

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***Mag. R1***, den Richter ***Mag. R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR 1*** und ***LR 2*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ACCURATA Steuerberatungs GmbH & Co KG, Rechte Kremszeile 62, 3500 Krems/Donau, über die Beschwerde vom 31. Mai 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***6*** (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 2. März 2020 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 20. März 2024 in Anwesenheit der Schriftführerin ***1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Ab Juni 2018 fand beim Beschwerdeführer (im Folgenden: Bf.) eine Außenprüfung gem. § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2016 und 2017 unter anderem betreffend Einkommensteuer statt. Bei dieser Außenprüfung wurden unter anderem folgende Feststellungen getroffen (vgl. den Bericht gemäß § 150 BAO vom 3.3.2020 zu AB.Nr. ***2***). Bemerkt wird, dass die nicht beschwerdegegenständlichen Feststellungen (Tz. 4 Fassadensanierung; Tz. 5 Grundanteil betreffend die ab 2016 erfolgte Vermietung der Eigentumswohnung in ***3***, ***4***), nachstehend nicht dargestellt werden.

Tz. 1 V+V ***5*** - Wohnrecht der Eltern:

Sachverhalt:

Seit 1995 wäre der Bf. Alleineigentümer der Liegenschaft in der ***5*** in

6. Der Erwerbsvorgang wäre lt. Pkt. 8 der Niederschrift über die Betriebsprüfung der Jahre 1994-1996 als gemischte Schenkung mit überwiegendem Schenkungscharakter eingestuft worden. Das Gebäude wäre von Beginn an zur Erzielung von Vermietungseinkünften verwendet worden, die Wohnung im Dachgeschoß werde vom Bf. privat genutzt. In der Liegenschaft ***5*** werde eine Wohnung von den Eltern des Bf. bewohnt. Die einzelnen Wohnungen im Objekt ***5*** wären nicht parifiziert.

Im Grundbuch (KG ***7*** EZ ***8***) wäre ein Wohnrecht für die Eltern ***9*** und ***10*** (der Vater wäre im ***11*** 2018 verstorben) lt. Pkt. 4 des Kaufvertrages vom ***17***1995 eingetragen. Pkt. 4 des Kaufvertrages würde besagen, dass die Eltern das lebenslange entgeltliche und grundbürgerlich sicherzustellende Wohnrecht, in der von den Geschenkgebern (Eltern) schon bisher bewohnten Wohnung im Haus ***5*** im ersten Stock, hätten. Die besagte Wohnung würde 2 Zimmer, Küche, Bad, WC umfassen und hätte ein Ausmaß von 55 m². Mit diesem im Grundbuch eingetragenen Wohnrecht wäre auch die Mitbenützung des Hofgebäudes, der Kellerräume und des Gartens verbunden.

Für die Jahre 2005-2008 wäre vom Finanzamt ***6*** eine Betriebsprüfung durchgeführt worden. In der Niederschrift zur Betriebsprüfung 2005-2009 wäre in der Tz. 3 „Wohnrecht der Eltern in der Liegenschaft“ folgendes festgestellt worden: „Durch die Belastung der Wohnung mit dem entgeltlichen Wohnrecht besteht für den Eigentümer keine Möglichkeit, hieraus gewinnbringende Einkünfte zu erzielen. Die entrichtete Miete (Anmerkung der Prüferin: monatlich € 200,-- brutto) ist nicht wertgesichert, dh. die Gestaltung der Entgeltlichkeit des Wohnrechts erfolgte nicht wie unter Fremden üblich.“ Aus verwaltungsökonomischen Gründen wäre vereinbart worden, dass in Hinkunft, solange das Wohnrecht aufrecht ist, aus dieser Wohnung weder Einnahmen noch Werbungskosten zu berücksichtigen wären.

Ab dem Jahr 2009 wäre der Privatanteil des Gebäudes mit 44,45 % berechnet worden (Wohnung des Bf. und Wohnung der Eltern).

Im Jahr 2016 wäre mit der Sanierung (Fassadenerneuerung, Austausch der Fenster, Einbau von Balkonen, Renovierung Gartenhaus, Errichtung eines Pools) begonnen worden. Aufgrund der Vereinbarung mit den Eltern vom 1.7.2016, in der sich die Eltern bereit erklärt hätten im Gegenzug zum geplanten Umbau (wie oben erläutert) für die Wohnung ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung des Umbaus (Mitte 2017) eine ortsübliche Miete (€ 7,-- pro m² zuzügl. USt und Betriebskosten) zu bezahlen, wäre der Gebäudeteil (Wohnung der Eltern) in die Vermietung eingelegt worden. Die Einlage wäre zu den vom Steuerberater, anhand des Immobilienpreisspiegels der Statistik Austria, ermittelten fiktiven Anschaffungskosten von € ***12*** (Fläche 57,33 m² x ***13*** pro m²) erfolgt. Die Abschreibung würde auf Basis der Restnutzungsdauer von 33 Jahren erfolgen. Aufgrund der Einlage der Wohnung der Eltern würde sich der Privatanteil für die Liegenschaft ***5*** von 44,45 % auf 33,24 % verringern.

Prüferfeststellung:

Bei der gegenständlichen Liegenschaft ***5*** in ***6*** würde es sich um ein dreistöckiges Zinshaus mit mehreren vermieteten Wohnungen handeln. Der Bf. würde das Dachgeschoss bewohnen, die Wohnung der Eltern würde sich im ersten Stock befinden. Die Zweitordination des Bf. hätte sich ebenfalls in diesem Gebäude befunden. Die Räumlichkeiten der Zweitordination würden seit der Fertigstellung der Sanierung ebenfalls als Wohnung vermietet werden. Die Liegenschaft würde sich im Privatvermögen des Bf. befinden und wäre nicht parifiziert.

Bei der für den Zeitraum 1994-1996 durchgeführten Betriebsprüfung wäre im Pkt. 8 „Bemessungsgrundlage für die Afa ab 1996“ der Niederschrift vom 2.7.1999 der Gebäudewert anhand diverser Gutachten mit ATS 5.500.000,-- (€ 399.700,59) sowie die Abschreibung für das Gebäude mit ATS 93.820,-- (€ 6.818,17) festgelegt worden (siehe nachstehende Berechnung aus der NS v. 2.7.1999).

[...]

Auch das Ausmaß der Privatnutzung wäre bei der damaligen Betriebsprüfung Gegenstand der Prüfung gewesen.

Man hätte sich im Zuge der Prüfung mit der Zuordnung zum privaten Bereich und der Zuordnung zur Vermietung und Verpachtung auseinandergesetzt und dabei den Privatanteil insofern erhöht, als eine Wohnung dem privaten Bereich zugeordnet worden wäre.

In Pkt. 9 der Niederschrift vom 2.7.1999 wäre jedoch die Wohnung der Eltern mit 55,3 m² eindeutig der Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden und nicht der Privatnutzung.

Bis in das Jahr 2015 wäre bei Änderung der Nutzungsverhältnisse immer prozentuell der Privatanteil angepasst worden, die Grundlage dafür wäre die im Jahr 1995 festgelegte Abschreibung in Höhe von € 6.818,17 gewesen.

Im Jahr 2009 wäre im Anlageverzeichnis bei den Anlagenzugängen der Gebäudeteil, der die Vermietung betrifft, das wären 45,77 % des gesamten Gebäudes (44,45 % privat - Whg. des Bf. und Wohnung Eltern und 9,78 % selbst. Einkünfte - Zweitordination), mit einem Anschaffungswert von € 182.944,71 (d.s. 45,77 % von € 399.700,59), einer Nutzungsdauer von 40 Jahren, einer Afa in Höhe von € 4.573,62 und einem Buchwert zum 31.12.2009 mit € 178.371,09 angeführt worden.

Anmerkung: Bei der Ermittlung der Abschreibungsbasis im Jahr 2009 wäre nach Ansicht der Betriebsprüferin, wie in Tz. 2 Abschreibung ***5*** dargestellt, von einem falschen Wert der Anschaffungskosten ausgegangen worden.

Im Jahr 2016 wäre im Hinblick auf die nach Ansicht des Steuerberaters fremdübliche Vereinbarung über die Mieterhöhung mit den Eltern die Wohnung der Eltern als steuerliche Einkunftsquelle behandelt worden und gem. § 16 (1) Z 8c EStG die fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € ***12*** (55 m² x m²-Sätze der Statistik Austria) als Basis für die Abschreibung herangezogen worden. Die Wohnung wäre auf 33 Jahre abgeschrieben worden (Afa jährlich € ***14***).

Anmerkung: Die Restnutzungsdauer wäre falsch übernommen worden siehe Tz. 2 Abschreibung ***5***.

Der Steuerberater hätte den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten damit begründet, dass der Gebäudeteil (Wohnung der Eltern) erstmalig vermietet und daher § 16 (1) Z 8c EStG Anwendung finden würde.

Die Finanzverwaltung würde die Meinung vertreten, dass sich die Nutzungsänderungen nur im Bereich des Privatanteils niederschlagen könnten. Der Ansicht des Steuerberaters, dass für die Wohnung der Eltern die fiktive Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung angesetzt werden können, könne nicht gefolgt werden, da es sich im gegenständlichen Fall um ein Zinshaus im Privatvermögen handeln würde, welches nicht parifiziert wäre. Somit würde es sich nach Ansicht der Prüfer beim Gebäude ***5*** um eine wirtschaftliche Einheit handeln, die zum Teil privat genutzt und teilweise zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) verwendet werde, die einzelne Wohnung können daher nicht gesondert betrachtet werden. Aufgrund der 80/20 Regelung anhand der die Zuordnung zum Privat- bzw. Betriebsvermögen bei gemischt genutzten Liegenschaften geregelt werde, wäre im gegenständlichen Fall das Gebäude eindeutig dem Privatvermögen zuzurechnen.

Die restlichen 2/3 Anteile der Liegenschaft wären bereits 1995 erworben worden und die Liegenschaft wäre eindeutig zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen.

Da Teile des Gebäudes unumstritten seit dem Erwerb und auch davor immer vermietet worden wären, würde es sich um eine durchgehende Vermietung handeln und die damalige Abschreibung wäre weiterzuführen, lediglich der Privatanteil würde sich mit der Anerkennung der fremdüblichen Vermietung der Wohnung der Eltern ändern.

Im Zuge der Betriebsprüfung wäre mehrmals mit dem Fachbereich gesprochen und auch eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich gestellt worden, da der Steuerberater auch mit § 30 ff EStG argumentiert hätte. Der Argumentation mit § 30 ff EStG könne nicht gefolgt werden, da es bei § 16 Abs 1 Z 8 lit. c nur dann um die Anwendbarkeit der fiktiven AK bei einem Altgebäude gehen würde, wenn die erstmalige Vermietung ab dem 1.1.2013 erfolgen würde. Das würde aber nichts daran ändern, dass, da es sich um ein Zinshaus mit nicht parifizierten Wohnungen handeln würde, es eine erstmalige Vermietung bezogen auf eine einzelne Wohnung nicht geben könne. Teile des Zinshauses wären bereits seit 1995 durchgehend

vermietet worden. Da es sich um ein Zinshaus handeln würde und nicht um parifizierte Wohnungen, würde bereits eine durchgehende Vermietung bestehen, wenn immer zumindest eine Wohnung in diesem Zinshaus vermietet wäre.

Genau dies wäre hier der Fall. Werde nun eine weitere Wohnung vermietet, die bisher dem privaten Bereich zuzuordnen wäre, dann würde dies in der Änderung des Privatanteils seinen Niederschlag finden (vgl. RZ 6446 EStRL).

Eine Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG wäre nicht gegeben, da es sich auf das Gebäude bezogen, um keine erstmalige Vermietung handeln würde.

Die Ansicht der Betriebsprüferin und des Fachbereichs des Finanzamts ***6*** wäre auch vom bundesweiten Fachbereich geteilt worden, daher würde im Zuge der Betriebsprüfung die Abschreibung der Wohnung der Eltern korrigiert werden.

Rechtliche Würdigung:

Gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 wären für die Afa-Bemessungsgrundlage die fiktiven Anschaffungskosten zu Grunde zu legen, wenn es sich um zum 31.3.2012 nicht steuerverfanges Grundstück iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 handelt, welches erstmalig zur Erzielung von Einkünften genutzt wird.

Da das gegenständliche Gebäude bereits seit mehreren Jahren (seit 1995 bzw. zuvor) zur Erzielung von Einkünften verwendet worden wäre, würden die Spezialregelungen der lit. b und c des § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 nicht zutreffen, daher könne nur lit. a angewendet werden.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 wären somit die tatsächlichen Anschaffungskosten für die Bemessung der Abschreibung zu Grunde zu legen. Da im Zuge der unentgeltlichen Erwerbe 1995 und davor der Einheitswert bzw. die damaligen fiktiven Anschaffungskosten (wie oben dargestellt) als Bemessungsgrundlage herangezogen worden wären, wären diese Werte als Grundlage für die tatsächlichen Anschaffungskosten heranzuziehen. Somit wäre mit Beginn der Vermietung der Wohnung der Eltern der Privatanteil entsprechend zu ändern.

Die Berechnung der Abschreibung werde in der Tz. 2 dargestellt.

Tz. 2 V+V ***5*** - Abschreibung Gebäude

Sachverhalt:

Für das Gebäude ***5*** wären im Anlageverzeichnis 2016 auf dem Konto 300 „Betriebs- und Geschäftsgebäude eig. Gr.“ folgende Positionen angeführt:

[...]

Bis 2008 wäre die Abschreibung in Höhe von € 6.818,17 abzüglich dem jeweiligen Privatanteil geltend gemacht worden. Ab 2009 wäre die Abschreibung für das Gebäude ***5*** im

Anlageverzeichnis, wie oben dargestellt, berechnet worden. 2016 wären mit der Nutzungsänderung (fremdübliche Vermietung mit den Eltern sowie Umbau und Vermietung als Wohnung der Zweitordination) die beiden unteren Positionen dazugekommen.

Prüferfeststellung:

Die Bemessungsgrundlage des Gebäudewertes € 399.700,59 (ATS 5.500.000,--), von dem die anteiligen Anschaffungskosten lt. Vlg. berechnet worden wären, wäre der gesamte Gebäudewert des Gutachtens bzw. der fiktiven Anschaffungskosten (siehe Berechnung aus 1995 in Tz. 1). Da der Bf. im Jahr 1995 lediglich die restlichen 2/3 Anteile des Gebäudes erworben und bereits vorher von 1/3 Anteil des Einheitswertes des Gebäudes die Abschreibung geltend gemacht hätte, könne die Abschreibung so nicht berechnet werden. Außerdem wäre 2009 wieder von einer Nutzungsdauer von 40 Jahre ausgegangen worden obwohl Teile des Gebäudes schon über einen längeren Zeitraum abgeschrieben worden wären. Für die neu erworbenen 2/3 Anteile wäre im Jahr 1995 ein AfA-Satz von 2,5 % (das entspricht einer Nutzungsdauer von 40 Jahre) angenommen worden (siehe Ausführungen in Tz. 1), die Restnutzungsdauer zum 1.1.2009 würde nach Ansicht der Prüferin somit 26 Jahre (AfA 1995-2008 sind 14 Jahre) betragen.

Da es sich beim gegenständlichen Gebäude um ein Zinshaus handeln würde, einzelne Wohneinheiten nicht parifiziert wären und dieses Gebäude bereits seit mehreren Jahren zur Erzielung von Einkünften verwendet würde, könne § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c keine Anwendung finden. Im Zuge der unentgeltlichen Erwerbe (1995 und davor) wären der Einheitswert bzw. die damaligen fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage herangezogen worden, daher wären diese Werte als Grundlage für die tatsächlichen Anschaffungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a maßgeblich. Mit dem Beginn der fremdüblichen Vermietung der Wohnung an die Eltern könne somit lediglich der Privatanteil angepasst und keine fiktiven Anschaffungskosten für die Wohnung der Eltern als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung angesetzt werden. Diese Rechtsmeinung würde auch vom bundesweiten Fachbereich geteilt (siehe Tz. 1 „rechtliche Würdigung“). Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens wäre zu diesem Sachverhalt eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich gestellt worden.

Die jährliche Gebäudeabschreibung laut Betriebsprüfung würde € 6.818,17 betragen, dieser Betrag wäre bereits bei der Betriebsprüfung 1994-1996 festgelegt worden. Die Basis würde einerseits der Einheitswert (1/3) und andererseits die fiktiven Anschaffungskosten (2/3) bilden. Dieser Betrag wäre um den jeweiligen Privatanteil zu kürzen.

<u>Berechnung der Abschreibung im Jahr 1995</u>	<u>ATS</u>	<u>€</u>
Einheitswert	323.000,00	23.473,33
fikt. AK lt. Gutachten	5.500.000,00	399.700,59
1/3 v. Einheitswert	107.666,67	7.824,44
2/3 v. Gutachten	3.666.666,67	266.467,06
Basis für Berechnung der Abschreibung	3.774.333,33	274.291,50
A fa 2 % V. 1/3 v. Einheitswert	2.153,33	156,49
A fa 2,5 % v. 2/3 v. Gutachten	91.666,67	6.661,68
Gebäudeabschreibung (wurde bereits 1995 berechnet)	93.820,00	6.818,17

Der Privatanteil wäre anhand der Quadratmeter der jeweiligen Wohneinheiten berechnet worden.

Im Zuge der Betriebsprüfung werde die Abschreibung für das Jahr 2016 und 2017 folgendermaßen berechnet:

[...]

Der Restbuchwert des Gebäudes ***5*** werde im Zuge der Betriebsprüfung von der Prüferin, wie nachstehend angeführt, berechnet. Die im Anlageverzeichnis angeführten Restbuchwerte könnten nicht übernommen werden, da diese von einer anderen Bemessungsgrundlage (fiktive AK bzw. Gebäudewert lt. Gutachten) berechnet worden wären.

[...]

Am 2. März 2020 wurden den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Erstbescheide Einkommensteuer 2016 und 2017 vom Finanzamt ***6*** erlassen.

Diese Bescheide wurden wie folgt begründet:

„Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Feststellungen aufgrund des Berichtes gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 13.2.2020.“

Mit per Fax am 31. Mai 2020 eingebrachten Schriftsatz erhob der Bf. Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 vom 2.3.2020.

In dieser Beschwerde wurde beantragt, die Abschreibung für Abnutzung auf Basis fiktiver Anschaffungskosten für die Wohnung der Eltern (somit den auf diese Wohnung entfallenden Gebäudeteil) in Höhe von € ***12*** anzusetzen.

Außerdem wurde gemäß § 272 (2) BAO die Entscheidung durch den gesamten Senat sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO beantragt.

In dieser Beschwerde wurde der beschwerdegegenständliche Sachverhalt aus Sicht des Bf. wie folgt dargestellt:

Grundsätzlich wäre der in dem Bp-Bericht festgestellte Sachverhalt richtig, mit dem folgenden SV würde versucht werden die für strittige Rechtsfrage wesentlichen Sachverhaltskomponenten komprimiert darzustellen:

Der Bf. wäre Eigentümer des Gebäudes ***6*** ***5***. Dieses Gebäude würde derzeit über 6 Wohneinheiten verfügen, von denen jeweils Teile privat genutzt würden, andere Teile vermietet wären.

Der Bf. hätte 1/3 des Gebäudes durch Kaufvertrag von ***15***1985 (naher Angehöriger als ***16***) erworben, der Kaufpreis hätte ATS ***19*** zuzüglich ein Wohnrecht an einer der sechs Wohnungen betragen. Der Kaufpreis hätte damals weniger als 50 % des Verkehrswertes des Gebäudes betragen, sodass dieser Eigentumsübergang als Schenkung zu qualifizieren gewesen wäre. In der weiteren Folge wäre vom Bf. für diesen Teil des Gebäudes die AfA vom Einheitswert gewählt worden.

Mit Kaufvertrag vom ***17***1995 hätte der Bf. die restlichen 2/3 des Gebäudes von seinen Eltern gekauft, auch hinsichtlich dieses Gebäudeteiles wäre der Kaufpreis fremdunüblich niedrig gewesen, sodass auch dieser Übergang als Schenkung zu qualifizieren gewesen wäre. Für diesen Teil des Gebäudes wären die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt worden, wobei der Wert (ohne Grund und Boden) im Laufe einer Betriebsprüfung 1999 mit € 399.700,59 für das gesamte Gebäude festgesetzt worden wäre.

Eine der Wohnungen wäre von den Eltern des Bf. auf Basis eines entgeltlichen Wohnrechtes, eingeräumt mit der unentgeltlichen Übertragung 1995, genutzt worden.

2007 wäre von einer Betriebsprüfung festgestellt worden, dass auf Grund der niedrigen Miete der Eltern hinsichtlich dieser Wohnung für den Eigentümer keine Möglichkeit bestanden hätte, gewinnbringende Einkünfte zu erzielen.

Die Miete für diese Wohnung der Eltern wäre 2016 im Zuge größerer Gebäudesanierungen auf ein fremdübliches Maß angehoben worden. Ausgehend davon, dass damit auch diese Wohnung Gewinne abwerfen würde, wäre diese Wohnung zu fiktiven AK bewertet worden - da

nach der bisherigen Liebhaberei erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet - und wäre ebenfalls eine AfA geltend gemacht worden.

Nach Ansicht vom Finanzamt ***6*** wäre jedoch das Gebäude als wirtschaftliche Einheit zu

sehen, die erstmalige Nutzung für Vermietungszwecke wäre nach dem Erwerb 1996 erfolgt, somit seien die fiktiven AK von damals auch für diese Wohnung heranzuziehen, auch die durch die zwischenzeitige Privatnutzung verbrauchte AfA würde die Buchwerte der Wohnung per 1.1.2016 kürzen.

Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Die zentrale Frage für die von der Betriebsprüfung getroffene Feststellung wäre, ob mit § 16 (1) Z 8c EStG auch Gebäudeteile gemeint wären, oder ob hier immer das gesamte Gebäude gemeint wäre. Das Finanzamt würde im vorliegenden Fall vom Gebäude als einheitlichen Wirtschaftsgut ausgehen.

Grundsätzlich wäre der Zugang, wonach bei der Bewertung eines Wirtschaftsgutes dieses einer einheitlichen Abnutzung unterliegt und somit das Wirtschaftsgut als Einheit zu bewerten ist, richtig (EStR 3107). Allerdings wäre dieser grundsätzliche Zugang gerade beim Wirtschaftsgut Gebäude durchbrochen (EStR 3108, 3159 ff). Beim Gebäude wäre die einheitliche Betrachtung des Wirtschaftsgutes zwar nicht durch den Gesetzgeber, aber über viele Jahrzehnte durch die Rechtsprechung des VwGH, durchbrochen.

Diese Rechtsprechung hätte sich bei der Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen entwickelt, wo sie doch gerade in diesem Bereich für die Steuerhängigkeit des Gebäudes (bzw. der Gebäudeteile) von großer Bedeutung gewesen wäre und noch sei.

Im Bereich der Vermietung würde der Bf. eine solche Rechtsprechung nicht kennen, aber auch keine gegenteilige. Dies würde nach Ansicht des Bf. daran liegen, dass Wertsteigerungen des Gebäudes im Privatvermögen bis 2012 (abgesehen von der Spekulationsfrist) nicht steuerbar gewesen wären und somit diese Frage von untergeordneter Bedeutung gewesen wäre.

Allerdings müsse man sich fragen, warum die Rechtsprechung des VwGH, wonach ein Gebäude nicht als ein einheitliches Wirtschaftsgut zu behandeln sei, nicht auch im Bereich der V+V Geltung haben sollte. Es würde dabei nach Ansicht des Bf. um genau dieselbe Rechtsfrage gehen, nämlich darum, ob ein anteilig privat genutztes Gebäude zur Gänze oder eben nur anteilig steuerhängig sein soll.

In der anhängigen Frage würde es darum gehen, ob die Wertänderungen eines privat genutzten Gebäudeteiles zwischen dem Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes und der erstmaligen Nutzung als Einkunftsquelle (erhöhend oder reduzierend) für die fiktiven Anschaffungskosten sein sollen. Dabei würde es sich im Bereich des Privatvermögens

ausschließlich nur um jene Gebäude (bzw. Grundstücke) handeln, die zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren.

Bei der Abgrenzung zwischen Betriebs- und Privatvermögen würde genau dieselbe Frage durch die VwGH Judikatur zum anteiligen Gebäude in die Richtung beantwortet, dass diese

Wertsteigerungen zu einer Erhöhung oder Reduktion der fiktiven Anschaffungskosten (bzw. mit einer Erhöhung des Teilwertes wie in § 6 Z 5 c formuliert) führen würden. Gerade mit dieser Rechtsprechung würde der VwGH die zivilrechtliche Betrachtungsweise, die eine einheitliche Betrachtung des Wirtschaftsgutes Gebäude fordern würde, mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise durchbrechen und würde von einer Zerlegung des Wirtschaftsgutes Gebäude ausgehen.

Gerade bei einem Gebäude wie dem streitgegenständlichen dürfe auch nicht übersehen werden, dass sich dieses Gebäude durch seine 6 getrennten Wohnungseinheiten bestens dafür eignen würde, gänzlich ohne bauliche Maßnahmen durch Zerlegung in Eigentumswohnungen auch steuerlich in unzweifelhaft 6 verschiedene Wirtschaftsgüter zerlegt zu werden.

Welches wären dann die richtigen Werte für die fiktiven AK des § 16 Abs. 1 Z 8 c?

Tatsächlich würden diese Wohnungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch getrennt behandelt und bewirtschaftet werden, egal ob sie von nur einem Eigentümer als Eigentumswohnungen oder - bei fehlenden Wohnungseigentum - einzeln vermietet werden.

Auch die EStR wären in dieser Frage nicht schlüssig, würden sie doch in RZ 6442c ausführen, dass dann, wenn bei einem unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger und dem neuerlichen Beginn der Vermietung ein Zeitraum von mehr als 10 Jahren liegt, wieder „neue“ fiktive Ak heranzuziehen sind.

In 6433e würden sie ausführen, dass der Buchwert des Gebäudes bei vorübergehender Nichtvermietung (Privatnutzung) nicht gekürzt wird, was auch mit einer Betrachtung des gesamten Gebäudes als einheitliches Wirtschaftsgut nicht in Einklang zu bringen wäre.

Auch die Literatur wäre in dieser Frage nicht einig, sofern sie dazu überhaupt Stellung beziehen würde.

Hammerl/Herzog würden jedenfalls davon ausgehen, dass die fiktiven Anschaffungskosten auch nur einen Gebäudeteil betreffen können.

Weiters wären die bereits in der Anfrage an den bundesweiten Fachbereich vorgebrachten Argumente wie folgt zu wiederholen:

Wenn man nun, wie dies offensichtlich die Bp tun möchte, das Gebäude als gesamtes Wirtschaftsgut ansehen würde und daher immer nur die fiktiven Anschaffungskosten

wertmäßig zum Zeitpunkt der erstmaligen Erzielung von Einkünften (offensichtlich gemeint irgendeines Gebäudeteiles) heranzieht, würde dies zur Folge haben, dass Wertsteigerungen (oder auch Reduktionen) auch von Zeiten außerhalb der neuen Immobilienbesteuerung und ohne pauschale AK steuerlich erfasst würden.

In einem Extrembeispiel:

Gebäude wird unentgeltlich 1995 erworben, 95 % davon privat genutzt, 5 % für Vermietung.

Ab 2015 werden auch die restlichen 95 % vermietet, die fiktiven Anschaffungskosten (entsprechend der Ansicht der Bp) vom Wert 1995 angesetzt. 2018 wird das gesamte Haus verkauft.

Wenn man nun der Ansicht der Bp folgt, müsste dies zur Folge haben, dass die gesamte Wertsteigerung 1995 - 2018 im Wege der ImmoESt erfasst würde, obwohl es klare Absicht des Gesetzgebers gewesen wäre, nur Wertsteigerungen oder Reduktionen ab entgeltlicher Anschaffungen 1.4.2002 zu erfassen.

Die zentrale Frage für die von der Betriebsprüfung beabsichtigte Feststellung wäre, ob mit § 16 (1) Z 8c EStG auch Gebäudeteile gemeint sind, oder ob hier immer das gesamte Gebäude gemeint ist.

Ausgehend von der Novelle 2012 müsse nach Ansicht des Bf. diese Frage aber einheitlich auf die ganze Novelle, also auch auf den betrieblichen Bereich sowie auf die Frage, ob die pauschale Regelung des § 30 (4) Anwendung findet, gelöst werden.

Im betrieblichen Bereich wären ja jedenfalls und auch von der Bp anerkannt entsprechend der VwGH Judikatur immer Gebäudeteile relevant.

Auch das BMF würde nach Ansicht des Bf. davon ausgehen, dass im Rahmen der Abgrenzung von § 30(3) zu § 30 (4) das Gebäude in Teilen zu betrachten ist, wie zB aus EStR 6654 hervorgehen würde.

EStR 6654:

„Wird ein Grundstück sukzessiv erworben, kann die pauschale Einkünfteermittlung nur bezüglich jenes Anteils am Grundstück angewendet werden, der am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war; für jenen Anteil, der zu einem späteren Zeitpunkt angeschafft wurde und somit zum 31.3.2012 steuerverfangen war, kann daher nur die Regeleinkünfteermittlung nach § 30 Abs. 3 EStG angewendet werden (vgl. VwGH 2.10.2014, 2012/15/0083). Der Veräußerungserlös für das gesamte Grundstück ist daher entsprechend aufzuteilen. In diesem Fall kann die Aufteilung der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses an Hand der den jeweiligen Anteilen am Grund und Boden und dem Gebäude zuzuordnenden Fläche

erfolgen. Dies gilt auch für den Fall, dass das sukzessive erworbene Grundstück nur anteilig veräußert wird.“

Ausgehend von dieser Rz würde somit die Finanz die Ansicht des Bf. teilen, dass auch im Privatbereich nur einzelne Teile eines Gebäudes bzw. Grundstücks zum 31.03.2012 steuerverfänglich sein können. Daraus würde aber nach Ansicht des Bf. logisch folgen, dass auch einzelne Teile „erstmalig zur Erzielung von Einkünften“ verwendet werden können und somit in diesem Zeitpunkt (anteilige) fiktive Anschaffungskosten anzusetzen wären.

Abgesehen von diesen Überlegungen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienertragsbesteuerung würde es nach Ansicht des Bf. keinen vernünftigen Grund geben, warum die Sichtweise des VwGH im Betriebsvermögen, wonach bei Gebäuden das Wirtschaftsgut anteilig zu sehen ist, nicht auch im Bereich der Vermietung Anwendung finden sollte.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 23.11.2022 hat das Finanzamt Österreich die Beschwerden betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 als unbegründet abgewiesen und in der gesondert ergangenen Begründung diese Entscheidung wie folgt begründet:

Für den vollständigen Sachverhalt werde auf den Sachverhalt im Bericht vom 3.3.2020 über das Ergebnis der Außenprüfung und auf die Beschwerde vom 31.5.2020 verwiesen.

Zusammengefasst wäre unstrittig, dass der Bf. Alleineigentümer der Liegenschaft ***5*** in ***6*** wäre.

Es würde sich dabei um ein dreistöckiges Zinshaus mit mehreren vermieteten Wohnungen handeln.

Die einzelnen Wohnungen wären nicht parifiziert.

Der Bf. hätte die Liegenschaft im Jahr 1985 zu einem Drittel (Kaufpreis unter 50%) und im Jahr 1995 (gemischte Schenkung) zu zwei Dritteln erhalten. Es würde sich dabei jeweils um ertragsteuerliche Schenkungen handeln.

Es wäre im Zuge der Vor-Betriebsprüfung der Gebäudewert anhand von Gutachten mit € 399.700,59 und einer Abschreibung für das Gebäude mit € 6.818,17 festgelegt worden.

Das Gebäude wäre von Beginn an zur Erzielung von Vermietungseinkünften verwendet worden.

Die Dachgeschoßwohnung würde vom Bf. privat verwendet werden.

Eine Wohnung im Ausmaß von 55m² würde von den Eltern (Vater wäre im ***11*** 2018 verstorben) aufgrund eines entgeltlichen Wohnrechtes genutzt werden.

Ab dem Jahr 2009 wäre der Privatanteil des Gebäudes mit 44,45% (Wohnung des Bf. und die Wohnung der Eltern) berechnet worden.

Im Zuge einer Sanierung im Jahr 2016 wäre die Miete für die Wohnung der Eltern auf ein fremdübliches Maß angehoben worden. Somit hätte sich im Zuge der Betriebsprüfung für den Zeitraum 2016 und 2017 eine Änderung des Privatanteils ergeben.

Es wäre der auf die Wohnung der Eltern entfallende Prozentsatz (11,31%) bezogen auf das gesamte Haus, der Vermietung zugerechnet und somit der bisherige Privatanteil von 44,45% auf 33,14% gekürzt worden, wodurch es zu einer jährlichen Abschreibung in Höhe von € 4.558,63 gekommen wäre, da es sich um ein Zinshaus mit nicht parifizierten Wohnungen handeln und dieses Zinshaus durchgehend vermietet würde.

Mit 31.5.2020 wäre eine Beschwerde eingebracht worden, in welcher die fiktiven Anschaffungskosten für die Wohnung der Eltern als Basis für die Abschreibung gem. §16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 herangezogen werden sollen, da der Gebäudeteil (Wohnung der Eltern) erstmalig vermietet würde.

Rechtliche Würdigung:

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 würde besagen:

Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

- a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs-oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs-oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.
- b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.
- c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfanges 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.

Im vorliegenden Fall würde es sich um ein nicht steuerverfanges Grundstück handeln.

Da das Gebäude nach dem 31.3.2002 nicht entgeltlich angeschafft worden wäre, würde es sich um Altvermögen handeln.

Jedoch würde dieses Gebäude nicht zur erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung verwendet werden.

Das Gebäude wäre bereits von Beginn an vermietet und somit zur Einkünfteerzielung

verwendet worden (der ausgeschiedene Privatanteil 1996 hätte 30,58% betragen, welcher sich dann im Zuge der folgenden Außenprüfungen, je nach Feststellung verändert hätte).

Es wäre das Gebäude nicht erstmalig zur Einkünfteerzielung genutzt worden, sondern schon bereits seit mehreren Jahren bzw. seit der Anschaffung.

Nur weil nun auch die Wohnung der Eltern an diese fremdüblich vermietet werde, könne man nicht das erstmalige Vermieten auf eine einzelne Wohnung in einem Zinshaus unterbrechen. Es würde sich hier um ein Zinshaus mit nicht parifizierten Wohnungen handeln. Ein zusätzliches Vermieten einer Wohnung könne daher nicht als erstmalige Vermietung des Gebäudes angesehen werden, da man das erstmalige Vermieten hier in Bezug auf das Gebäude sehen müsse.

Im Zuge der Außenprüfung wäre auch eine Anfrage am 4.7.2019 an den damaligen bundesweiten Fachbereich zu dem vorliegenden Sachverhalt gestellt worden.

Dieser hätte mitgeteilt, dass gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 die fiktiven Anschaffungskosten für die AfA-Bemessungsgrundlage nur dann zulässig wären, wenn es sich um ein zum 31.3.2012 nicht steuerverfanges Grundstück iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988 handelt, welches erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Dies würde für den vorliegenden Fall nicht zutreffen, da das Gebäude bereits seit mehreren Jahren zur Erzielung von Einkünften genutzt werde.

Die Spezialregelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b und lit. c EStG 1988 würde daher nicht zur Anwendung kommen, sondern es könne nur § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 angewendet werden. Somit wären die tatsächlichen Anschaffungskosten für die Bemessung der AfA zu Grunde zu legen.

Da im Zuge der unentgeltlichen Erwerbe der Einheitswert bzw. die damaligen fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage herangezogen worden wären, wären diese Werte als Grundlage für die tatsächlichen Anschaffungskosten heranzuziehen.

Mit Beginn der Vermietung wäre daher der Privatanteil entsprechend zu vermindern.

Das würde bedeuten, dass die Zuordnung der Wohnung der Eltern zur Vermietung und Verpachtung ihren Niederschlag in der Änderung des Privatanteiles finden würde und nicht mit den fiktiven Anschaffungskosten „eingelegt“ werde.

Bei dem nicht parifizierten Zinshaus werde auf das Gebäude abgestellt und nicht auf die einzelne Wohnung.

In der Beschwerde werde angeführt, dass die zentrale Frage wäre, ob mit § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 auch Gebäudeteile oder immer das gesamte Gebäude gemeint ist.

Argumentiert werde, dass mit der Rechtsprechung des VwGH die einheitliche Betrachtung des Wirtschaftsgutes Gebäude durchbrochen werde, es diese aber im Bereich der Vermietung und Verpachtung nicht geben würde.

Auch werde argumentiert, dass sich das Gebäude mit seinen sechs Wohneinheiten eignen würde durch Zerlegung in Eigentumswohnungen auch steuerlich in sechs verschiedene Wirtschaftsgüter zerlegt zu werden.

Dem wäre zu entgegnen, dass dann, wenn man sechs Eigentumswohnungen hätte (d.h. das Zinshaus wäre parifiziert) und § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c zur Anwendung käme, man die fiktiven Anschaffungskosten geltend machen könne.

Das wäre hier im vorliegenden Sachverhalt aber gerade nicht der Fall.

Auch der Verweis in der Beschwerde auf den Artikel in der RdW 2009, 44 könne die Ansicht des Bf. nicht untermauern.

In diesem Artikel werde zwar von einem Gebäudeteil gesprochen. Gemeint wäre, dass nicht erstmalig das gesamte Gebäude vermietet werden müsse, sondern, dass es für die erstmalige Vermietung eines Gebäudes ausreicht, wenn auch nur eine Wohnung (ein Teil) vermietet wird.

Im vorliegenden Fall würde es sich jedoch um ein Gebäude handeln, welches bereits von Anfang an vermietet worden wäre und somit die Veränderung der AfA sich nur über den Privatanteil auswirken könne.

Da Teile des Gebäudes unumstritten seit dem Erwerb und auch davor immer vermietet worden wären, würde es sich um eine durchgehende Vermietung handeln und wäre die damalige Abschreibung weiterzuführen, lediglich der Privatanteil würde sich mit der Anerkennung der fremdüblichen Vermietung der Wohnung der Eltern ändern.

Das Gebäude wäre durch das nunmehrige fremdübliche Vermieten an die Eltern nicht erstmalig vermietet worden.

Eine AfA von den fiktiven Anschaffungskosten der an die Eltern vermieteten Wohnung könne nicht geltend gemacht werden.

Die weiteren Verweise in der Beschwerde auf die Rz zur Immobilienertragsteuer (zB Rz 6654 EStRL 2000) könnten ebenso nicht zur Argumentation, dass die nicht parifizierte Wohnung in dem Zinshaus als selbständiger Gebäudeteil zu werten ist, herangezogen werden.

Bei der sukzessiven Anschaffung (entgeltlich) im Bereich der Immobilienertragsteuer würde es um die Beurteilung des Anschaffungszeitpunktes zur Beurteilung des Tatbestandes Altvermögen oder Neuvermögen gehen. Je nach Vorliegen von Alt-oder Neuvermögen wäre dann die jeweilige Berechnungsmethode für die Immobilienertragsteuer heranzuziehen (dies

wäre wesentlich beim Erwerb von zB GmbH-Anteilen oder von Grundstücken/Gebäuden, die im Miteigentum stehen und zu unterschiedlichen Zeitpunkten erworben werden).

Dies könne jedoch nichts zur Beurteilung der erstmaligen Vermietung eines Gebäudes beitragen.

Im konkreten Fall wäre das Gebäude in den Jahren 1985 und 1995 unentgeltlich erworben und zur Vermietung genutzt worden.

Eine erstmalige Verwendung/Vermietung würde daher nicht vorliegen, wenn das Gebäude zuvor zur Erzielung von betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften verwendet worden wäre.

Wäre das Gebäude unentgeltlich erworben worden, würde keine erstmalige Verwendung vorliegen, wenn es bereits durch den Rechtsvorgänger zeitweise zur Einkünfteerzielung verwendet worden wäre.

Eine Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 und somit eine „Einlage“ mit den fiktiven Anschaffungskosten hinsichtlich der Wohnung würde nicht vorliegen, da es sich auf das Gebäude bezogen, um keine erstmalige Vermietung handeln würde.

Das Gebäude wäre schon immer durchgehend vermietet worden.

Die Beschwerdeverentscheidungen vom 23.11.2022 wurden vom Bf. nachweislich am 29.11.2022 übernommen.

Am 29.12.2022 wurde vom Bf. via Finanzonline ein Vorlageantrag eingebracht, in dem ausgeführt wurde, dass die in den die Beschwerde abweisenden Beschwerdeverentscheidungen zusätzlich angeführte Begründung dem Bf. erst am 30.11.2022 zugestellt wurde.

Mit Vorlagebericht vom 16.1.2024 wurden unter anderem die Beschwerden vom 31.5.2020 betreffend Einkommensteuer 2016 und 2017 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. In der Stellungnahme zur Beschwerde wurde zunächst die Begründung zu den ergangenen Beschwerdeverentscheidungen zusammengefasst wiedergegeben und sodann folgendes ausgeführt:

„Sollte das BFG zu einer anderen Ansicht gelangen, wären der Wert der fiktiven Anschaffungskosten zu hinterfragen und auch verfahrensrechtlich genau zu prüfen, ob es sich überhaupt um eine erstmalige Vermietung handeln kann, da die Wohnung bereits einmal der Vermietung und Verpachtung zugeordnet wurde.“

Am 20. März 2024 fand die vom Bf. beantragte mündliche Verhandlung vor dem Senat statt und wird zu dessen Verlauf auf das darüber aufgenommene Protokoll verwiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. hat im Jahr 1985 einen Drittelanteil der Liegenschaft EZ ***8***, Grundbuch ***7*** ***6***, mit der Anschrift ***6***, ***5***, von seiner ***28*** gegen Zahlung eines Betrages von ATS ***19*** erhalten. Dabei hat es sich um eine unentgeltliche Übertragung gehandelt, weil das bezahlte Entgelt weit weniger als 50% des Verkehrswertes des erworbenen Anteils betragen hat.

Auf dieser Liegenschaft befindet sich ein dreistöckiges Haupthaus. Dieses Objekt befindet sich in einer sehr guten Lage. Das Gebäude ***5*** wurde vor dem 8. Mai 1945 und zwar Ende des 19. Jahrhunderts bzw. Anfang des 20. Jahrhunderts errichtet.

Im Jahr 1995 und zwar mit einem als Kaufvertrag vom ***17*** 1995 bezeichneten Vertrag hat der Bf. die restlichen zwei Drittel der Liegenschaft EZ ***8***, Grundbuch ***7*** ***6***, von seinen Eltern ***9*** und ***10*** erhalten. Für die Übertragung der 2/3-Anteile seiner Eltern wurde eine Zahlung von ATS ***20*** vereinbart (Punkt II. des Vertrages vom ***17***1995). Der Wert der 2/3-Anteile hat mehr als doppelt so viel betragen als die vereinbarte Zahlung von ATS ***20***.

Weiters wurde in dieser Vereinbarung zugunsten der Eltern des Bf. diesen ein Wohnrecht mit folgendem Inhalt eingeräumt (Punkt IV. des Vertrages vom ***17***1995):

„Weiters bedingen sich die Verkäufer ob der Liegenschaft Einlagezahl ***8*** Grundbuch ***7*** ***6*** das lebenslange entgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsrecht, in der von den Verkäufern schon bisher bewohnten Wohnung im Hause ***5*** im ersten Stock gelegen, aus, bestehend aus zwei Zimmern, einer Küche, einem Bad, einem WC im Ausmaß von ca. 55 m². Mit diesem Wohnrecht ist auch die Mitbenützung des Hofgebäudes, der Kellerräume und des Gartens verbunden.“

Ab der Einräumung dieses entgeltlichen Wohnrechtes haben die Eltern des Bf. für die Benützung der Wohnung im Ausmaß von 55 m² im Objekt ***5*** an den Bf. zunächst einen Betrag von ATS 1.814,00 netto (€ 131,83) monatlich entrichtet. Im Jahr 1997 hat die monatliche Zahlung (inklusive Betriebskosten) ATS 2.166,89 (= € 157,47) betragen. In den Jahren 1998 bis 2000 hat die von den Eltern bezahlte monatliche Miete zumindest € 157,47 betragen. Ab dem Jahr 2001 bis März 2005 wurden monatliche Zahlungen in Höhe von € 165,16 (bzw. € 165,17 im Jahr 2001) von den Eltern des Bf. für die Nutzung der Wohnung im Ausmaß von 55,30 m²) entrichtet. Ab April 2005 hat die von den Eltern des Bf. für die

Nutzung der Wohnung im Ausmaß von 55,30 m² zu entrichtende monatliche Zahlung € 200,00 brutto (€ 181,82 netto) betragen.

Ab der Einräumung des Wohnrechtes an die Eltern des Bf. an der Wohnung im Ausmaß von 55,3 m² hat der Bf. die dafür bezahlte Miete bzw. die auf diese Wohnung entfallenden Ausgaben als Bestandteil der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Gebäudes ***5*** erklärt. Die Einkommensteuerbescheide des Bf. ab 1996 (1995 wurden die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Gebäudes ***5*** noch bei der Hausgemeinschaft erklärt) haben bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Gebäudes ***5*** ebenfalls die Einnahmen und Ausgaben, die die Wohnung der Eltern betroffen haben, berücksichtigt.

Der Bf. beantragte im Jahr 1995 für den erhaltenen 2/3-Anteil den Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988 idF BGBl 1993/818. Diese wurden im Rahmen einer im Jahr 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung mit ATS 5.500.000,00 ermittelt, woraus sich für den 2/3 Anteil eine Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung von ATS 3.666.667,00 ergeben hat.

Seit der für den Zeitraum 1994 bis 1996 beim Bf. durchgeführten Betriebsprüfung wurde die Absetzung für Abnutzung des Gebäudes ***5*** wie folgt ermittelt:

Bemessungsgrundlage für einen Drittelanteil:

Einheitswert ATS 323.000 davon 1/3 ATS 107.666,67 davon 2% AfA = ATS 2.153,00

Bemessungsgrundlage für zwei Drittel:

fiktive Anschaffungskosten ATS 5.500.000,00 davon 2/3 ATS 3.666.667,00 davon 2,5% AfA = ATS 91.667,00

Summe AfA pro Jahr: ATS 93.820,00 = 6.817,17 €, wobei dieser Betrag um den jeweiligen Privatanteil (nicht zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sondern privat genutzte Wohnungen) zu kürzen ist

Im Rahmen der 1999 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde keine Korrektur der vom Bf. betreffend die von seinen Eltern genutzten Wohnung erklärten Vermietungseinkünfte vorgenommen.

In der im zweiten Halbjahr 2010 bis 7.3.2011 durchgeführten Betriebsprüfung betreffend den Bf., die unter anderem die Einkommensteuer 2005 bis 2008 betroffen hat, wurde unter anderem folgende Feststellung getroffen (vgl. Tz. 3 Wohnung der Eltern in der Liegenschaft der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7.3.2011):

„In der Liegenschaft in der ***5*** wird eine Wohnung von den Eltern von Herrn ***Bf1*** bewohnt. Im Grundbuch (KG ***7*** EZ ***8***) ist ein Wohnungsrecht für die Eltern ***9*** und ***10*** lt. Pkt. 4 des Kaufvertrages vom ***17***1995 eingetragen. Pkt. 4 des

Kaufvertrages besagt, dass den Verkäufern ***9*** und ***10*** das lebenslange entgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Wohnrecht in der von den Verkäufern schon bisher bewohnten Wohnung im ersten Stock im Ausmaß von ca. 55 m² einzuräumen ist, damit verbunden ist auch die Mitbenützung des Hofgebäudes, der Kellerräume und des Gartens. An Miete wurden ab diesem Zeitpunkt monatlich € 200,00 brutto überwiesen, eine Indexanpassung ist nie erfolgt.

Rechtliche Würdigung:

Durch die Belastung der Wohnung mit dem entgeltlichen Wohnrecht besteht für den Eigentümer keine Möglichkeit, hieraus gewinnbringende Einkünfte zu erzielen. Die entrichtete Miete ist nicht wertgesichert, dh. die Gestaltung der Entgeltlichkeit des Wohnrechts erfolgte nicht wie unter Fremden üblich.

Steuerliche Folgen:

In Hinkunft sind, solange das Wohnrecht aufrecht ist, aus dieser Wohnung weder Einnahmen noch Werbungskosten zu berücksichtigen.“

Aufgrund der Betriebsprüfung 2005 bis 2008 wurden die vom Bf. erklärten Einkünfte aus Vermietung des Objektes ***5*** betreffend die Berücksichtigung der Einnahmen und Ausgaben der von den Eltern aufgrund des Wohnrechts benützen Wohnung nicht korrigiert, dh. nicht aus den Einkünften ausgeschieden.

Ab dem Jahr 2009 wurden im Rahmen der vom Bf. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Einnahmen und Ausgaben der von den Eltern benutzen Wohnung von 55,3 m² nicht mehr berücksichtigt, sondern als privat genutzt behandelt und wurden auch in den Einkommensteuerbescheiden ab 2009 die Einnahmen und Ausgaben der von den Eltern benutzten Wohnung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr berücksichtigt.

Ab dem Jahr 2009 wurde vom Bf. die Abschreibung für Abnutzung wie folgt ermittelt:
 Ehemalige Ordination (Anteil am Gebäude: 9,78%): € 39.045,40 (100% = € 399.700,59) davon AfA von 2,5% = € 977,39
 Gebäude zu 45,77%: € 182.944,71 (100% = 399.700,59) davon AfA 2,5% = € 4.573,62

Das heißt ab dem Jahr 2009 wurden als Bemessungsgrundlage für den ganzen Anteil des Bf. (1/1) die fiktiven Anschaffungskosten von € 399.700,59 im Rahmen der abgegebenen Einkommensteuererklärungen angesetzt.

Die Bezahlung des Betrages von € 131,93 netto monatlich durch die Eltern an den Bf. für die Benützung der Wohnung im Haus ***5*** samt Mitbenützung Hofgebäudes, der Kellerräume und des Gartens war von Anfang an, dh. ab dem ***17***1995, nicht fremdüblich und zwar

hätten fremde Dritte weit mehr für die Nutzung dieser Wohnung an Miete bezahlen müssen. Auch die Bezahlung der angeführten Beträge in den Folgejahren durch die Eltern des Bf. für die Benützung der Wohnung im Ausmaß von 55,30 m² war nicht fremdüblich, dh. weit niedriger als jene Miete, die fremde Dritte für diese Wohnung hätten entrichten müssen.

Für die von den Eltern des Bf. benutzte Wohnung wäre auf dem freien Mietenmarkt ab 1995 zumindest ATS 70,- pro m² (= € 5,09) an Miete zu bezahlen gewesen. Dies ergibt für 55,30 m² einen Betrag von gerundet € 280,00.

Im Zeitpunkt der Einräumung des Wohnrechts an die Eltern des Bf. haben sich im Objekt ***5*** folgende selbständige Wohnungen bzw. Geschäftsräumlichkeiten befunden:

Kanzleiräumlichkeiten im Ausmaß von ***21*** m²
 Wohnung der Eltern des Bf. im Ausmaß von 55,30 m²
 vom Bf. bewohnte Wohnung im Ausmaß von ***22*** m²
 eine weitere Wohnung im Ausmaß von ***23*** m²

Im Haus ***5*** wurden im Zeitraum 1995 bis Ende 2006 durch den Bf. Kanzleiräumlichkeiten im Ausmaß von rund 213 m² vermietet. Nachdem über den Mieter der Kanzleiräumlichkeiten der Konkurs eröffnet wurde, wurde das Mietverhältnis beendet. 2007 hat der Bf. versucht einen neuen Mieter der Kanzlei zu finden. Da die Kanzleiräumlichkeiten trotz entsprechender Bemühungen durch den Bf. nicht zu vermieten waren, wurde 2008 mit dem Umbau der Kanzlei in zwei Wohnungen begonnen. Dieser Umbau erstreckte sich über zwei Stockwerke mit Stiegenaufgang innerhalb der Kanzlei. Im Zuge des Umbaus wurde im Jahr 2008 die Deckenöffnung verschlossen und der Aktenaufzug demontiert. Im Obergeschoss wurde eine Tür durchgebrochen, Zwischenwände gesetzt sowie erstmalig in beide geschaffene Wohnungen Badezimmer und WC eingebaut und neue Laminatböden verlegt.

Ab Abschluss des Umbaus wurden die zwei neu geschaffenen Wohnungen an zum Bf. fremde Personen vermietet.

Das Haus ***5*** bzw. die darin befindlichen Wohneinheiten sind nicht parzifiziert, dh. es besteht kein Wohnungseigentum iS des WEG 2002 an den einzelnen Wohneinheiten.

Auch in den Jahren nach 2008 wurden vier Wohneinheiten im Haus ***5*** durch den Bf. vermietet, wobei das Gebäude zu diesem Zeitpunkt über insgesamt sechs Wohnungen verfügt hat. Von den zwei nicht vermieteten Wohnungen wurde eine dieser Wohnungen vom Bf. privat und eine Wohnung von den Eltern des Bf. aufgrund des eingeräumten Wohnrechts genutzt.

Im Jahr 2016 wurde vom Bf. mit der Sanierung bzw. Umgestaltung des Hauses ***5*** begonnen und zwar wurden folgende Maßnahmen gesetzt:

Erneuerung der Fassade
 Austausch der Fenster

Einbau von Balkonen
 Renovierung des Gartenhauses
 Errichtung eines Pooles

Am 1. Juli 2016 hat der Bf. mit seinen Eltern folgende Vereinbarung getroffen:

„Die oben genannten Wohnungsmieter (Anmerkung: das sind die Eltern des Bf.) beauftragen den Besitzer des Hauses ***5***, ***6***, ***Bf1*** ausdrücklich mit dem geplanten Umbau, wie auch bei den anderen Wohnungen (Einbau eines Balkons, Wechseln der Fenster, Einbau eines Pools mit der entsprechenden Bewilligung, diesen auch benutzen zu dürfen). Die Mieter erklären sich im Gegenzug bereit, eine ortsübliche Miete für die teilrenovierte Wohnung (Bad und WC sind noch alter Standard) in der Höhe von € 7,- pro Quadratmeter + MwSt + Betriebskosten zu leisten. Zeitpunkt der Mieterhöhung ist der Zeitpunkt der Fertigstellung des Umbaues.“

Aufgrund dieser Vereinbarung hat der Bf. ab dem Jahr 2016 wieder auch die von seinen Eltern benutzte Wohnung als Bestandteil der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Objektes ***5*** behandelt, wobei als Bemessungsgrundlage für die Absetzung der Abnutzung für diese Wohnung anhand des Immobilienpreisspiegels der Statistik Austria fiktive Anschaffungskosten in Höhe von € ***12***,00 (Fläche: 57,33 m² x € ***13***,- pro m²) und die Restnutzungsdauer mit 33 Jahren angesetzt wurde. Die von den Eltern des Bf. aufgrund der Vereinbarung vom 1.7.2016 zu zahlende Miete, wobei diese Zahlungen in Höhe von € 378,18 ab Mai 2017 (€ 6,88 pro m² inklusive Betriebskosten netto, wobei € 5,84 auf die eigentliche Miete entfallen) erfolgt sind, entspricht jener Miete, die auch fremde Dritte für diese Wohnung als Miete zu zahlen hätten, dh. diese Miete erreicht eine fremdübliche Höhe.

Die letzte monatliche Zahlung durch die Eltern des Bf. für die Nutzung der Wohnung im Ausmaß von 55,3 m² ist im Oktober 2018 erfolgt. Nach diesem Zeitpunkt wurde diese Wohnung an dem Bf. gegenüber fremde Dritte vermietet.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt gründet sich auf die vom Finanzamt Österreich mit Vorlagebericht vom 16.1.2024 vorgelegten Urkunden, die als Kaufvertrag bezeichnete Vereinbarung vom ***17***1995 zwischen dem Bf. und seinen Eltern sowie auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7.3.2011 betreffend den Zeitraum 2005 bis 2008.

Dass das Gebäude ***5*** vor dem 8. Mai 1945 und zwar Ende des 19. bzw. Anfang des 20. Jahrhunderts errichtet wurde, ergibt sich zum einen aus dem in der Verhandlung vom 20.3.2024 erstatteten Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf., dem von den Vertreten der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde. Zum anderen ist auf das Bewertungsgutachten von Baumeister Ing. ***24*** vom 28.5.1997 zu verweisen, wonach

zum einen ausgeführt wird, dass die Ausstattung dem Gründerzeitstil (dies betrifft Bauwerke, die im Zeitraum 1870 bis 1910 errichtet wurden; vgl. zB <https://www.baunetzwissen.de/glossar/g/gruenderzeit-49559>) entspricht. Zum anderen ist diesem Gutachten ein mit ***29*** datierter Einreichplan angeschlossen.

Bezüglich der Höhe des von den Eltern des Bf. bezahlten Betrages gründet sich die Zahlung ab Beginn der Einräumung des entgeltlichen Wohnrechtes mit € 131,83 auf das Gutachten von Ing. ***24*** vom ***25***1997 betreffend den Verkehrswert der Liegenschaft EZ ***8***, Grundbuch ***7*** ***6***. In diesem Gutachten wird nämlich für die Wohnung Dr. ***10*** eine derzeitige Miete von ATS 33,- pro m² ausgewiesen ($33 \times 55,3 = 1.824,90 = € 132,62$; vgl. Seite 9 des Gutachtens unter dem Punkt c) Ertragswert; aus der diesem Gutachten angeschlossenen Einnahmen-Ausgabenrechnung für 1996 ergeben sich Zahlungen der Eltern des Bf. in Gesamthöhe von ATS 21.768,00 netto --> ergibt pro Monat: $ATS\ 1.814 / 55,3 = 32,80$ pro m² = € 2,38, dh. der Gutachter hat den pro m² gezahlten Betrag aufgerundet). Die in den Jahren ab 1997 von den Eltern des Bf. bezahlten monatlichen Beträge für die Nutzung der Wohnung gründen sich auf die dem E-Mail der steuerlichen Vertretung vom 1.3.2024 angeschlossenen Excel-Tabelle, wobei betreffend die Jahre 1998 bis 2000 die genaue Höhe nicht festgestellt werden kann, weil in dieser Tabelle eine Gesamtsumme für die Nutzung der Wohnung durch die Eltern des Bf. und einer weiteren Wohnung durch Herrn ***26*** bzw. Herrn ***27*** ausgewiesen ist. Daher konnte für diese Jahre nur jener Betrag festgestellt werden, der zumindest auf die Nutzung der Wohnung der Eltern entfällt, der sich am Jahr 1997 orientiert, weil nicht davon auszugehen ist, dass es zu einer Verminderung des von den Eltern monatlich bezahlten Betrages gekommen ist.

Die Feststellung, dass der Wert der 2/3-Anteile der Liegenschaft ***5*** mehr als doppelt so viel betragen hat als die im Vertrag vom ***17***1995 vereinbarte Zahlung von S ***20*** ergibt sich ebenfalls aus dem Gutachten von Ing. ***24*** vom ***25***1997, weil davon auszugehen ist, dass das Gebäude 1995 zumindest 5,5 Millionen ATS wert war und dazu noch der Wert des Grund und Bodens dazukommt, der im Gutachten mit ATS 583.000,00 angesetzt wurde, dh. auf einen 2/3-Anteil entfällt ein Wert von über 4 Mio. ATS. Außerdem wird auch in der Beschwerde davon ausgegangen, dass der Kaufpreis hinsichtlich dieses Gebäudeteiles (der 2/3) fremdunüblich niedrig gewesen ist, sodass auch dieser Übergang als Schenkung zu qualifizieren war (vgl. Seite 1 unten der Beschwerde).

Die Feststellung, dass die Bezahlung eines Betrages von € 131,93 netto monatlich durch die Eltern an den Bf. für die Benützung der Wohnung im Haus ***5*** samt Mitbenützung Hofgebäudes, der Kellerräume und des Gartens war von Anfang an, dh. ab dem ***17***1995, nicht fremdüblich gewesen ist und fremde Dritte weit mehr für die Nutzung dieser Wohnung an Miete bezahlen hätten müssen sowie dass auch die Bezahlung eines Betrages von € 181,82 in den Folgejahren (jedenfalls ab 2005) durch die Eltern des Bf. für die Benützung der Wohnung im Ausmaß von 55,30 m² nicht fremdüblich war, gründet sich auf folgende Umstände:

Aus dem Bewertungsgutachten von Baumeister Ing. ***24*** vom ***25***1997 ergibt sich, dass im Zeitpunkt der Begutachtung (das war circa zwei Jahre nach der Einräumung des Wohnrechts an die Eltern des Bf.) die Mieten bei ähnlich gelegenen Objekten für eine Wohnung bei ATS 70,00 bis 90,00 pro m² netto gelegen sind. Dies ergibt bei Ansatz einer Miete von ATS 70,00 pro m² einen Betrag von ATS 3.871,00 (€ 281,32), also mehr als das Doppelte des von den Eltern des Bf. bezahlten Betrages. Auch wenn davon auszugehen sind, dass 1995 die Mieten für vergleichbare Objekte etwas niedriger ausgefallen sind, bleiben die von den Eltern des Bf. für die Benützung der Wohnung bezahlten Beträge auch ab Beginn weit hinter einem fremdüblichen Mietzins zurück.

Auch aus den im Werk von Kranewitter (Liegenschaftsbewertung zweite und dritte Auflage) enthaltenen Mietenspiegeln für 1994 und 1997 ergibt sich, dass die von den Eltern des Bf. bezahlten Beträge von Anfang an bei weitem nicht einer fremdüblichen Miete entsprochen haben:

So hat für ***6*** im Jahr 1994 für eine Wohnung in sehr guter Lage (davon ist aufgrund des im Befund des Gutachtens von Ing. ***24*** auszugehen vgl. zB „... Durch die durchgehend geschlossene Verbauung sind die bestehenden Gartenflächen ruhig und vom Nutzwert hoch einzuschätzen.“) die Miete für Wohnungen bis 70 m² zwischen 60 und 100 ATS betragen. Für das Jahr 1997 haben die durchschnittlichen Mieten für solche Wohnungen zwischen 80 bis 90 ATS betragen woraus sich ergibt, dass 1997 gegenüber 1994 (und damit auch gegenüber 1995) keine bedeutsame Steigerung der Mieten eingetreten ist.

Dass die von den Eltern des Bf. aufgrund der Vereinbarung vom 1.7.2016 zu zahlende Miete, wobei diese Zahlungen in Höhe von € 378,18 ab Mai 2017 (€ 6,88 pro m² inklusive Betriebskosten netto) erfolgt sind, jener Miete entspricht, die auch fremde Dritte für diese Wohnung als Miete zu zahlen hätten, dh. diese Miete eine fremdübliche Höhe erreicht, folgt daraus, dass für das Objekt ***5*** der sogenannte Richtwertmietzins zur Anwendung kommt. Gemäß § 16 Abs. 1 MRG ist nämlich eine Vereinbarung einer angemessenen Miete nur dann zulässig, wenn eine der in dieser Bestimmung angeführten Ausnahmen vom Richtwertmietzins greift. Im gegenständlichen Fall könnte lediglich die Ziffer 2 zur Anwendung kommen. Diese Regelung stellt aber auf Mietgegenstände ab, die sich in einem Gebäude befinden, die aufgrund einer nach dem 8. Mai 1945 erteilten Baubewilligung neu errichtet wurden. Da das Objekt weit vor dem 8.5.1945 errichtet wurde, kommt diese Ausnahmebestimmung nicht zur Anwendung. Der Richtwertmietzins für Oberösterreich hat im Zeitraum 1. April 2014 bis 31. März 2017 5,84 Euro betragen und ist der von den Eltern bezahlte Nettomietzins von € 6,88 inklusive Betriebskosten daher fremdüblich, weil er dem Richtwertmietzins entspricht und auch von fremden Dritte nur der Richtwertmietzins vom Bf. hätte begehrt werden können.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zur Rechtzeitigkeit der Beschwerde vom 31.5.2020 auf die Regelung des § 323c Abs. 1 BAO idF BGBl I 2020/96 zu verweisen, wonach in anhängigen behördlichen Verfahren der Abgabenbehörden alle im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (7. Abschnitt Unterabschnitt A) vorgesehenen Fristen, deren fristauslösendes Ereignis in die Zeit nach dem 16. März 2020 fällt, sowie Fristen, die bis zum 16. März noch nicht abgelaufen sind, bis zum Ablauf des 30. April 2020 unterbrochen werden. Sie beginnen mit 1. Mai 2020 neu zu laufen.

Daher war die Frist für die Einbringung der Beschwerde am 16.3.2020 gegen die Einkommensteuerbescheide 2016 und 2017 vom 2.3.2020 noch nicht abgelaufen und wurde diese Frist bis 30.4.2020 unterbrochen und hat am 1. Mai 2020 neu zu laufen begonnen, weswegen die Beschwerde fristgerecht eingebracht wurde. Daher kommt es entgegen der Ansicht in der Beschwerde auch nicht darauf an, wann dem Bf. der Betriebsprüfungsbericht zugestellt wurde.

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Qualifikation der Erwerbe des Drittelanteiles im Jahr 1985 sowie von zwei Dritteln im Jahr 1995 der bebauten Liegenschaft ***5*** ist nachstehendes auszuführen:

Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen, zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen (vgl. VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0052). Die Vertragsparteien müssen sich subjektiv des Charakters der Leistung als unentgeltlich bewusst sein, sie müssen die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt haben (VwGH 18.2.1999, 97/15/0021). Das subjektive Element des „Bereichernwollens“ wird bei Zuwendungen zwischen nahen Angehörigen - im Gegensatz zu Rechtsgeschäften zwischen unabhängigen Vertragspartnern im gewöhnlichen geschäftlichen Verkehr - im Zweifel grundsätzlich als gegeben vermutet (VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139). Aufgrund des Umstandes, dass die vom Bf. zu leistenden Zahlungen für die Übertragung eines Drittelanteiles im Jahr 1985 und von zwei Dritteln im Jahr 1995 weniger als 50% des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaftsanteile betragen haben, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor, weil die gemischte Schenkung einheitlich als unentgeltlich zu beurteilen ist (vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015).

Betreffend die von den Eltern des Bf. aufgrund des im „Kaufvertrag“ vom ***17***1995 vereinbarten Wohnrechts ab dessen Einräumung bis zur Vereinbarung vom 1.7.2016 geleisteten monatlichen Zahlungen für die Benützung der Wohnung im Objekt ***5*** im Ausmaß von 55,30 m² ist festzuhalten, dass es sich bei den Eltern des Bf. unstrittig um nahe

Angehörige des Bf. handelt, weil sie in § 25 Abs. 1 Z 2 BAO angeführt sind (vgl. zB Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, Tz 159/1 zu § 2 EStG).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 19.3.2021, Ra 2021/13/0034).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, hätten fremde Dritte für die von den Eltern im Objekt ***5*** benutzte Wohnung schon ab Beginn der Nutzung der Wohnung aufgrund des vom Bf. eingeräumten Wohnrechtes mehr als das Doppelte an Miete zu bezahlen gehabt als von den Eltern gezahlt wurde. Aufgrund dieses fremdunüblich niedrigen Nutzungsentgeltes kann daher ertragsteuerlich keine entgeltliche Mietvereinbarung zwischen den Eltern des Bf. und diesem bis zur Vereinbarung vom 1.7.2016 anerkannt werden. Daran ändert sich auch nichts, dass die mangelnde Fremdüblichkeit der von den Eltern des Bf. bezahlten Miete im Rahmen der 1999 durchgeführten Betriebsprüfung nicht aufgegriffen wurde.

Entgegen der in der Beschwerde vertretenen Ansicht (vgl. Seite 2 oben der Beschwerde) führt aber die Nichtanerkennung einer zwischen nahen Angehörigen getroffenen Vereinbarung nicht dazu, dass von Liebhaberei auszugehen ist, sondern liegt diese Nichtanerkennung außerhalb der Liebhabereibetrachtung, weil sie dieser vorgelagert ist (vgl. VwGH 7.12.1994, 93/13/0012).

§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 hatte in den beschwerdegegenständlichen Jahren folgenden Wortlaut:

Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfängenes 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.

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

Gemäß § 124b 2. Satz Z 227 EStG 1988 ist § 16 Abs. 1 Z 8 EStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 112/2012 auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet werden.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vertreten die Parteien des Beschwerdeverfahrens unterschiedliche Rechtsansichten über die Auslegung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988.

Diese Regelung wurde mit dem AbgÄG 2012, BGBl I Nr. 112/2012, geschaffen.

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012 finden sich zu § 16 Abs. 1 Z 8 und § 30 Abs. 6 EStG 1988 u.a. folgende Aussagen (1960 der Beilagen XXIV. GP – Regierungsvorlage, S. 23):

„Analog zur Regelung hinsichtlich der Einlage ins Betriebsvermögen soll auch die AfA-Bemessungsgrundlage bei erstmaliger Nutzung zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (VuV) eines bereits früher angeschafften Gebäudes geregelt werden.

In § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d war für diesen Fall bisher der Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten vorgesehen. Diese Regelung soll ab dem 1. Jänner 2013 nur mehr für Gebäude des Altvermögens mit Ausnahme von Grund und Boden gelten; § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d wird daher insoweit eingeschränkt und in Zusammenhang mit weiteren Änderungen der Z 8 in lit. c überführt. Für Gebäude des Neuvermögens sollen auch in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage dienen. Da die fiktiven Anschaffungskosten mit dem Teilwert korrespondieren, werden systemkonform dieselben Bewertungsregeln im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich angewendet.“

Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes handelt es sich bei der Liegenschaft ****5**** um ein nicht steuerverfanges Grundstück iS des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988, weil das Gebäude samt Liegenschaft nach dem 31.3.2002 nicht entgeltlich angeschafft wurde. Es liegt Altvermögen iS des § 30 Abs. 4 EStG 1988 vor.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts bezieht sich die Wendung „Grundstück“ im § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 auf das Grundstück bzw. das Gebäude (vgl. § 30 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1988) in seiner Gesamtheit. Das bedeutet, dass dann, wenn ein Teil dieses Grundstückes bzw. Gebäudes bereits zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, eine Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 ausscheidet, wenn in der Folge auch andere Gebäudeteile, die bisher nicht vermietet wurden, zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen. Aufgrund des festgestellten Sachverhaltes ergibt sich, dass Wohnungen bzw. eine Praxis im Objekt ****5**** bereits lange Zeit – und zwar auch zum Zeitpunkt des Erwerbes des Zweidrittelanteiles im Jahr 1995 - vor Abschluss der Vereinbarung vom 1.7.2016 mit den Eltern des Bf. betreffend die von diesen genutzte Wohnung vermietet waren und zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beim Bf. geführt haben.

Diese Auslegung folgt auch daraus, dass die Absetzung für Abnutzung grundsätzlich für ein Wirtschaftsgut einheitlich vorzunehmen ist und dies auch für das Wirtschaftsgut Gebäude gilt (vgl. Kirchmayr/Geringer in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Covid-Bestimmungen (1.12.2020), Tz 21 zu § 7 EStG).

Soweit in der Beschwerde vertreten wird, dass dieser Grundsatz beim Gebäude durchbrochen wäre, weil nach der Rechtsprechung des VwGH bei Gebäuden der Anteil des Betriebs- und Privatvermögens an diesem nicht einheitlich für das ganze Gebäude beurteilt würde, ist zunächst festzuhalten, dass vom VwGH keine Aufteilung nach Wohn- bzw. Geschäftseinheiten vorgenommen wird. Vielmehr ist nach dem VwGH für jeden einzelnen Raum, der zeitlich abwechselnd betrieblich und privat verwendet wird, das Überwiegen der betrieblichen bzw. privaten Nutzung festzustellen (vgl. zB VwGH 19.3.2013, 2010/15/0085). Überdies wird vom VwGH eine einheitliche Beurteilung des Gebäudes im Hinblick auf das Vorliegen von Betriebs- und Privatvermögen dann vorgenommen, wenn die betriebliche bzw. private Nutzung ein bloß untergeordnetes Ausmaß (weniger als ca. 20%) erreicht.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann die Abgrenzung des betrieblichen Anteils des Gebäudes vom Privatvermögen für die Auslegung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 von keiner Relevanz sein, weil in dieser Regelung vom Grundstück in seiner Gesamtheit und nicht etwa von Grundstücks- bzw. Gebäudeteilen die Rede ist.

In der mündlichen Verhandlung vom 20.3.2024 wurde vom steuerlichen Vertreter des Bf. vorgebracht, dass aus dem Betriebsprüfungsbericht hervorgehen würde, dass sich die Betriebsprüfung sehr wohl damit auseinandergesetzt hätte, ob die 80/20-Regelung zur Anwendung kommt oder nicht und daher selbst das Finanzamt im Zuge der Betriebsprüfung nicht zu jedem Zeitpunkt von einer wirtschaftlichen Einheit ausgegangen wäre (vgl. S. 4 der Niederschrift vom 20.3.2024). Diesbezüglich ist zunächst auf die Bestimmung des § 279 Abs. 1 Satz BAO zu verweisen, wonach das Verwaltungsgericht berechtigt ist sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu

setzen. Überdies findet sich im Betriebsprüfungsbericht vom 3.3.2020 lediglich die Aussage, dass aufgrund der 80/20 Regelung anhand der die Zuordnung zum Privat- bzw. Betriebsvermögen bei gemischt genutzten Liegenschaften geregelt wird, im gegenständlichen Fall das Gebäude eindeutig dem Privatvermögen zuzurechnen ist. Dabei handelt es sich lediglich um eine abstrakte Aussage, weil das gegenständliche Objekt zu 100% zum Privatvermögen des Bf. gehört, dh. dass die 80/20-Regelung im gegenständlichen Sachverhalt gar keine Relevanz hat.

Soweit vom Bf. auf die Einlagebewertung des § 6 Z 5 lit. c EStG 1988 Bezug genommen wird, handelt es sich um eine Bewertungsvorschrift für die Einlage von bis dato nicht steuerhängigen Grundstücksteilen in das Betriebsvermögen und kann diese Regelung nicht für die Interpretation des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 herangezogen werden, weil im Bereich der Vermietung und Verpachtung auch bisher nicht zur Vermietung genutzte Gebäudeteile weiterhin Privatvermögen bleiben und überdies keine planwidrige Gesetzeslücke vorliegt, da die AfA-Bemessungsgrundlage im Bereich der Vermietung und Verpachtung durch die Regelung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis c EStG 1988 abschließend geregelt ist.

Vielmehr ist zur Interpretation des Begriffes Grundstück in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 darauf abzustellen, dass die Beurteilung, ob ein einheitliches Gebäude vorliegt, nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen hat. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass nach der Verkehrsauffassung unter einem Gebäude jedes Bauwerk zu verstehen ist, das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Bei Gebäuden stellt aber jede bautechnische Einheit für sich ein einzelnes Wirtschaftsgut "Gebäude" dar (vgl. VwGH 10.2.2016, 2013/15/0181).

Beim Objekt ***5*** handelt es sich – wie sich aus dem Gutachten von Baumeister Ing. ***24*** vom ***25***1997 eindeutig ergibt – um eine bautechnische Einheit (Haupthaus).

Die Ansicht der Bf. würde auch dazu führen, dass beim Abstellen auf die jeweilige konkrete Wohneinheit ein Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten auch dann möglich wäre, wenn zum Beispiel eine Vergrößerung oder Verkleinerung der bis dato vermieteten Wohnung oder eine Zusammenlegung erfolgt, wobei dies auch dazu führen würde, dass für ein und dieselbe nunmehr vermietete Wohnung unterschiedliche fiktive Anschaffungskosten anzusetzen wären („Altbestand“ der Wohnung und dazukommender Teil).

Daher führt die Vermietung von Räumlichkeiten in diesem Objekt dazu, dass eine Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 auch für bisher nicht vermietete Wohnungen ausgeschlossen ist, weil das Gesetz auf das Grundstück als Gesamtheit abstellt.

Die Nichtanwendbarkeit des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 hat zur Konsequenz, dass sich an der bisherigen Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung nichts ändert und sich lediglich der Privatanteil vermindert (vgl. Reinold in Kohler/Wakounig/Berger/Aumayr/Reinold, Steuerleitfaden zur Vermietung, 10. Aufl. (2021), 3.3.1. Private Nutzung durch Alleineigentümer, S. 116).

In der Beschwerde wird auch vorgebracht, dass sich das Gebäude ***5*** mit seinen sechs Wohneinheiten bestens dafür eignen würde, gänzlich ohne bauliche Maßnahmen durch Zerlegung in Eigentumswohnungen auch steuerlich in sechs verschiedene Wirtschaftsgüter zerlegt zu werden und sich dann die Frage stellen würde, was in diesem Fall dann die steuerlichen Werte für die fiktiven Anschaffungskosten des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 wären.

Diesbezüglich ist festzuhalten, dass in den beschwerdegegenständlichen Jahren und auch nicht danach bis dato keine Parifizierung erfolgt ist und demnach an den einzelnen Wohnungen des Hauses ***5*** kein Wohnungseigentum begründet wurde. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind nur tatsächlich verwirklichte Sachverhalte und nicht fiktive Sachverhalte der Besteuerung zugrunde zu legen (vgl. zB VwGH 29.4.2010, 2005/15/0057).

Zum Vorbringen, dass die Wohnung im Objekt ***5*** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch getrennt behandelt und bewirtschaftet würde, ist zunächst darauf hinzuweisen, dass für die Richtigkeit dieses Vorbringens jeglicher Beweis fehlt. Sollte sich dieses Vorbringen darauf stützen, dass die einzelnen Wohnungen an verschiedene Personen vermietet werden, ist festzuhalten, dass bei Gebäudevermietungen Beurteilungseinheit in der Regel das einzelne Miethaus ist (vgl. Fuchs/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²², Tz 341 zu LVO (§ 2)). Außerdem stellt § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 nicht darauf ab, ob das vermietete Gebäude einheitlich bewirtschaftet wird oder nicht.

Soweit in der Beschwerde auf die Rz 6442c EStR 2000 Bezug genommen wird, wonach dann, wenn bei einem unentgeltlichen Erwerb zwischen der Beendigung der Vermietung durch den Rechtsvorgänger und dem neuerlichen Beginn der Vermietung ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt, „neue“ fiktive Anschaffungskosten heranzuziehen wären, ist darauf hinzuweisen, dass Aussagen in Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen keine für die Verwaltungsgerichte bindende Rechtsquelle darstellen (vgl. zB VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038). Überdies liegt der in dieser Richtlinienbestimmung behandelte Sachverhalt im beschwerdegegenständlichen Fall gar nicht vor.

Betreffend die Anführung der Aussagen in der Rz 6433c EStR 2000 ist auf die Ausführungen im Vorabsatz zum mangelnden Rechtsquellencharakter von Richtlinien bzw. Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen zu verweisen.

Betreffend die in der Beschwerde angeführte Aussage von Hammerl/Herzig im Aufsatz „Die AfA-Bemessungsgrundlage bei Mietgebäuden im Privatbesitz“ in der RdW 2009/50, S. 44 ff, wonach „dies (Anmerkung: die erstmalige Vermietung) auch nur einen Gebäudeteil betreffen kann“, vermeint das Bundesfinanzgericht in Übereinstimmung mit der Ansicht der belangten Behörde, dass diese Aussage sich darauf bezieht, dass ein Ausschluss der Anwendung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 nicht nur dann eintritt wenn das gesamte Gebäude erstmalig vermietet wird, sondern eine erstmalige Vermietung iS des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 auch dann gegeben ist, wenn auch nur eine Wohnung (ein Teil) vermietet wird.

Zu dem auf Seite 3 der Beschwerde angeführten Beispiel eines unentgeltlichen Erwerbes eines Gebäudes im Jahr 1995, das zunächst zu 95% privat genutzt und zu 5% vermietet ist und ab 2015 auch die rechtlichen 95% vermietet werden, ist festzuhalten, dass im beschwerdegegenständlichen Fall nicht die Folgen einer Veräußerung des Objektes ***5*** zu beurteilen sind. Im Übrigen wird auf die im folgenden wiedergegebenen Ausführungen in der Begründung der ergangenen Beschwerdeentscheidungen verwiesen, denen sich das Bundesfinanzgericht anschließt:

Bei der sukzessiven Anschaffung (entgeltlich) im Bereich der Immobilienertragsteuer geht es um die Beurteilung des Anschaffungszeitpunktes zur Beurteilung des Tatbestandes Altvermögen oder Neuvermögen. Je nach Vorliegen von Alt-oder Neuvermögen ist dann die jeweilige Berechnungsmethode für die Immobilienertragsteuer heranzuziehen.

Sollte vom Verwaltungsgerichtshof die im gegenständlichen Erkenntnis vertretene Rechtsansicht, wonach in der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 sich die Wendung „Grundstück“ auf das Grundstück bzw. das Gebäude in seiner Gesamtheit bezieht, woraus folgt, dass dann, wenn ein Teil dieses Grundstückes bzw. Gebäudes bereits zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde, eine Anwendung der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 ausscheidet, wenn in der Folge auch andere Gebäudeteile, die bisher nicht vermietet wurden, zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, nicht geteilt werden, kommt aufgrund des festgestellten Sachverhaltes der Beschwerde trotzdem keine Berechtigung zu:

In § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 wird nämlich auf die Verwendung des Gebäudes zur Erzielung von Einkünften abgestellt. Da der Bf. im Rahmen seiner erklärten Einkünfte aus Vermietung betreffend das Objekt ***5*** auch betreffend die von den Eltern benutzte Wohnung bis in das Jahr 2008 und zwar ab 1996 Einnahmen erklärt bzw. Werbungskosten geltend gemacht hat – sohin der Vermietung zugeordnet hat - und bei der Veranlagung 1996 bis 2008 den angesetzten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch die Einnahmen und Werbungskosten betreffend die von den Eltern benützte Wohnung zugrunde liegen, liegt (auch) eine Verwendung der von den Eltern des Bf. benützten Wohnung zur Erzielung von Einkünften vor dem 1.1.2023 vor.

Die Höhe der in den Jahren 2016 und 2017 zustehenden Absetzung für Abnutzung bemisst sich wie folgt:

Zu einem Drittel nach dem Einheitswert (ATS 323.300,00 = € 23.473,33 davon $1/3 = € 7.824,44$)

Zu zwei Dritteln nach den 1995 angesetzten fiktiven Anschaffungskosten (ATS 5.500.000,00 = € 399.700,59 davon $2/3 = € 266.467,06$)

Summe AfA-Bemessungsgrundlage: € 274.291,50

AfA 2% von ein Drittel vom Einheitswert: € 156,49

AfA 2,5% von zwei Drittel (Basis fiktive Ak 1995): € 6.661,68

Summe AfA (ohne Berücksichtigung privat genutzte Wohnungen): € 6.818,17

Anteil privat genutzte Wohnungen (bewohnt durch den Bf.): 33,14%

Anteil Vermietung und Verpachtung (inklusive der von den Eltern des Bf. genutzte Wohnung): 66,86%

AfA 2016 und 2017: $6.818,17 \times 0,6686 = € 4.558,63$

Abschließend ist zu der von der belangten Behörde im Rahmen der Betriebsprüfung verweigerten Akteneinsicht in die Auskunft des damaligen bundesweiten Fachbereichs Einkommensteuer festzuhalten, dass diese Verweigerung keine Mangelhaftigkeit des Verfahrens begründen kann, da nach der Rechtsprechung des VwGH Auskünfte des bundesweiten Fachbereichs gemäß § 90 Abs. 2 BAO unter die Begriffe „Beratungsprotokolle, Amtsvorträge und Erledigungsentwürfe“ zu subsumieren sind und diese gesetzliche Bestimmung eine unbedingte Ausschließung von der Akteneinsicht vorsieht (VwGH 29.5.2018, Ro 2017/15/0021).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da soweit überblickbar noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage, ob eine erstmalige Vermietung iS des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 bei einem nicht parifizierten Gebäude mit mehreren Wohneinheiten dann vorliegt, wenn bereits eine Wohneinheit zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde (gebäudebezogene Betrachtungsweise) oder auf die jeweilige Wohnung abzustellen ist, vorliegt, war die ordentliche Revision zuzulassen.

Linz, am 20. März 2024