive Anschaffungskosten einfach aus Verkehrswert und Erwerbsnebenkosten zusammensetzen, unterliegt der Gefahr, einen gravierenden Fehler zu begehen. Die Besonderheit der fiktiven Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988) ist darin gelegen, dass ihrer Ermittlung nicht das „Konzept der üblicherweise anzuwendenden Bewertungsmethode“ (zB das Sachwertverfahren bei Ein- und Zweifamilienhäusern), sondern das „Konzept der Einkünfteerzielung“ zugrunde zu legen ist. Auch aus diesem Grund können fiktive Anschaffungskosten (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG 1988) und Verkehrswert (§ 2 Abs 2 LBG 1992) der Höhe nach voneinander abweichen.

### Judikatur:

VwGH 30. 3. 2016, 2013/13/0015; 26. 6. 2007, 2004/13/0122; VwGH 23. 5. 2007, 2004/13/0091; VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132; VwGH 11. 6. 1991, 91/14/0050

### Literaturhinweise:

Lenneis, Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, wobl 2015, 286 u UFS aktuell 2006, 8; UFS aktuell 2004, 341; Jakob/Lenneis, EStG (2015) § 16 Rz 41; Fuhrmann/Kunisch in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich (2014) 908 f; Windberger, Liegenschaftsbewertung im Abgabenverfahren, ÖStZ 2005, 22; Prodingner/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht (2016) 12 ff; Pröll, Fiktive Anschaffungskosten – Spezifika eines steuerrechtlichen Wertbegriffs, BFG Journal (in Druck); Sutter/Pfalz, in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar (EStG 1988) zu § 16 (1) Z 8 Rz 85 (2017); Edlauer/Muhr/Reinberg, Die Gewichtung von Werten in der Verkehrswertermittlung von Immobilien, immolex 2014, 345; Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar (EStG 1988) zu § 16 (1) Z 8 Rz 85 (2017) Einkommensteuer-richtlinien