



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach im Beisein der Schriftführerin Michaela Märk über die Berufung des Bw., Gde L, F-Straße 46, vertreten durch die R Steuerberatungs GmbH, Wirtschaftstreuhandgesellschaft, Gde L, S-Straße 22, vom 6. September 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 13. August 2004 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2003 nach der am 13. Juni 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Einkommensteuerbescheid 1997		
Die Einkommensteuer 1997 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1997 beträgt:		22.480,00 S 163.469,00 S
		1.633,69 € 11.879,76 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		225.600,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		- 13.151,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		212.449,00 S
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung		- 44.310,00 S
(Topf-)Sonderausgaben		- 3.671,00 S
Kirchenbeitrag		- 1.000,00 S
Einkommen		163.469,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		31.320,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 8.840,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		22.480,00 S
Einkommensteuer		22.480,00 S
Einkommensteuerbescheid 1998		
Die Einkommensteuer 1998 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1998 beträgt:		101.872,00 S 372.943,00 S
		7.403,33 € 27.102,82 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		174.097,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		279.519,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		453.616,00 S
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung		- 75.960,00 S
(Topf-)Sonderausgaben		- 3.714,00 S
Kirchenbeitrag		- 1.000,00 S
Einkommen		372.943,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		105.618,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 3.745,71 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		101.872,29 S
Einkommensteuer		101.872,00 S
Einkommensteuerbescheid 1999		
Die Einkommensteuer 1999 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 1999 beträgt:		124.211,00 S 422.588,00 S
		9.026,77 € 30.710,67 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:		
Einkünfte aus selbständiger Arbeit		270.713,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		226.264,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		496.977,00 S
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung		- 69.630,00 S

(Topf-)Sonderausgaben	- 3.760,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Einkommen	422.588,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	126.492,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 2.281,22 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	124.210,78 S
Einkommensteuer	124.211,00 S
Einkommensteuerbescheid 2000	
Die Einkommensteuer 2000 wird festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2000 beträgt:	118.025,00 S 424.460,00 S
	8.577,21 € 30.846,71 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	276.877,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	234.466,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	511.343,00 S
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung	- 82.290,00 S
(Topf-)Sonderausgaben	- 3.593,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Einkommen	424.460,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	123.545,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 5.520,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	118.025,00 S
Einkommensteuer	118.025,00 S
Einkommensteuerbescheid 2001	
Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid	
Die Einkommensteuer 2001 wird vorläufig festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:	47.460,00 S 249.622,00 S
	3.449,05 € 18.140,74 €
Berechnung der Einkommensteuer in Schilling:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	203.652,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	127.388,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	331.040,00 S
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung	- 75.960,00 S
(Topf-)Sonderausgaben	- 4.459,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Einkommen	249.622,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	56.876,00 S
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 9.416,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	47.460,00 S

Einkommensteuer	47.460,00 S
Einkommensteuerbescheid 2002 Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid Die Einkommensteuer 2002 wird vorläufig festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:	5.499,41 € 23.658,90 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	6.762,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.002,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.764,00 €
Renten oder dauernde Lasten, freiwillige Weiterversicherung	- 2.300,10 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 730,00 €
Kirchenbeitrag	- 75,00 €
Einkommen	23.658,90 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	6.028,75 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 529,34 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	5.499,41 €
Einkommensteuer	5.499,41 €
Einkommensteuerbescheid 2003 Gem. § 200 (1) BAO vorläufiger Bescheid Die Einkommensteuer 2003 wird vorläufig festgesetzt mit: Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt:	3.189,55 € 17.402,32 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	15.544,00 €
Sonstige Einkünfte	2.663,32 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	18.207,32 €
(Topf-)Sonderausgaben	- 730,00 €
Kirchenbeitrag	- 75,00 €
Einkommen	17.402,32 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	3.903,32 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 713,77 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	3.189,55 €
Einkommensteuer	3.189,55 €

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 BAO ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu

erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) erzielte in den Berufungsjahren neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit als Geschäftsführer der Fa. WS GmbH (1997 bis 2002) auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ua. hinsichtlich der Liegenschaft "R-Straße 34" in L. Diese Liegenschaft hat der Bw. mit Kaufvertrag vom 27. März 1997 um 3.686.078,26 S samt Einräumung eines lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechtes an den Verkäufer HF im Hause "R-Straße 34" im 2. Obergeschoß (sechs Zimmer) mit einem kapitalisierten Wert gemäß § 16 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) in Höhe von 624.000,00 S bzw. 45.347,85 € (veranschlagt mit 4.000,00 S bzw. 290,69 € pro Monat) sowie samt Gewährung einer monatlichen Leibrente an FF in Höhe von 6.330,00 S bzw. 460,02 € mit einem kapitalisierten Wert in Höhe von 75.960,00 S bzw. 5.520,23 € erworben. Im Jänner 2003 hat der Bw. sodann diese Liegenschaft weiterveräußert. Entsprechend seinen Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen 1997 bis 2003 hat der Bw. hinsichtlich dieser Liegenschaft eine jährliche Abschreibung für Abnutzung (AfA) in Höhe von 44.129,26 S bzw. 3.207,00 € (1,5% von 2.941.909,26 S bzw. 213.796,88 €) als Werbungskosten geltend gemacht; die AfA-Bemessungsgrundlage errechnete er dabei wie folgt:

Kaufpreis lt. Kaufvertrag:	3,686.078,26 S	267.877,75 €
Wohnrecht (kapitalisierter Wert):	624.000,00 S	45.347,85 €
Leibrente (kapitalisierter Wert):	75.960,00 S	5.520,23 €
Grunderwerbsteuer:	153.511,00 S	11.156,08 €
Grundbuch-Eintragungsgebühr:	43.960,00 S	3.194,70 €
Anschaffungskosten:	4,583.509,26 S	333.096,61 €
abzüglich Grundanteil (912 m ²):	- 1,641.600,00 S	- 119.299,72 €
AfA-Bemessungsgrundlage:	2,941.909,26 S	213.796,88 €

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2003 betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung - R-Straße 34 wies der Bw. auch einen Spekulationsverlust in Höhe von 20.603,61 € (Verkaufserlös von 312.493,00 € abzüglich Anschaffungskosten im Betrage von 333.096,61 €) aus, machte diesen jedoch nicht entsprechend geltend.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes legte die steuerliche Vertretung des Bw. mit Begleitschreiben vom 9. August 2004 den obgenannten Kaufvertrag vom 27. März 1997 sowie den die Liegenschaft "R-Straße 34" betreffenden Mietvertrag vom 27. November 1997 zwischen dem Bw. und der Fa. "SH KEG" vor und führte ua. noch aus, dass das Wohnrecht - wie im gegenständlichen Kaufvertrag vereinbart worden sei - von HF genutzt worden sei.

Mit Bescheiden vom 13. August 2004 nahm das Finanzamt Feldkirch die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1997 bis 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ für die Jahre 1997 bis 2003 entsprechende Einkommensteuerbescheide; dabei wurde die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 vorläufig festgesetzt. In der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 16. August 2004 führte es dazu aus, dass im Zuge von Erhebungen in der Bewertungsstelle des Finanzamtes Feldkirch festgestellt worden sei, dass auf den vermieteten Gebäudeteil, Gaststätte (81 m²), nur 57,45% der gesamten Nutzungsfläche (141 m²) entfielen. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der AfA sei bisher von den gesamten Anschaffungskosten des Gebäudes R-Straße 34, Gde L, ermittelt worden. Dies stelle eine neue Tatsache im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO dar; die Bescheide 1997 bis 2002 seien entsprechend zu berichtigen und der Bescheid 2003 entsprechend zu erlassen.

Im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 13. August 2004 wurde zudem ein Spekulationsgewinn in Höhe von 22.816,32 € [Verkaufserlös von 312.493,00 € abzüglich Anschaffungskosten im Betrage von 289.676,68 €; entgegen der Erklärung wurden dabei im Hinblick auf die Anschaffungskosten betreffend Wohnrecht (nur) die "tatsächlichen Zahlungen" im Betrage von 16.278,71 € angesetzt und blieb die oben bezifferte

Grunderwerbsteuer sowie die Grundbuch-Eintragungsgebühr unberücksichtigt] festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus, dass für Spekulationsgeschäfte gelte, dass sich bei Anschaffung eines Grundstückes gegen Leibrente oder Wohnrecht die Anschaffungskosten nicht aus dem Barwert der Rente, sondern aus den tatsächlichen Zahlungen ergäben. Sterbe der Verkäufer bevor die Zahlungen den Barwert erreichten, dann seien daher nur die tatsächlichen Zahlungen als Anschaffungskosten anzusetzen. Würden dagegen die Zahlungen den Rentenbarwert überschreiten, dann trete dieser an die Stelle der tatsächlichen Zahlungen, denn die über den Rentenbarwert hinausgehenden Zahlungen seien als Sonderausgaben abzugsfähig; würde man diese zu den Anschaffungskosten zählen, dann würden diese damit steuerlich doppelt berücksichtigt (Sonderausgaben und Kürzung des Spekulationsgewinnes). Daher seien als Anschaffungskosten die tatsächlichen Kosten, höchstens aber der Rentenbarwert, anzusetzen (Verweis auf Doralt³, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 198 zu § 30 EStG 1988). Es könnten daher nur die "tatsächlichen Zahlungen" für das Wohnrecht an HF berücksichtigt werden. Diese seien mit 16.278,71 € (4.000,00 S für 56 Monate) ermittelt worden.

Gegen diese Bescheide (Wiederaufnahme- als auch Sachbescheide) richtet sich die gegenständliche Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 6. September 2004 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw., die Wiederaufnahmebescheide 1997 bis 2002 aufzuheben, die Einkommensteuerbescheide für diese Jahre wieder entsprechend abzuändern und das Jahr 2003 erklärungsgemäß zu veranlagten bzw. in eventu die in der Begründung angeführten Punkte zu berücksichtigen, und brachte dazu Folgendes vor:

Der Bw. habe im Jahre 1997 das Gebäude "R-Straße 34" in L erworben. Als Kaufpreis seien 3,686.078,26 S (267.877,74 €) sofort und 6.330,00 S (460,02 €) monatlich als Leibrente an FF zu bezahlen und HF das Wohnungsrecht einzuräumen gewesen. Weitere Anschaffungskosten seien die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr gewesen. Als Anschaffungskosten sei für das Wohnungsrecht und die Leibrente jeweils der im Vertrag erwähnte kapitalisierte Wert angesetzt worden. Auf Grund des Alters sei dies im Fall der FF der einfache Jahreswert und im Fall des HF der 13fache Jahreswert gewesen. Dies sei auch jährlich gegenüber der Finanzbehörde in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung so dargestellt worden.

Der bestehende Mietvertrag sei ursprünglich übernommen bzw. im November 1997 ein neuer Mietvertrag abgeschlossen worden. Mietgegenstand sei jeweils das gesamte Gebäude, abzüglich der Wohnräume im 2. Obergeschoss und dem Büro im 1. Obergeschoss, der Stadel und die Freifläche als Gastgarten und Parkplatz gewesen. Eine Privatnutzung durch den Vermieter sei nie erfolgt.

Im November 2001 sei HF und im Mai 2002 sei FF verstorben. Im Jänner 2003 habe der Bw. die Liegenschaft um 312.493,00 € veräußert.

Das Finanzamt habe nun einerseits die Jahre 1997 bis 2002 wieder aufgenommen, um 42,55% der AfA-Bemessungsgrundlage auszuschneiden. Andererseits habe es anstatt des von Seiten des Bw. ermittelten - nicht steuerrelevanten - Spekulationsverlustes in Höhe von 20.603,61 € einen Spekulationsgewinn in Höhe von 22.816,32 € als sonstige Einkünfte angesetzt.

Einerseits sei die Wiederaufnahme der Jahre 1997 bis 2002 in dieser Form nicht zulässig, da der Behörde die Tatsache des Wohnrechtes bereits hinlänglich bekannt gewesen sei.

Andererseits seien, selbst wenn die Wiederaufnahme zulässig sei, die geänderten Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2002 rechtswidrig, da eine Abschreibung eines ausschließlich zur Einkunftserzielung verwendeten Gebäudes teilweise nicht zugelassen sei. Dasselbe gelte für den Einkommensteuerbescheid 2003. Zudem seien bei diesem die sonstigen Einkünfte nicht richtig ermittelt worden, da Teile der Anschaffungskosten nicht berücksichtigt worden seien.

1.) Wiederaufnahme:

Die Wiederaufnahme sei vom Finanzamt so begründet worden, dass das Finanzamt erst im Zuge von Erhebungen in der Bewertungsstelle erfahren habe, dass die Abschreibung vom gesamten Gebäude geltend gemacht worden sei und nur Teile auf die Gaststätte entfielen. Tatsächlich sei es so, dass jedes Jahr im Zuge der Einkommensteuererklärung eine Beilage miteingereicht worden sei, aus der die Ermittlung der Anschaffungskosten ersichtlich gewesen sei. Daraus sei auch ersichtlich gewesen, dass von den gesamten Anschaffungskosten des Gebäudes die Abschreibung geltend gemacht worden und dass ein Wohnrecht vorhanden gewesen sei. Die Tatsache, dass in dem Gebäude jemand gewohnt habe, sei somit für das Finanzamt keineswegs neu gewesen.

2.) AfA-Bemessungsgrundlage 1997 bis 2003:

Das Gebäude sei ausschließlich zur Einkunftserzielung verwendet worden. Der Bw. habe das Gebäude zu keinem Zeitpunkt privat verwendet. Eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage sei somit nicht zulässig. Der Wohnrechtsinhaber habe im 2. Obergeschoss, das nur über das Gasthaus zu erreichen gewesen sei, gewohnt. Dass eine Vermietung nicht möglich gewesen sei, belege die Tatsache, dass diese Räumlichkeiten nach dem Tod des Wohnrechtsinhabers nicht anderweitig benützt hätten werden können. Selbst wenn die Argumentation der Behörde richtig sei, müsse somit ab 2001 wieder die gesamte AfA-Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden.

Auch die Verhältnisermittlung sei nicht korrekt. Anhand der beiliegenden Pläne sei ersichtlich, dass das Erdgeschoß und das 1. Obergeschoß über 140 m² an Fläche aufwiesen, während die Wohnung auf Grund der versetzten Stockwerksführung ca. 80 m² habe. Wenn die Quadratmeterzahl entscheidend sei, müsse auch der mitvermietete Stadel (ca. 60 m²) berücksichtigt werden. Weiters seien diese Nutzflächen von der Benutzbarkeit her jedoch nicht vergleichbar. Dies spiegle sich auch in einem Mietvergleich wieder. Während für das

Gasthaus 36.000,00 S (2.616,22 €) Miete bezahlt worden sei, seien die Wohnräumlichkeiten 4.000,00 S (290,69 €) wert. Es dürften somit, wenn die Argumentation der Behörde dem Grunde nach richtig sei, nur 10% der AfA-Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden.

3.) Anschaffungskosten bei sonstigen Einkünften 2003:

Die Anschaffungskostendefinition des § 16 gelte für alle außerbetrieblichen Einkünfte. Wenn ein vermietetes Objekt veräußert werde, gebe es keinen Grund dafür, weshalb Anschaffungskosten, die in sechs Einkommensteuerbescheiden Niederschlag gefunden hätten, für die Ermittlung der Spekulationseinkünfte anders zu ermitteln seien. Genau diese Anschaffungskosten seien angesetzt worden.

Die Behörde sei von diesem Grundsatz abgegangen, indem sie bei der Leibrente den niedrigeren kapitalisierten Wert "akzeptiert" und beim Wohnrecht mit Verweis auf Doralt (Einkommensteuergesetz, Kommentar, Rz 198 zu § 30 EStG 1988) vom kapitalisierten Wert abweiche und auf die niedrigeren tatsächlichen Zahlungen abstelle. Leider sei im "Doralt" der steuerlichen Vertretung des Bw. (8. Auflage, Stand 1. Jänner 2004) die Rz 198 "frei".

Unabhängig davon verweise auch Doralt in Zusammenhang mit Verkäufen von gegen Rente angeschafften Wirtschaftsgütern auf die Einkommensteuerrichtlinien (Rz 7055 f). Dort sei eindeutig angeführt, dass jeweils die kapitalisierten Werte anzusetzen seien (also auch beim Wohnrecht). Bei den angeführten Beispielen habe es sich zudem jeweils um Fälle gehandelt, bei denen nach dem Verkauf noch zu leistende Leibrentenzahlungen über den kapitalisierten Wert hinaus abzugsfähig hätten sein sollen.

Wenn die Behörde dennoch im nachhinein von den Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung abweiche, dann müsse sie dies zumindest konsequent machen. Keinesfalls sei es zulässig, beim Wohnrecht auf die niedrigeren tatsächlichen Beträge zu gehen, bei der Leibrente die tatsächlichen Beträge zu ignorieren und beim kleinsten möglichen Wert zu bleiben (nämlich beim einfachen Jahreswert), obwohl der Bw. nachweislich für sechs Jahre gezahlt habe. Es gebe im Einkommensteuerrecht auch keine Bestimmung, die besage, dass etwas vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sei, nur weil es als Sonderausgabe abgezogen werde. Die Subsidiarität des Einkommensteuergesetzes sei eine Umgekehrte. Und selbst wenn die Argumentation der Behörde hinsichtlich der tatsächlichen Zahlungen richtig sei, ergäbe sich ein anderer Betrag als Anschaffungskosten. Nach Berechnung der steuerlichen Vertretung des Bw. ergäbe sich ein Spekulationsgewinn von nur 8.465,53 € (gemäß Begründung des Finanzamtes würden statt 45.347,85 € für das Wohnrecht nur 16.278,71 € angesetzt, ergebe somit Anschaffungskosten von 304.027,47 €; bei einem Erlös von 312.493,00 € verblieben 8.465,53 €; die Differenz entspreche der 1997 bezahlten Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr, die jedoch unzweifelhaft zu den Anschaffungskosten gehörten). Zudem müsse dann für diese Zwecke die Miete jährlich um

den Index angepasst werden (bei 2%, statt der angenommenen 16.278,71 € ca. 17.000,00 €).

Nach Ergehen der (teilweise stattgebenden) Berufungsvorentscheidungen betreffend Wiederaufnahme hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2002 und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2003 vom 28. April 2005 (vgl. zusätzliche Bescheidbegründung vom 25. April 2005, auf die an dieser Stelle verwiesen wird), wonach einerseits - ausgehend von einem auf die Vermietung entfallenden Gebäudeanteil von 63,63% (vermietete Nutzfläche: 140 m²; Nutzfläche der Wohnung: 80 m²) - die jährliche AfA entsprechend erhöht und andererseits der Spekulationsgewinn mit 24.744,24 € [Verkaufserlös von 312.493,00 € abzüglich Anschaffungskosten im Betrage von 287.748,76 €; entgegen der Erklärung blieb dabei im Hinblick auf die Anschaffungskosten (nur) das Wohnrecht unberücksichtigt] festgesetzt wurde, stellte der Bw. mit Schriftsatz vom 25. Mai 2005 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt. Im Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung des Bw. in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung ergänzend Folgendes aus:

Ad 1.) Wiederaufnahme:

Die Behörde begründe ihre Entscheidung damit, dass aus den amtlichen Unterlagen lediglich die Anschaffungskosten und der Umstand, dass ein Wohnrecht eingeräumt worden sei, ersichtlich gewesen seien. Ob dieses ausgeübt worden sei, von wem es ausgeübt worden sei und in welchem Umfang es ausgeübt worden sei, sei aus keiner Beilage ersichtlich gewesen. Hätte die Behörde im Erstbescheid davon ausgehen wollen, die AfA nur für die vermieteten Gebäudeteile zu gewähren, hätte sie dies - so das Argument in der Berufungsvorentscheidung - nicht ohne vorangegangenes Ermittlungsverfahren machen können.

Nach den weiteren Ausführungen der Behörde würden als Abschreibungsbasis offensichtlich die Kosten ohne Ansatz des Wohnrechtes gelten (siehe ausführlicher im nächsten Punkt). Dies hätte die Behörde bereits anhand der ersten Beilage des Jahres 1997 so vornehmen können.

Ad 2.) AfA-Bemessungsgrundlage 1997 bis 2003:

Auf das Berufungsvorbringen hinsichtlich der ausschließlichen Nutzung als Einkunftsquelle sei in der Berufungsvorentscheidung nicht eingegangen worden. Um nicht den Eindruck zu erwecken, dies sei in unserem Sinne, werde dieses Vorbringen im Folgenden nochmals kurz wiederholt:

Das Gebäude sei ausschließlich zur Einkunftserzielung verwendet worden. Der Bw. habe das Gebäude zu keinem Zeitpunkt privat verwendet. Eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage sei somit bereits dem Grunde nach nicht zulässig.

Sollte jedoch auch die zweite Instanz die Ansicht vertreten, dass ein privat genutzter Teil auszuschneiden sei, weil der Verkäufer sich ein Wohnrecht zurückbehalten habe, seien zur

getroffenen Aufteilung folgende Anmerkungen zu machen:

Die Aufteilung dürfe nur bis zum Todestag des Wohnrechtsinhabers gelten. Danach habe keine "private" Nutzung mehr stattgefunden.

Wieso der Stadel bei der Aufteilung nicht zu berücksichtigen sei, lasse sich aus der Berufungsvorentscheidung nicht entnehmen, immerhin sei er nicht Bestandteil des Grund und Bodens und sei vom Mieter verwendet worden. Vermutlich sei für den Stadel sogar ein höherer Abschreibungssatz ansetzbar gewesen.

Weshalb ein Vergleich der Mieten nicht möglich sein solle, werde nicht nachvollziehbar begründet, da als Mietwert für das Wohnrecht eine vergleichbare Miete angesetzt worden sei. Ob danach eine Kapitalisierung nach § 16 BewG einsetze, tue der Vergleichbarkeit der Monatsmieten keinen Abbruch.

Auf Grund der Ausführungen des Finanzamtes zum nächsten Punkt entstehe der Eindruck, dass die Aufteilung in den vermieteten Teil und den Wohnrechtsteil sowieso ganz anders zu ermitteln gewesen wäre. Nach Ansicht des Finanzamtes seien offensichtlich die Anschaffungskosten um das Wohnrecht zu vermindern und es bleibe genau der auf den vermieteten Teil entfallende Abschreibungsbetrag übrig.

Ad 3.) Anschaffungskosten bei sonstigen Einkünften 2003:

Zu den Anschaffungskosten gehörten auch geldwerte Vorteile (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 22 zu § 30 EStG 1988). Die für den vorigen Punkt von der Behörde begonnene Aufteilungsdiskussion stelle sich hier nicht, da nachweislich die gesamte Liegenschaft veräußert worden sei. Damit würden die in den Einkommensteuererklärungen angeführten Anschaffungskosten den richtigen Betrag darstellen.

Wenn die Behörde von den ursprünglichen Anschaffungskosten abweiche, dann sei dies nicht einseitig möglich. Nachgewiesenermaßen habe der Bw. wesentlich mehr als den kapitalisierten Leibrentenwert zu zahlen gehabt. Auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen sei, zumal das Finanzamt sich in der Berufungsvorentscheidung diesbezüglich nicht geäußert habe, der Vollständigkeit halber nochmals hingewiesen.

Im Ergebnis besteuere die Behörde einen Spekulationsgewinn, der nie erzielt worden sei. Tatsächlich habe der Bw. für die Liegenschaft mehr aufgewendet als er erhalten habe. Dieses vom Finanzamt erzielte Ergebnis sei dem Gesetzeszweck jedoch nicht zu entnehmen. Unabhängig von der laufenden Nutzung (und sogar unabhängig von einem allfälligen steuerlichen Vorteil; Hofstätter/Reichel, a.a.O., Tz 25 zu § 30 EStG 1988) sei bei der Spekulationsgewinnermittlung lediglich festzustellen, ob durch die Veräußerung etwas verdient worden sei (Verweis auf VwGH 3.11.1970, 555/19). Und genau das sei hier nicht der Fall.

In der am 13. Juni 2007 auf Antrag des Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung erläuterten die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens ihren Standpunkt. Soweit ihre Ausführungen ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, fanden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen. Im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 Abs. 4 BAO):

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme des Verfahrens hat den Zweck, ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren, dem besondere Mängel anhaften, aus den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Gründen aus der Welt zu schaffen und die Rechtskraft des Bescheides zu beseitigen.

"Tatsachen" im Sinne der obigen Gesetzesstelle sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Die nachteiligen Folgen einer früheren unzutreffenden Würdigung oder Wertung des offen gelegt gewesenen Sachverhaltes oder einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst - lassen sich bei unveränderter Tatsachenlage nicht nachträglich im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen.

Das "Hervorkommen" neuer Tatsachen und Beweismittel ist allein aus der Sicht des von der zuständigen Behörde geführten konkreten Verfahrens zu beurteilen, dh. die Beurteilung hat verfahrens-, perioden- und personenbezogen zu erfolgen. Es ist somit nicht maßgeblich, ob der Abgabenbehörde als Gesamtorganisation die relevanten Tatsachen oder Beweismittel bekannt gegeben wurden, sondern ob sie dem jeweiligen bescheiderlassenden Organ im jeweiligen Verfahren lt. Aktenlage bekannt waren, denn nur dann hat dieses die Möglichkeit, einen rechtsrichtigen Bescheid zu erlassen. Daher können zB Kenntnisse der Bewertungsstelle oder des Lohnsteuerprüfers für die Einkommensteuerveranlagung neu hervorkommen

(vgl. Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 14 zu § 303 BAO und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Für die amtswegige Wiederaufnahme ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind, dh. dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen bzw. Beweismittel im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 16 zu § 303 BAO). Dem Verschulden der Behörde kommt Bedeutung im Rahmen der Ermessensübung zu, somit im Bereich der Abwägung zwischen Zweckmäßigkeit und Billigkeit bzw. zwischen dem öffentlichen Anliegen an der Einbringung der Abgaben sowie den berechtigten Interessen der Partei.

Eine Wiederaufnahme kann nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher noch keine Kenntnis hatte. Es sind dann keine Tatsachen neu hervorgekommen, wenn der Abgabenbehörde in dem wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (zB VwGH 20.11.1996, 96/15/0015, 0016; VwGH 9.7.1997, 96/13/0185; VwGH 24.2.2004, 2000/14/0186; VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135; VwGH 6.7.2006, 2003/15/0016). Eine nachträglich anders geartete rechtliche Beurteilung oder Würdigung eines schon bekannt gewesenen Sachverhaltes allein rechtfertigt - wie bereits oben dargelegt - den behördlichen Eingriff in die Rechtskraft nicht (vgl. Ritz³, a.a.O., Tz 9 f zu § 303 BAO).

Entsprechend den obigen Ausführungen muss man unterscheiden, ob die Kenntnis einer Tatsache im Zeitpunkt der Bescheiderlassung der Behörde zuzurechnen ist, was die Verfügung der Wiederaufnahme ausschließen würde, oder, ob der Behörde eine Tatsache deshalb unbekannt geblieben ist, weil sie ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht nicht hinreichend nachgekommen ist. Letzteres ermöglicht trotz behördlichen Verschuldens prinzipiell eine Wiederaufnahme des Verfahrens.

Ob die Kenntnis einer Tatsache der Behörde im Zeitpunkt der Bescheiderlassung zuzurechnen ist, ist an Hand des Bescheidinhaltes unter besonderer Berücksichtigung der Bescheidbegründung und der dazugehörigen Steuerakten zu ermitteln. Es geht also nicht primär um den individuellen, subjektiven Wissensstand einer konkreten Person, sondern vielmehr um die Zurechnung einer solchen Kenntnis auf Grund der objektiven Umstände. Bloß zu vermutende Tatsachen stellen - gerade bei fehlenden Angaben des Abgabepflichtigen in der Steuererklärung - keine der Abgabenbehörde bekannte Tatsachen dar. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt erst

nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis hatte (vgl. dazu zB VwGH 5.4.1989, 88/13/0052; VwGH 23.11.1992, 92/15/0095).

Das Finanzamt stützte die strittige Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2002 auf folgende Überlegungen:

Im Zuge von Erhebungen in der Bewertungsstelle des Finanzamtes Feldkirch sei festgestellt worden, dass auf den vermieteten Gebäudeteil, Gaststätte (81 m²), nur 57,45% der gesamten Nutzungsfläche (141 m²) entfielen. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der AfA sei bisher von den gesamten Anschaffungskosten des Gebäudes R-Straße 34, Gde L, ermittelt worden.

Im Hinblick auf die Frage, ob dem Finanzamt Feldkirch (Veranlagungsreferat) der für die Ermittlung bzw. Anerkennung der AfA maßgebliche Sachverhalt schon bei Erlassen der jeweiligen Erstbescheide bekannt gewesen ist, ist Folgendes zu sagen:

Aus der Aktenlage [vgl. die Beilagen zu den Einkommensteuererklärung für die Jahre 1997 bis 2002 sowie dem obgenannten beim Finanzamt Feldkirch (Veranlagungsreferat) am 16. April 1998 eingelangten Mietvertrag vom 27. November 1997 zwischen dem Bw. und der Fa. "SH KEG"] geht - bezogen auf die in Rede stehenden Besteuerungsperioden 1997 bis 2002 - nach Ansicht des Berufungssenates hervor und war daher insofern der steuerlichen Vertretung des Bw. zuzustimmen, dass ersichtlich war, wie die Anschaffungskosten der gegenständlichen Liegenschaft ermittelt wurden, dass die AfA von den gesamten Anschaffungskosten des Gebäudes geltend gemacht wurde und ein Wohnrecht vorhanden gewesen ist, das vom Wohnungsberechtigten HF ausgeübt wurde.

Es ergaben sich jedoch keinerlei Hinweise dafür, welches Ausmaß die einzelnen unterschiedlich (vermietet und nicht vermietet) genutzten Gebäudeteile einnahmen. Diese Tatsachen gelangten dem Finanzamt (Veranlagungsreferat) erst im Zuge von Erhebungen in der Bewertungsstelle im Zuge der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2003 im Jahre 2004 zur Kenntnis (vgl. Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 10. August 1973). Es kann daher davon ausgegangen werden, dass dem Finanzamt diese in Rede stehenden steuerlich relevanten Tatsachen (siehe dazu die Ausführungen unter Punkt 2a) bei Erlassen der Erstbescheide nicht bekannt waren.

Nachdem - wie bereits oben dargelegt - für die Beurteilung des Hervorkommens von Tatsachen allein der Wissensstand des Finanzamtes über die Verhältnisse der betroffenen Besteuerungsperiode (verfahrens-, perioden- und personenbezogen) maßgebend ist und andererseits ein Verschulden der Behörde, die Tatsachen vor Bescheiderlassung nicht ausreichend ermittelt zu haben, einer amtswegigen Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO nicht hinderlich ist, ist daher zusammenfassend zu sagen, dass diese im

Zuge des Ermittlungsverfahrens in der Bewertungsstelle erlangte Kenntnis eindeutig einen Fall des Neuervorkommens von Tatsachen, welche zum Zeitpunkt der jeweiligen Bescheiderlassung bereits existent waren und zu anders lautenden Bescheiden geführt hätten, darstellt. Dem Finanzamt war somit in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu den in den wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können.

Nach Ansicht des Berufungssenates hat das Finanzamt bei der Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens auch das ihr eingeräumte Ermessen im Sinne des Gesetzes ausgeübt. Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Ziel der amtswegigen Wiederaufnahme ist ein insgesamt rechtmäßiges Ergebnis. Daher ist grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit gegenüber dem der Rechtsbeständigkeit der Vorzug einzuräumen. Im konkreten Fall hätte es dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in grober Weise widerstrebt, wäre keine Wiederaufnahme des Verfahrens verfügt worden. Im Hinblick auf die Verschuldensfrage war zu berücksichtigen, dass es auch am Bw. gelegen wäre, entsprechende konkrete Angaben zur Nutzung des gegenständlichen Gebäudes vorzunehmen. Die Ermessensmaßnahme liegt nach Ansicht des Berufungssenates innerhalb des gesetzlichen Ermessensspielraumes und rechtfertigt - gerade auch in Anbetracht der keineswegs bloß geringfügigen steuerlichen Folgen (dann, wenn sich die Frage, ob eine Wiederaufnahme zu verfügen ist, bei mehreren Verfahren stellt, sind im Übrigen die steuerlichen Auswirkungen nicht je Verfahren, sondern insgesamt zu berücksichtigen) - die Beseitigung der Rechtskraft.

Es war somit nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren 1997 bis 2002 wieder aufnahm und damit im Rahmen der Ermessensübung der Zweckmäßigkeit Vorrang gegenüber der Billigkeit einräumte. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2) Einkommensteuer:

a) AfA-Bemessungsgrundlage 1997 bis 2003:

Streit besteht diesbezüglich darüber, ob (wie der Bw. glaubt) die gesamten Anschaffungskosten für das Gebäude in Höhe von 2,941.909,26 S oder (wie das Finanzamt meint) nur anteilige (Gebäude-)Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage anzusetzen

sind; für den Fall des Ansatzes von anteiligen Anschaffungskosten stellt sich auch die Frage nach der richtigen Höhe dieser Kosten.

Zunächst wird festgestellt, dass nach Ansicht des Berufungssenates das gegenständliche Wohnrecht mit einem kapitalisierten Wert in Höhe von 624.000,00 S nicht Bestandteil der Anschaffungskosten und daher auch aus der AfA-Bemessungsgrundlage auszuschneiden ist; zur Begründung wird an dieser Stelle auf die nachfolgenden Ausführungen unter Punkt 2b "Anschaffungskosten bei sonstigen Einkünften 2003" verwiesen.

Zur Frage der Aufteilung der Anschaffungskosten ist Folgendes zu sagen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 alle Aufwendungen und Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind alle Aufwendungen und Ausgaben, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind, Werbungskosten.

Zu den Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählt ua. auch die Absetzung für Abnutzung (AfA).

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

Für die Bemessung der AfA gilt gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988, dass grundsätzlich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen sind, bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten § 6 Z 11 und 12 leg. cit. zu berücksichtigen und § 13 leg. cit. anzuwenden ist.

Gemäß § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Nach Abs. 2 leg. cit. ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als sechs Monate genutzt wird, sonst die Hälfte dieses Betrages.

Wird das Wirtschaftsgut entgeltlich erworben und zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind der AfA die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen (vgl. Doralt⁹, a.a.O., Tz 138 zu § 16 EStG 1988 und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Wird ein Mietgebäude nur zum Teil vermietet, zum anderen Teil für eigene (Wohn-)Zwecke genutzt oder - wie im gegenständlichen Fall - anteilig ein Wohnrecht eingeräumt, dann steht nur die anteilige AfA zu, zumal eben diese (anderen) Anteile nicht der Einkunftsquelle zuzuordnen bzw. diesbezügliche Ausgaben bzw. Aufwendungen nicht durch die

Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Auch ein in einem Mietgebäude nicht genutzter Raum ist damit nicht der Vermietungstätigkeit zuzurechnen. Nach Ansicht des Berufungssenates war daher im konkreten Fall - bezogen auf sämtliche Berufungsjahre - sehr wohl eine entsprechende Aufteilung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen.

Das Ausmaß der Gebäudenutzung für einen bestimmten Verwendungszweck (Aufteilungsschlüssel) ist grundsätzlich nach der Nutzfläche zu ermitteln. Nur dann, wenn diese Methode auf Grund besonderer objektiver Umstände des Einzelfalls (wie zB der Bauweise des Gebäudes oder der Art seiner Nutzung) keine befriedigenden, sachgerechten Ergebnisse bringt, kann auch ein anderer Aufteilungsmaßstab (zB die Kubatur, der Mietwert) herangezogen werden. Weicht die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander ab (zB Keller und Obergeschoß), dann muss die unterschiedliche Nutzbarkeit (Wertigkeit) auch bei der entsprechenden Zuordnung berücksichtigt werden. Ist zB der betrieblich genutzte Keller (etwa Lagerung von Betriebsvermögen) gleich groß wie der privat genutzte Gebäudeteil, wird eine Aufteilung von 50% zu 50% nicht zu vertreten sein. Nicht benutzbare Räume sind im Übrigen nicht in die Verhältnisrechnung einzubeziehen (vgl. dazu Doralt⁹, a.a.O., Tz 163 zu § 16 EStG 1988 sowie Doralt⁷, a.a.O., Rz 85 ff zu § 4 EStG 1988).

Im Hinblick auf das Vorbringen der steuerlichen Vertretung im Berufungsschriftsatz, dass eine Vermietung (der Wohnung) nicht möglich gewesen sei und dies die Tatsache belege, dass diese Räumlichkeiten nach dem Tod des Wohnrechtsinhabers nicht anderweitig benützt hätten werden können, ist zu entgegnen, dass die Wohnung im gegenständlichen Mietgebäude doch jahrelang vom Wohnungsrechtberechtigten HF genutzt wurde. Nach Ansicht des Berufungssenates hat sich das Finanzamt zu Recht über diese Ausführungen hinweggesetzt, zumal diese Behauptungen der Nichtvermietbarkeit bzw. Nichtnutzbarkeit der gegenständlichen Wohnung (ab 2001) in keiner Weise, wie etwa durch erfolglose Inseratschaltungen in Tageszeitungen, nachgewiesen worden sind und auch der Bw. bzw. seine steuerliche Vertretung keine auch nur annähernd überzeugende Erklärungen für diese Behauptungen abgegeben haben; zudem war auch der tatsächliche Zustand der Wohnung nachträglich nicht mehr feststellbar.

Zum Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Vorlageantrag, auch der Stadel sei bei der Aufteilung zu berücksichtigen, sei er doch nicht Bestandteil des Grund und Bodens und vom Mieter verwendet worden und hätte vermutlich für den Stadel sogar ein höherer Abschreibungssatz angesetzt werden müssen, ist zu sagen, dass einerseits nach der Verwaltungspraxis Abstellräume nicht in die Berechnung des Nutzungsverhältnisses einzubeziehen sind (vgl. Doralt⁷, a.a.O., Rz 85 zu § 4 EStG 1988) und andererseits hinsichtlich des gegenständlichen Gast- bzw. Wohnhauses und dem Stadel angesichts ihrer räumlichen

Trennung und ihrer baulich unterschiedlichen Gestaltung kein einheitliches Gebäude, sondern mehrere Gebäude vorliegen, damit der gegenständliche Stadel zu Recht nicht in die Verhältnisrechnung einzubeziehen ist. Auch geht aus der Aktenlage nicht hervor, dass von den gesamten Anschaffungskosten ein gesonderter Betrag auf den Stadel entfallen wäre.

Nach Ansicht des Berufungssenates war - entgegen der Auffassung des Finanzamtes - von einer Aufteilung nach der Nutzfläche abzugehen, wiewohl doch die Art der Nutzung der gegenständlichen Gebäudeteile (Gaststätte, Wohnung) bzw. deren Nutzbarkeit wesentlich voneinander ab; der Auffassung der steuerlichen Vertretung des Bw. im Berufungsschriftsatz folgend erachtet es der Senat im konkreten Fall für durchaus sachgerecht, einen anderen Aufteilungsmaßstab, nämlich jenen der Mietwerte, heranzuziehen, war die Höhe der erzielbaren Miete doch wohl auch ausschlaggebend für die getätigte Anschaffung. Ausgehend von einer im gegenständlichen Mietgebäude nunmehr unstrittig vermieteten Fläche (Gaststätte) von 140 m² und einer nicht der Vermietungstätigkeit zuzuordnenden Fläche (Wohnung) von 80 m², einem monatlichen Mietzins für die Gaststätte von 36.000,00 S (lt. Mietvertrag vom 27. November 1997) und einem solchen für die Wohnung von 4.000,00 S (nach Ansicht des Berufungssenates erscheint dieser monatliche Mietzins angesichts der glaubwürdigen Angaben des Bw. zur Wohnqualität der gegenständlichen Wohnung in der mündlichen Berufungsverhandlung und unter Zugrundelegung des vom 1. April 1997 bis 31. März 1998 für Vorarlberg gültigen Richtwertes für Wohnungsmieten nach dem Richtwertgesetz, BGBl. II 114/2002, im Betrage von 82,80 S pro m² durchaus angemessen) ergibt sich ein Aufteilungsverhältnis von 90% (Gaststätte) zu 10% (Wohnung).

Zum Einwand der steuerlichen Vertretung des Bw., dass man dann, wenn das Wohnrecht nicht als Bestandteil der Anschaffungskosten angesehen werde, nicht nochmals aus den "anderen" Anschaffungskosten, die man für den "Rest des Gebäudes" bezahlt habe, einen Prozentsatz (10%) ausscheiden könne, ist zu sagen, dass diese "anderen" Anschaffungskosten (Gesamtkaufpreis lt. Kaufvertrag, Leibrente, Grunderwerbsteuer, Grundbuch-Eintragungsgebühr) der Erlangung des Eigentums an der gesamten gegenständlichen Liegenschaft dienten, damit zweifellos auch ein Teil dieser Kosten auf die in Rede stehende Wohnung entfiel (vgl. dazu den Kaufvertrag vom 27. März 1997), woraus folgt, dass unabhängig vom gegenständlichen Wohnrecht von diesen "anderen" Anschaffungskosten ein 10%iger Anteil auszuscheiden ist.

Dem weiteren Vorbringen der steuerlichen Vertretung des Bw. im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung, dass bei einer Aufteilung der Anschaffungskosten im Verhältnis von 90:10 auch der Grundanteil (912 m²) um 10% zu vermindern sei, ist zu entgegnen, dass der

AfA - wie oben bereits dargelegt - nur das Gebäude unterliegt und folgedessen jedenfalls der gesamte Grund und Boden aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden ist.

Entsprechend den obigen Überlegungen errechnet sich nach Auffassung des Berufungssenates die AfA-Bemessungsgrundlage und die jährliche AfA (bei einem unstrittigen AfA-Satz von 1,5%) wie folgt:

Gesamtkaufpreis lt. Kaufvertrag:	3,686.078,26 S	267.877,75 €
Leibrente (kapitalisierter Wert):	75.960,00 S	5.520,23 €
Grunderwerbsteuer:	153.511,00 S	11.156,08 €
Grundbuch-Eintragungsgebühr:	43.960,00 S	3.194,70 €
Gesamte Anschaffungskosten:	3,959.509,26 S	287.748,76 €
abzüglich Grundanteil (912 m ²):	- 1,641.600,00 S	- 119.299,72 €
Anschaffungskosten (Gebäude):	2,317.909,26 S	168.449,04 €
Anschaffungskosten (vermieteter Gebäudeteil; 90%):	2,086.118,23 S	151.604,13 €
AfA (jährlich)	31.291,77 S	2.274,06 €

b) Anschaffungskosten bei sonstigen Einkünften 2003:

Streit besteht gegenständlich über die Höhe der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 EStG 1988.

§ 29 Z 2 EStG 1988 erfasst als sonstige Einkünfte die Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 30 und 31 EStG 1988.

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 stellen ua. Veräußerungsgeschäfte von den Vorschriften des bürgerlichen Rechts unterliegenden Grundstücken und Rechten, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt, Spekulationsgeschäfte dar.

§ 30 EStG 1988 erfasst die Realisierung stiller Reserven im Privatvermögen und setzt keine Spekulationsabsicht voraus. Der Umstand, dass Wirtschaftsgüter innerhalb der in § 30 EStG 1988 festgelegten Fristen veräußert werden, bewirkt eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung eines Spekulationsgeschäftes (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 1 f zu § 30 EStG 1988).

Nach § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die

Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs. 6 leg. cit. genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 6.000,00 S bzw. 440,00 € betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2 leg. cit.).

Im Einkommensteuergesetz ist der Begriff "Anschaffungskosten" nicht definiert; es wird der handelsrechtliche Begriff sowohl für den betrieblichen als auch für den außerbetrieblichen Bereich herangezogen.

Gemäß § 203 Abs. 2 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Die Anschaffungskosten des § 30 EStG 1988 verstehen sich als solche des § 6 EStG 1988 (Doralt/Kempf⁷, a.a.O., Tz 154 zu § 30 EStG 1988 bzw. Doralt/Mayr⁶, a.a.O., Tz 64 zu § 6 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 32 zu § 30 EStG 1988).

Unverständlich erscheint dem Berufungssenat in diesem Zusammenhang die Vorgehensweise des Finanzamtes, wonach es einerseits zwar anteilig aber doch von einer AfA-Bemessungsgrundlage ausgeht, bei der das Wohnrecht mit dem kapitalisierten Wert den anzusetzenden tatsächlichen Anschaffungskosten hinzugerechnet wird, andererseits aber dieses Wohnrecht bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften nicht zu den Anschaffungskosten zählt.

Im Hinblick auf die Frage, ob das mit 4.000,00 S bzw. 290,69 € pro Monat veranschlagte Wohnrecht mit einem kapitalisierten Wert von 624.000,00 S bzw. 45.347,85 € als Teil der Anschaffungskosten zu berücksichtigen ist oder nicht, ist Folgendes zu sagen:

Vorweg ist dazu festzuhalten, dass § 30 EStG 1988 an einen wirtschaftlichen Vorgang, nämlich einer in kurzer Zeit realisierten Vermögensvermehrung anknüpft und daher grundsätzlich der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§§ 21 bis 24 BAO) zugänglich ist (vgl. dazu auch Ritz³, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 6 f zu § 21 BAO). Grundgedanke des § 30 EStG 1988 ist die Erfassung der tatsächlichen Bereicherung.

Anschaffungskosten sind im Wesentlichen die Kosten, die für die Anschaffung des Wirtschaftsgutes unmittelbar notwendig waren bzw. durch die Anschaffung des

Wirtschaftsgutes veranlasst sind. Die Anschaffungskosten werden also grundsätzlich durch die Höhe der Gegenleistung bestimmt.

Der Berufungssenat schließt sich im Hinblick auf das strittige Wohnrecht - gerade auch im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung - den auf eine Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 14. Juni 1999 (vgl. zB RdW 1999, S 561) gestützten Ausführungen des Finanzamtes in der zusätzlichen Bescheidbegründung zu den gegenständlichen Berufungsvorentscheidungen vom 28. April 2005 an. Danach kommt dem lebenslänglichen Wohnrecht bei der Ermittlung der Anschaffungskosten keine Bedeutung zu, weil *wirtschaftlich betrachtet* die Einräumung des Wohnrechtes keine Gegenleistung für die Eigentumsübertragung darstellt. Der Verkäufer behält nämlich mit dem Wohnrecht eine Nutzungsmöglichkeit zurück, die ihm zuvor auf Grund seines Eigentumsrechtes zugestanden ist. Der Erwerber erhält von Anfang an ein durch den Wert des Wohnrechtes belastetes Eigentum. Das Wohnrecht ist sohin aus der Sicht der Einkommensteuer weder Entgelt für die Überlassung des Eigentums noch überhaupt eine Leistung des Käufers. Der Wert des Wohnrechtes zählt beim Verkäufer nicht zum Veräußerungserlös und beim Käufer nicht zu den Anschaffungskosten; die Anschaffungskosten des Erwerbers bleiben vom Wohnrecht auch dann unberührt, wenn der Nutzungsberechtigte vorzeitig stirbt (vgl. dazu Doralt/Kempf⁷, a.a.O., Tz 162/1 zu § 30 EStG 1988; UFS 3.5.2007, RV/0520-S/02; VwGH 18.10.2005, 2001/14/0079).

Der Berufungssenat ist sich durchaus bewusst, dass - zivilrechtlich gesehen - dem Begriff der Dienstbarkeit das Recht an einer fremden Sache wesentlich ist, da niemand Rechte gegen sich selbst begründen und haben kann. Die obige Sichtweise entspricht jedoch allein der hier notwendigen bzw. maßgeblichen Beurteilung nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt.

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen ist daher das gegenständliche Wohnrecht weder in die AfA-Bemessungsgrundlage einzubeziehen (vgl. dazu oben unter Punkt 2a) noch bei Ermittlung der vom Bw. erzielten Spekulationseinkünfte zu berücksichtigen.

Zur monatlichen Leibrente an FF in Höhe von 6.330,00 S bzw. 460,02 € mit einem kapitalisierten Wert in Höhe von 75.960,00 S bzw. 5.520,23 € ist im Zusammenhang mit der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 EStG 1988 Folgendes zu sagen:

Gegenstand der Ermittlung von Spekulationseinkünften ist die Erfassung der aus einem privaten Veräußerungsgeschäft erzielten Bereicherung, deren Anwendungsbereich und Umfang gesetzlich determiniert ist. Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes soll lediglich festgestellt werden, ob der Steuerpflichtige bei Gegenüberstellung des Erlöses und dessen, was er für Anschaffung und Herstellung aufgewendet hat, etwas "verdient" hat

(vgl. VwGH 3.11.1970, 555/69). Grundgedanke des § 30 EStG 1988 ist damit, wie bereits oben dargelegt, die Erfassung der tatsächlichen Bereicherung.

Nachdem für Spekulationsgeschäfte grundsätzlich das Zu- und Abflussprinzip gilt, dementsprechend für die Realisierung eines Spekulationsgewinnes die tatsächlichen Zahlungen maßgeblich sind, im konkreten Fall im Berufungsjahr 2003 (Veranlagungsjahr der Veräußerung) die Höhe der gesamten Rentenverpflichtungen bzw. -leistungen bereits bekannt war (FF ist im Mai 2002 verstorben und ist damit gegenständlich das Charakteristikum einer Rentenvereinbarung, nämlich das Vorliegen einer aleatorischen Komponente, weggefallen), gelangte der Berufungssenat dem obgenannten Grundgedanken des § 30 EStG 1988 entsprechend (Erfassung der tatsächlichen Bereicherung) zum Ergebnis, dass im Hinblick auf die in Rede stehende Leibrente zum Zwecke der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationsgeschäften gemäß § 30 EStG 1988 gegenständlich nicht nur der Kapitalwert der Rentenverpflichtung (5.520,23 €), sondern auch die über den Rentenbarwert hinaus geleisteten tatsächlichen Zahlungen (22.080,92 €) als den Anschaffungskosten gleichzuhaltende Kosten in Ansatz zu bringen sind (gesamt somit 27.601,15 €; ds. 60 Monate x 460,02 €).

Dem Argument der "doppelten" Berücksichtigung dieser Kosten als Sonderausgaben einerseits und im Wege der AfA andererseits ist entgegen zu halten, dass die Zahlungen bei der Empfängerin zu steuerpflichtigen Einkünften führten.

Die Spekulationseinkünfte bzw. die sonstigen Einkünfte für das Jahr 2003 sind nach Ansicht des Berufungssenates somit folgendermaßen zu ermitteln:

Veräußerungserlös:	312.493,00 €
Kaufpreis lt. Kaufvertrag:	- 267.877,75 €
Leibrente (tatsächlich geleistete Zahlungen):	- 27.601,15 €
Grunderwerbsteuer:	- 11.156,08 €
Grundbuch-Eintragungsgebühr:	- 3.194,70 €
Spekulationsgewinn:	2.663,32 €

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2003 war daher teilweise statt zu gegeben.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 26. Juni 2007