



GZ. RV/3799-W/02,
GZ. RV/1996-W/06 und
GZ. RV/1657-W/07

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Michael Tomitzi, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Der Berufungen hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 1998 wird stattgegeben.

Den Berufungen hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 1999 und Einkommensteuerbescheid 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung 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 oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist seit 4. November 1998 Eigentümerin eines Mietobjektes in Wien, das sie im Erbgang von ihrem Vater erworben hat. Strittig ist die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit b EStG 1988 (fiktive Anschaffungskosten).

Hinsichtlich des Berufungsjahres 2000 ist weiters das Ausscheiden eines Privatanteiles strittig.

In der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998** brachte die Bw. in einer Beilage fiktive Anschaffungskosten in Höhe von S 19.500.000,- in Ansatz, schied für Grund und Boden 30% der Anschaffungskosten aus und machte von den verbleibenden Anschaffungskosten von S 13.650.000,- AfA in Höhe von 1,5% geltend.

Mit Schreiben vom 23.12.1999 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass, da die Liegenschaft bereits 1913 erbaut worden sei, von einem Verhältnis von 6/9 Bodenwert und 3/9 Gebäudewert auszugehen und daher der AfA-Berechnung ein Betrag von S 6.500.000,- zugrunde zu legen sei. Außerdem wurde die Bw. ersucht bekannt zu geben, ob, da sie auch als Mieterin in dem gegenständlichen Haus aufscheine, bereits ein Privatanteil ausgeschieden worden sei. In Beantwortung dieses Ersuchschreibens gab die Bw. bekannt, die von ihrer Mutter genutzte Wohnung sei als Privatanteil ausgeschieden worden und führte aus, dass hinsichtlich der Aufteilung der fiktiven Anschaffungskosten ein Gutachten vorgelegt würde. In diesem Gutachten wurde der Gebäudezeitwert mit S 13.550.000,- ermittelt.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 1998 wurde als AfA-Bemessungsgrundlage ein Betrag von S 8.689.200,- ermittelt und in der Begründung ausgeführt, laut ständiger Rechtsprechung sei die Sachwertermittlung allein ungeeignet, weil in dieser eine Ableitung aus den Neuherstellungskosten erfolge und daher mit dieser Methode die fiktiven Neuherstellungskosten und nicht die Anschaffungskosten ermittelt würden. Außerdem würden bei Ansatz der geltend gemachten AfA jährliche Verluste aus der Vermietung resultieren, wodurch die Einkunftsquelleneigenschaft in Frage zu stellen sei.

In Anlehnung an die vorgelegte Sachwertermittlung und im Hinblick auf das Alter des Gebäudes, die Lage an der Verbindungsbahn sowie die eingeschränkte Ertragsmöglichkeit seien der Gebäudewert mit S 8.689.000,- und die jährliche AfA (1,5%) mit S 130.335,- ermittelt worden.

Außerdem wurde der Privatanteil mit 14,59% errechnet und in Abzug gebracht.

In der dagegen erhobenen Berufung rügte die Bw. die Berechnung der AfA und führte aus,

ein AfA-Satz von 1,5% entspreche einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren. Da das Gebäude jedoch bereits im Jahre 1913 errichtet worden sei, müsse die Restnutzungsdauer als zu hoch eingestuft werden. Aufgrund des Kommentares zu § 16 EStG sei bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet worden seien, ein AfA-Satz von 2% anzusetzen. Es sei daher eine jährliche AfA von S 173.780,- zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung (BVE) wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, gem. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 könnten bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienten, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ein höherer AfA-Satz setze auch dann den Nachweis der Nutzungsdauer voraus, wenn das Gebäude vor 1915 errichtet worden sei. Die angeführte Kommentarmeinung, wonach bei vor 1915 errichteten Gebäuden generell 2% AfA anerkannt würden, finde im EStG 1988 keine Rechtsgrundlage.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat die Bw. die Ansicht, die in der BVE vertretene Auffassung entspreche bei so alten Gebäuden sicher nicht der Realität, sie habe daher ein Nutzungsdauergutachten bei einem Ziviltechniker in Auftrag gegeben, das zum Ergebnis gelange, dass die Restnutzungsdauer des Gebäudes zwischen 45 und 50 Jahren liege, weshalb ein AfA-Satz von 2% anzusetzen sei.

In weiterer Folge wurde die Bw. darauf hingewiesen, dass im Sinne der Judikatur des VwGH (Erk. v. 20.7.1999, 98/13/0109,0158) bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von Liegenschaften dem Ertragswert entscheidende Bedeutung zukomme, weshalb beabsichtigt sei, der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eine Ertragswertermittlung zugrunde zu legen.

Daraufhin legte die Bw. ein weiteres Gutachten vor und gelangte zu einer AfA-Bemessungsgrundlage von S 13,450.000,-. Die jährliche AfA ermittelte sie mit 2% (S 269.000,-).

Die **Veranlagung des Jahres 1999** erfolgte in Anlehnung an die Veranlagung des Jahres 1998 unter Zugrundelegung eines AfA-Satzes von 1,5%. Die dagegen gerichtete Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Das Finanzamt wies bei der **Veranlagung des Jahres 2000** hinsichtlich AfA auf die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLD) vom 14.2.2002 hin, und setzte eine AfA betreffend das Zinshaus in Höhe von ATS 128.943,50 an. Weiters wurde hinsichtlich der eigengenutzten Wohnung ein Privatanteil von 14,59 % ausgeschieden.

Die Bw. stellte an das Finanzamt den Antrag, hinsichtlich des Privatanteils im allgemeinen und speziell betreffend Privatanteil von den Steuerberatungskosten, eine Bescheidbegründung mitzuteilen.

Ergänzend führte das Finanzamt dazu aus, dass die private Nutzung der Liegenschaft und die daraus entstehenden Kosten unter § 20 EStG 1988 zu subsumieren seien, wonach sämtliche Aufwendungen der privaten Lebensführung bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürften.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 erhob die Bw. Berufung.

Die Berufung richtet sich gegen die AfA-Änderungen und gegen den Ansatz eines Privatanteiles im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die Bw. wies hinsichtlich der Begründung im Bereich der AfA-Änderungen auf die Begründungen in den Berufungen gegen die Bescheide 1997, 1998 und 1999 (gemeint wohl 1998 und 1999) sowie auf die eingebrachte Verwaltungsgerichtshofbeschwerde gegen die Berufungsentscheidungen der Jahre 1997 und 1998 (gemeint wohl 1998 und 1999) hin.

Hinsichtlich des Ansatzes eines Privatanteiles in Höhe von 14,5% führte die Bw. aus, dass die gegenständliche Liegenschaft im Jahre 1997 von ihrem Vater unter der Auflage geerbt worden sei, dass ihre Mutter das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht in ihrer in dem Haus gelegenen Wohnung behalte. Diese Verpflichtung sei testamentarisch festgehalten und beruhe nicht auf einer freiwilligen Verfügung von der Bw. Aus diesem Grund stelle die unentgeltliche Nutzung der Wohnung durch ihre Mutter keine Privatnutzung dar, sondern eine Belastung der ererbten Liegenschaft mangels Vermietbarkeit der gegenständlichen Wohnung bis zum Ableben von ihrer Mutter. Aus diesem Grund sei auch kein Ausscheiden eines Privatanteiles vorzunehmen. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass die Bw. in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 diesen Umstand als Erwerbsnebenkosten bezeichnete.

Unabhängig von der rechtlichen Beurteilung über einen Privatanteil sei es jedoch unzulässig, auch von den Aufwendungen für Steuerberatungskosten einen Privatanteil auszuscheiden, da die Steuerberatungskosten in jedem Fall zur Gänze nur den betrieblichen Teil betreffen würden.

In der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde betreffend die Berufungsentscheidung der damaligen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (FLD), Referentin Mag. M-H, führte die Bw. Folgendes aus:

Der Bw. sei durch Missachtung des Gebots des Parteienghört das Vorbringen verwehrt

gewesen, dass für die Wohnung Top 2 ein höherer Mietzins deshalb in Ansatz zu bringen sei, weil die Mieterin im Jahr des Eigentumserwerbs durch die Bw. (1998) bereits 60 Jahre alt gewesen sei, und die Restnutzungsdauer des Gebäudes 50 Jahre betrage (der die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Übrigen auch gefolgt sei). Ausgehend von einer durchschnittlichen Lebenserwartung von etwa 82 Jahren sei daher evident, dass während der überwiegenden Zeit der Restnutzungsdauer ein erhöhter Mietzins erzielt werden könne, weil "rein statistisch betrachtet" für die Höhervermietung noch ein Zeitraum von 28 Jahren verbleibe (allenfalls hätte auf Grund des Lebensalters und der Lebenserwartung der Mieterin ein Abschlag vorgenommen werden können). Weiters sei ihr verwehrt gewesen, vorzutragen, dass nach dem im vorgelegten Gutachten ermittelten jährlichen Mietzinsertrag (888.000 S) der für das Mietausfallsrisiko und für laufende Instandhaltung in Abzug gebrachte Betrag von 138.000 S nur 15,54 % dieses Mietzinsertrages und nicht 20,84 % ausmache und somit auch bei der Berechnung des nachhaltigen Mietzinsertrages durch die belangte Behörde nur ein solcher Abschlag in Höhe von etwa 15,54 % hätte vorgenommen werden dürfen. Im Beschwerdefall lägen zudem besondere Umstände in Bezug auf das Mietausfallsrisiko und den Anfall von Erhaltungskosten vor. Auch zur Abweichung beim Ansatz des Kapitalisierungszinssatzes zu Ungunsten der Bw. in Höhe von 3,5 % (an Stelle von 3 %) hätte die Bw. geltend machen können, dass der Kapitalisierungszinssatz auch nach der von der belangten Behörde zitierten Literatur zwischen 2,5 und 4 % schwanke. Entsprechend der Wertsicherung über einen Zeitraum von 50 Jahren würden die nach den Erfahrungen des Jahres 1998 geschätzten Mietzinse um mindestens 30 bis 40 % steigen, und es sei wegen der günstigen Lage und baulichen Gestaltung des Mietobjektes für den Betrachtungszeitraum von 50 Jahren mit einer überproportionalen Steigerung des Nachfrage- und Marktwertes der Wohnungen zu rechnen. Weiters sei die belangte Behörde auf im Gutachten vom 30. Oktober 2000 zusätzlich angestellte "Plausibilitätsbetrachtungen" zur Wertermittlung nicht eingegangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Berufungspunkt AfA hinsichtlich der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000:

Der VwGH führte im Erkenntnis 31.5.2006, 2002/13/0073 Folgendes aus: In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes legte die Bw. mit Schreiben vom 2. November 2000 ein Gutachten über den "nachhaltig erzielbaren Ertragswert" vom 30. Oktober 2000 vor. Darin errechnete sich, ausgehend von einer zukünftigen Mietzinzbildung, "vor allem betrachtet auf einen Zeitraum von 50 Jahren Restnutzungsdauer", zum Erwerbstichtag ein Verkehrswert von 19,300.000 S, in dem ein Anteil für Grund und Boden von 5,850.000 S enthalten war. Die

damalige Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit der damaligen Referentin Mag. M-H folgte im Bescheid hinsichtlich der Jahre 1998 und 1999 dieser Bewertung nicht, aus der sich eine AfA-Bemessungsgrundlage (Gebäudewert) von 13,450.000 S ergab, und setzte als Bemessungsgrundlage für die AfA einen Betrag von 6,447.174 S (Ertragswert insgesamt 12,297.173,65 abzüglich Grundanteil von 5,850.000 S) fest. Dem von der Bw. vorgelegten Sachverständigengutachten könne nicht vollinhaltlich gefolgt werden. Bei der streitgegenständlichen Liegenschaft handle es sich um ein bebautes Grundstück, auf dem das Gebäude im Jahr 1913 errichtet worden sei. Im Keller sei ein Lokal gelegen, das aber - wie das Gutachten bestätige - infolge Feuchtigkeit nicht vermietbar sei. Die damalige FLD gehe hinsichtlich dieses Teiles davon aus, dass eine Vermietung in absehbarer Zeit nicht wahrscheinlich sei, weshalb eine Berücksichtigung bei der Ermittlung der erzielbaren Mietzinse nicht erfolgen könne. Zur Wohnung Top 2, die von einer im Jahr 1938 geborenen Frau bewohnt werde, sei der Gutachter von einer Neuvermietung in absehbarer Zeit ausgegangen. Im Hinblick auf die durchschnittliche Lebenserwartung von Frauen könne sich die FLD der Meinung des Gutachters nicht anschließen. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass die Wohnung in absehbarer Zeit nicht zu einem höheren Mietzins vermietet werden könne. Für die Wohnungen Top 3, Top 4, Top 5 und Top 6 folge die damalige FLD, Referentin Mag. M-H, dem Gutachten dahingehend, dass diese Wohnungen als in absehbarer Zeit neu vermietbar angesehen werden könnten. Bei den Wohnungen Top 7 und Top 8 sei allerdings eine Neuvermietung in absehbarer Zeit nicht anzunehmen, weil Top 7 von einer Familie mit vier Kindern (einem 55-jährigen Ehepaar) und Top 8 von einer im Jahr 1958 geborenen Frau bewohnt werde. Unter Berücksichtigung der nach Ansicht der damaligen FLD in Zukunft erzielbaren Mieten errechnete die belangte Behörde in Anlehnung an die Zinsliste für September 2000 einen Jahresnettomietzins von 662.176,20 S. Davon sei nach der in der Literatur vertretenen Meinung (Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden - unbekannte Größen?, ÖStZ 1998, 572) ein Betrag zwischen 20 % und 30 % des Jahresrohertrages für das Mietausfallsrisiko und für laufende Instandhaltung abzuziehen. Der im Gutachten angesetzte Betrag von 138.000 S entspreche einem Prozentsatz von 20,84 und könne daher unverändert übernommen werden. Auf den sich damit ergebenden Betrag von 524.176,20 S sei der von der Restnutzungsdauer von 50 Jahren und dem Kapitalisierungszinssatz abhängige Vervielfältiger anzuwenden. Im Sachverständigengutachten werde ein Kapitalisierungszinssatz von 3 % angesetzt, ohne dass dieser näher begründet werde. Dem könne sich die belangte Behörde nicht anschließen. Ihrer Ansicht nach sei als Basis für die Berechnung des Kapitalisierungszinssatzes die Vergleichs-

veranlagung in festverzinslichen Wertpapieren heranzuziehen. Dabei könne die Sekundärmarktrendite als Anhaltspunkt für die aus Anleihen fließenden Zinsen dienen (Hinweis auf Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 2. Auflage, S. 81). Diese Sekundärmarktrendite habe im Jahr 1998 4,29 % betragen. Da in diesem Zinssatz eine Komponente enthalten sei, welche die künftig zu erwartende Geldentwertung berücksichtige, sei dafür ein Abschlag vorzunehmen. Die damalige FLD erachte einen Abschlag von ungefähr einem halben Prozentpunkt als angemessen und gelange daher zu einem Kapitalisierungszinssatz von 3,5 %. Bei 50 Jahren Restnutzungsdauer und einem Kapitalisierungszinssatz von 3,5 % ergebe sich ein Vervielfältiger von 23,46. Der Ertragswert des Gebäudes betrage daher - ausgehend von einem "Jahresreinertrag" von 524.176,20 S - 12.297.173,65 S. Nach Abzug des Anteils für Grund und Boden in Höhe von 5.850.000 S verbleibe als AfA-Bemessungsgrundlage ein Betrag von 6.447.174 S. Die Jahres-AfA betrage somit 128.943,50 S (AfA-Satz 2 %).

Über die gegen den Bescheid der damaligen FLD erhobene Beschwerde hat der **Verwaltungsgerichtshof** nach Vorlage der Verwaltungsakten durch die FLD im Wesentlichen erwogen: Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind bei unentgeltlich erworbenen Gebäuden auf Antrag die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung anzusetzen. Ist die Feststellung des abgabenrechtlich erheblichen Sachverhaltes durch einen Akt der Schätzung vorzunehmen, was bei der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten regelmäßig der Fall ist, dann obliegt den Abgabenbehörden die Beachtung der Grundsätze, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat.

Hiezu zählt die Verpflichtung der Behörde zur Wahl jener (gegebenenfalls auch mit anderen Methoden kombinierten) Schätzungsmethode, die im konkreten Einzelfall das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit am besten erreichen kann, die Verpflichtung zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteiengehörs und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse (vgl. VwGH 10. August 2005, 2002/13/0132, mwN). Die Beschwerde rüge vor allem die Verletzung des Grundsatzes des Parteiengehörs durch die belangte Behörde, weil sie von dem im Gutachten vom 30. Oktober 2000 angegebenen Werten abgewichen sei. Der Bw. sei dadurch das Vorbringen verwehrt gewesen, dass für die Wohnung Top 2 ein höherer Mietzins deshalb in Ansatz zu bringen sei, weil die Mieterin im Jahr des Eigentumserwerbs durch die Bw. (1998) bereits 60 Jahre alt gewesen sei, und die Restnutzungsdauer des Gebäudes 50 Jahre betrage (der die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im Übrigen auch gefolgt sei). Aus-

gehend von einer durchschnittlichen Lebenserwartung von etwa 82 Jahren sei daher evident, dass während der überwiegenden Zeit der Restnutzungsdauer ein erhöhter Mietzins erzielt werden könne, weil "rein statistisch betrachtet" für die Höhervermietung noch ein Zeitraum von 28 Jahren verbleibe (allenfalls hätte auf Grund des Lebensalters und der Lebenserwartung der Mieterin ein Abschlag vorgenommen werden können). Weiters sei der Bw. verwehrt gewesen, vorzutragen, dass nach dem im vorgelegten Gutachten ermittelten jährlichen Mietzinsertrag (888.000 S) der für das Mietausfallsrisiko und für laufende Instandhaltung in Abzug gebrachte Betrag von 138.000 S nur 15,54 % dieses Mietzinsertrages und nicht 20,84 % ausmache, und somit auch bei der Berechnung des nachhaltigen Mietzinsertrages durch die belangte Behörde nur ein solcher Abschlag in Höhe von etwa 15,54 % hätte vorgenommen werden dürfen. Es lägen zudem besondere Umstände in Bezug auf das Mietausfallsrisiko und den Anfall von Erhaltungskosten vor.

Auch zur Abweichung beim Ansatz des Kapitalisierungszinssatzes zu Ungunsten der Bw. in Höhe von 3, 5 % (an Stelle von 3 %) hätte die Bw. geltend machen können, dass der Kapitalisierungszinssatz auch nach der von der belangten Behörde zitierten Literatur zwischen 2,5 und 4 % schwanke. Entsprechend der Wertsicherung über einen Zeitraum von 50 Jahren würden die nach den Erfahrungen des Jahres 1998 geschätzten Mietzinse um mindestens 30 bis 40 % steigen, und es sei wegen der günstigen Lage und baulichen Gestaltung des Mietobjektes für den Betrachtungszeitraum von 50 Jahren mit einer überproportionalen Steigerung des Nachfrage- und Marktwertes der Wohnungen zu rechnen. Weiters sei die belangte Behörde auf im Gutachten vom 30. Oktober 2000 zusätzlich angestellte "Plausibilitätsbetrachtungen" zur Wertermittlung nicht eingegangen.

Vom UFS wird dazu Folgendes ausgeführt:

Diesem Vorbringen kann laut Ansicht des UFS von vornherein die Relevanz nicht abgesprochen werden. Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass der Partei die Möglichkeit eingeräumt werden muss, behördlichen Annahmen auf Tatsachenebene entgegenzutreten. Um solche handelte es sich aber in Bezug auf die Grundlagen für die Ausmessung etwa eines Abschlages für das Mietausfallsrisiko oder die Erhaltungskosten (das diesbezügliche Beschwerdevorbringen kann wegen des unterbliebenen Parteiengehörs in der Gegenschrift auch nicht mit Erfolg als "unbeachtliche Neuerung" abgetan werden), des Kapitalisierungszinssatzes oder auch der Berücksichtigung eines "absehbaren" Zeitraumes zur Erfassung künftiger Mieterträge.

In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass für Zwecke der rechnerischen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten (und damit auch zur Bestimmung des Zeitraumes des zu erwartenden zukünftigen Ertrages) grundsätzlich von der Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen sein wird (vgl. nochmals das VwGH- Erkenntnis vom 10. August 2005, a.a.O.). Die Restnutzungsdauer des Gebäudes beträgt, schlüssig dargelegt durch die vorgelegten Gutachten (durch das Gutachten des Zivilingenieurs iVm dem Gutachten von Dr. H), 50 Jahre. Wie in dem vorgelegten Gutachten von Dr. H unter Punkt 2 ausgeführt wird, ist für die Ertragswertfeststellung auch eine Abwägung der zukünftigen Ertragschancen vorzunehmen. Der Gutachter weist etwa betreffend einzelner genau angeführter Wohnungen auf Befristungen in den Mietverträgen und Wertsicherungsklauseln in den Mietverträgen hin. Weiters schlüsselt der Gutachter für jede einzelne der insgesamt 8 Wohnungen schlüssig auf, welche nachhaltig erzielbaren Mietzinse erzielt werden können. Es ergibt sich ein Jahresmiet-ertrag für alle Wohnungen in Höhe von ATS 888.000 p.a., wobei dieser vom Gutachter auf ATS 750.000,00 reduziert wurde. Der Abschlag von ATS 138.000,00 p.a. wurde vom Gut-achter einerseits für Adaptierungsarbeiten und andererseits für die Berücksichtigung des Umstandes, dass derzeit noch wesentlich geringere Mieteinnahmen gegeben seien, angesetzt. Der Abschlag von den ursprünglich errechneten ATS 888.000,00 an Jahreseinnahmen um 15,54 % ist laut Ansicht des UFS plausibel und schlüssig.

Der Vollständigkeit halber wird hinsichtlich der vom Finanzamt im Zuge eines Vorhalts ange-führten allfällig Notwendigkeit zur Überprüfung, ob eventuell der Liebhabereitatzbestand vor-liege, vom UFS Folgendes ausgeführt:

Grundsätzlich fällt eine derartige Tätigkeit wie im berufsgegenständlichen Fall unter die Betätigungen mit Einkunftsquellenannahme. Bei der Planung sind objektive Maßstäbe, d.h. realistische Annahmen, anzulegen.

Angemessenheit der Zeitrelation ist anzunehmen, wenn sich innerhalb des absehbaren Zeit-raums voraussichtlich ein Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) ergeben wird, oder sich ledig-lich deshalb nicht ergibt, weil von Sonderabschreibungen (§ 8 Abs. 2 EStG 1988, § 28 Abs. 3 EStG 1988, Sofortabschreibungen nach § 13 EStG 1988) Gebrauch gemacht wird, oder der Steuerpflichtige wegen gesetzlicher Einnahmenbeschränkungen (wirtschaftliche Zwangsmaß-nahmen des Gesetzgebers) nur ein begrenztes Bestandsentgelt, das allerdings dem Markt entsprechend voll auszuschöpfen ist, verlangen kann. Dies ist vor allem bei den sogenannten Kategoriemietzinsen und den Richtwertmietzinsen der Fall. Bei angemessenen Mietzinsen nach § 16 Abs. 1 Mietrechtsgesetz (MRG) liegt eine gesetzliche Einnahmenbeschränkung dann vor,

wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Rahmenbedingungen voll ausgeschöpft wurden (Heiss, Liebhaberei, Kurzkommentar, S. 65).

Im Jahr 2000 ergibt sich laut Berufungsentscheidung des UFS ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von ATS 21.824,09. Im Jahr 2003 ergibt sich hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bereits laut Erklärung in Höhe von € 829,12. Darüber hinaus ist der Privatanteil in Höhe von 14,59% (falls die Umstände unverändert sind) von den Ausgaben auszuscheiden, was zusätzlich den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben erhöht. Aus der Aktenlage geht beispielsweise für das Jahr 2004 hervor, dass hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Zehntelabsetzungen gem. § 28 Abs.2 EStG 1988 in Höhe von € 2.940,10 (bei einem Verlust in Höhe von € 1.192,40) enthalten sind. Würde man diesen Zehntelabsetzungsbetrag auf eine effektive rechnerische Normal-AfA umrechnen, und somit das Jahresvermietungsergebnis um die Zehntelabsetzung bereinigen, würde dies im Jahr 2004 einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Darüber hinaus ist der Privatanteil in Höhe von 14,59% (falls die Umstände unverändert sind) von den Ausgaben auszuscheiden, was zusätzlich den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erhöht.

Bei der entgeltlichen Überlassung von Mietzinshäusern, wie dies gegenständlich der Fall ist, liegt grundsätzlich die Vermutung einer Einkunftsquelle vor.

Auch im Jahr 2005 würde sich nach Bereinigung der Jahresüberschusses laut Erklärung um die Zehntelabsetzung in Höhe von € 2.940,10 (bei einem erklärten Jahresüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen von € 897,30) bereits ein Jahresüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Darüber hinaus ist der Privatanteil in Höhe von 14,59% (falls die diesbezüglichen Gegebenheiten bzw. Umstände unverändert sind) von den Ausgaben auszuscheiden, was zusätzlich den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erhöhen würde.

Insgesamt ist der UFS unter Berücksichtigung der beiden Gutachten sowie der Angaben der Bw. iVm der Aktenlage zu der Ansicht gelangt, dass in gegenständlichem Fall die Einkunftsquellenvermutung nicht zu widerlegen ist, zumal unter Beachtung der Inhalte der Gutachten, der Entwicklung der Vermietungsergebnisse ab dem Vermietungsbeginn im Jahr 1998 bis zum Jahr 2005 (bis dato laut Aktenlage vorliegend) die Annahme der Bw. bzw. ihres steuerlichen Vertreters, dass in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über

die Werbungskosten zu erzielen sein werde (anderenfalls die Bw. die Verluste nicht geltend machen hätte können), nicht zu widerlegen ist.

Ad AfA:

Diversen Vorbringen (etwa betreffend Nichteingehen der damaligen FLD auf die Plausibilitätsüberlegungen im Gutachten, Nichtbegründen von Abweichungen vom Gutachten wie etwa Nichtbegründen des von der FLD angesetzten Prozentsatzes udgl.) der Bw. in der VwGH-Beschwerde zur Berufungsentscheidung der damaligen FLD, Referentin Mag. M-H, kann von vornherein laut VwGH-Erkenntnis 31. Mai 2006, a.a.O. die Relevanz nicht versagt werden. Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass der Partei die Möglichkeit eingeräumt werden muss, behördlichen Annahmen auf Tatsachenebene entgegenzutreten. Um solche handelte es sich aber in Bezug auf die Grundlagen für die Ausmessung etwa eines Abschlages für das Mietausfallsrisiko oder der Erhaltungskosten (das diesbezügliche Beschwerdevorbringen kann wegen des unterbliebenen Parteiengehörs in der Gegenschrift zur VwGH-Beschwerde hinsichtlich der Zl. 2002/13/0073 auch nicht mit Erfolg als "unbeachtliche Neuerung" abgetan werden), des Kapitalisierungszinssatzes oder auch der Berücksichtigung eines "absehbaren" Zeitraumes zur Erfassung künftiger Mieterträge. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass für Zwecke der rechnerischen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten (und damit auch zur Bestimmung des Zeitraumes des zu erwartenden zukünftigen Ertrages) **grundsätzlich von der Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen sein wird** (vgl. nochmals das VwGH-Erkenntnis vom 10. August 2005, zit in VwGH 31.5.2006). Aus dem Gutachten erstellt von Dr. H geht hervor, dass ein monatlicher Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag von ATS 3.876,00, somit jährlich ATS 46.512,00, eingehalten wird. Laut UFS ist weiters zu berücksichtigen, dass in den Mietverträgen zu den befristet vermieteten Wohnungen top 5 und 6 Wertsicherungsklauseln vereinbart wurden. Hinsichtlich der top 3 und 4 sowie 8 kann laut Ansicht des UFS in einer äußerst guten Wohngegend in Wien bei Neuvermietung realistischer Weise mit einer Miete von ATS 100,00 pro m² gerechnet werden.

Insgesamt ist der UFS zu nachfolgender Ansicht gelangt:

Wie die Bw. in dem Gutachten glaubhaft darlegt, kann ein zukünftiger Mietzins von ATS 888.000,00 pro Jahr erzielt werden. Nach Reduktion auf ATS 750.000 pro Jahr, somit um ATS 133.000,00 für einerseits Adaptierungsarbeiten und andererseits für die Berücksichtigung der derzeit noch geringeren Mieten, errechnet der Gutachter unter Anwendung eines Kapitalisierungszinsfußes von 3 % und unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren einen Ertragswert von ATS 19,3 Mio.

Ad Kapitalisierungszinssatz von 3 %:

Im Allgemeinen wird man mit folgenden Zinssätzen zu zutreffenden Liegenschaftswerten kommen: Mietwohnhäuser 2,5 bis 4 % (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl., Wien 2002, S 97).

Nach kritischer Würdigung der Ergebnisse durch namhafte, einschlägig tätige und erfahrene Experten hat der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs eine nach Objekttypen und Lagekriterien gegliederte Empfehlung zum Kapitalisierungszinssatz herausgegeben:

Nach § 5 Abs. 4 des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG), BGBl 1992/150, richtet sich der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung.

Damit wird ein Richtwert zur Verfügung gestellt, der im Regelfall für die Mehrzahl der Liegenschaften zutreffen wird (Kranewitter, a.a.O, S 99).

Der Richtwert mit Stand September 1997 beträgt laut Kranewitter, a.a.O., S 100, für Wohnliegenschaften in sehr guter Lage 2,5 % bis 4,5 % und in guter Lage 3,0 % bis 5,5%.

Da das gegenständliche Objekt in einer bevorzugten Grünlage der Stadt Wien liegt, und derartige Lagen im Stadtgebiet nicht beliebig vermehrbar sind, kann für den Betrachtungszeitraum von 50 Jahren mit einer starken Interessenssteigerung für solche Mietobjekte gerechnet werden. Darüber hinaus handelt es sich um einen Altbau mit den immer mehr gesuchten Vorteilen wie hohen Räumen, biologischer Bauweise mit alten Baustoffen, Holzdramdecken etc.

Der UFS ist daher zu der Ansicht gelangt, dass sich mit allergrößter Wahrscheinlichkeit der Nachfrage- und Marktwert derartiger Wohnungen noch überproportional steigern wird.

Wie die Bw. glaubhaft vermittelt und durch das Gutachten von Dr. H nachweist, werden entsprechend der Wertsicherung über einen Zeitraum von 50 Jahren die nach den Erfahrungen des Jahres 1998 geschätzten Mietzinse um mindestens 30 bis 40 % steigen, und es wird wegen der günstigen Lage und baulichen Gestaltung des Mietobjektes für den Betrachtungszeitraum von 50 Jahren mit einer überproportionalen Steigerung des Nachfrage- und Marktwertes der Wohnungen zu rechnen sein.

Die Wertermittlung wird auch durch „Plausibilitätsbetrachtungen“ zur Wertermittlung im Gutachten untermauert.

Diesem Vorbringen der Bw. hinsichtlich Plausibilitätsbetrachtung in der Beschwerde kann, wie der VwGH im Erkenntnis 31. Mai 2006, 2002/13/0073, ausführt, von vornherein die Relevanz

nicht abgesprochen werden. Laut Ansicht des UFS ist für die rechnerischen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, und damit auch zur Bestimmung des Zeitraumes des zu erwartenden zukünftigen Ertrages, grundsätzlich von der Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen (vgl. VwGH 10. 8. 2005, 2002/13/0132; 31. 5. 2006, a.a.O.).

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass auch aufgrund der schlüssig dargelegten Plausibilitätsüberlegungen im Gutachten nachvollziehbar veranschaulicht wird, dass der m²-Preis von ATS 20.000,00 durchaus einen Mittelpreis darstellt, der laut Ansicht des UFS keineswegs überhöht erscheint, zumal ein Mindest-m²-Preis von rd. 19.400,00 für Häuser in sehr guter Wohnlage zum Ansatz zu bringen ist. Zweifelsfrei handelt es sich bei gegenständlichem Wohnhaus um ein Haus in einer sehr guten Wiener Grünlage. Der Preis geht bis zu Höchstniveaus von ATS 36.000,00 für sehr gute Wohnlagen in Wien.

Der UFS ist daher zu der Ansicht gelangt, dass der m²-Preis von ATS 20.000,00, der sich aus dem Gutachten ergibt, ein plausibler Mittelpreis ist, und dass der ermittelte Wert des Hauses insgesamt gesehen nicht überhöht erscheint.

Angemerkt wird, dass bereits vor dem von Dr. H. erstellten Gutachten, das bereits erwähnt wurde, ein Gutachten eines Ziviltechnikers hinsichtlich Nutzungsdauer vorgelegt wurde, aus dem hervorgeht, dass ausgehend von der Zustandsfeststellung die Nutzungsdauer des Objekts mit 45 bis 50 Jahren angenommen werden kann.

Wenn die damalige FLD in einer Entscheidung der damaligen Referentin Mag. M-H argumentierte, es sei beispielsweise bei einer bestimmten Wohnung nicht mit einer höheren Miete in absehbarer Zeit zu rechnen, weshalb damals in der FLD-Entscheidung auch kein Zuschlag hinsichtlich dieser Wohnung (zur damaligen Miete dazu) berücksichtigt wurde, so ist dem zu entgegen, dass der VwGH ausdrücklich darauf hinweist, dass für Zwecke der rechnerischen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten (und damit auch zur Bestimmung des Zeitraumes des zu erwartenden zukünftigen Ertrages) **grundsätzlich von der Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen sein wird** (vgl. nochmals das VwGH-Erkenntnis vom 10. August 2005, zit in VwGH-Erkenntnis vom 31. 5. 2006, a.a.O.).

Der UFS ist zu der Ansicht gelangt, dass, wie dies auch im Gutachten erstellt von Dr. H. ausgeführt wurde, von den in Zukunft erzielbaren Mieten auszugehen ist. Die Jahresnettomieten wurden im Gutachten in Anlehnung an die Zinsliste für das Jahr 2000 errechnet, und erweisen sich als plausibel und schlüssig.

Laut dem genannten Gutachten von Dr. H ist mit einem nachhaltig erzielbaren Mietzins von ATS 888.000,00 pro Jahr zu rechnen, bereinigt auf ATS 750.000 durch Berücksichtigung o.a. Abschlags (für derzeit noch geringere Mieten udgl.).

Laut Gutachten ergibt sich ein Ertragswert bzw. Verkehrswert von ATS 19.300.000,00 für die gesamte Liegenschaft insgesamt, abzüglich dem Grundwert in Höhe von ATS 5,850.000 ergibt sich somit ein Gebäudewert in Höhe von ATS 13,450.000. Umgerechnet auf die Wohnnutzfläche von 965 m² resultiert daraus ein Wert von ATS 20.000,00 pro m² Wohnnutzfläche und inklusive dem Grundstücksanteil.

Das heißt, dass durchschnittlich 1 m² Wohnnutzfläche inklusive Grundstücksanteil mit ATS 20.000 in Ansatz zu bringen ist, was den Preiserhebungen gemäß Immobilienspiegel vollkommen entspricht. Laut Ansicht des UFS sind die Ertragchancen des Objektes als positiv anzusehen, wie auch im Gutachten erstellt von Dr. H ausgeführt wird, weil die Mieter- und Nutzerstruktur eine wesentliche Ertragssteigerung erwarten lässt, sodass auch ein Anleger, der die Gesamtliegenschaft kaufen wollte, einen marktkonformen Preis zahlen würde, weil derartige Gebäude in ausgezeichneter exklusiver Wiener Grünwohnlage mit alter Bausubstanz derzeit sehr gesucht sind und auch in Zukunft aufgrund steigender Nachfrage nach Objekten auf (zahlenmäßig sehr begrenzten) Grundstücken mit Grünruhelage die Preise für derartige Objekte tendenziell steigen werden.

Insgesamt ist der UFS hinsichtlich der Berufungspunkte beantragter AfA-Satz in Höhe von 2 % (bzw. Restnutzungsdauer des Gebäudes) und der AfA-Basis von ATS 13,450.000 zu der Ansicht gelangt, dass das Gutachten von Dr. H, das Bezug nimmt auf ein davor erstelltes Gutachten eines Ziviltechnikers (betreffend Bauzustand und Nutzungsdauer), auch unter Einbeziehung der angeführten Plausibilitätserwägungen, schlüssig und nachvollziehbar ist, **weshalb die AfA in Höhe von ATS 269.000 p.a. (für die Jahre 1999 und 2000) bzw. die Halbjahres-AfA von ATS 134.500 (für das Jahr 1998) im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 iVm § 6 Z 9 EStG 1988 anzuerkennen ist.**

Der Berufung ist daher in diesem Punkt stattzugeben.

Ad Berufungspunkt Privatanteil betreffend den Einkommensteuerbescheid 2000:

In der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion der Referentin Mag. M-H wurde betreffend die Jahre 1998 und 1999 ein Privatanteil von 14,59% ausgeschieden.

Darüber hinaus wurde bereits in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1998 ein Privatanteil von 14,59% angeführt und bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und

Verpachtung ausgeschieden, der sich folgendermaßen errechnete:

Privatanteil für die Wohnung der Mutter: Angemerkt wird, dass laut Gutachten Dr. H. die Gesamtnutzfläche der insgesamt 7 Wohnungen 932m² beträgt, davon umfasst die Wohnung der Mutter top 4: 136m². Das Souterrainlokal (33 m²) ist laut Gutachten von Dr. H, erstellt am 30.10.2000, wegen Feuchtigkeit nicht vermietbar.

Gegen den Ansatz eines Privatanteiles wurde in den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 keine Einwendungen gemacht.

Auch in der VwGH-Beschwerde gegen die Berufungsentscheidung hinsichtlich Einkommensteuerbescheide 1998 und 1999 der damaligen FLD wurde von der Bw. gegen den Ansatz des Privatanteiles von 14,59% keine Einwendungen vorgebracht.

In **der Berufung** hinsichtlich **Einkommensteuerbescheid 2000** wendete die Bw. erstmals gegen den Ansatz **eines Privatanteils von 14,5%** ein, dass ihrer Ansicht nach grundsätzlich kein Privatanteil auszuscheiden sei bzw. wenn, dann nicht von den Steuerberatungskosten.

Dazu wird vom unabhängigen Finanzsenat (UFS) Folgendes ausgeführt:

Wird eine Liegenschaft nur zum Teil zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, zum Teil aber auch privat genutzt, ergibt sich daraus bereits dem Grunde nach die Richtigkeit der Annahme einer Privatnutzung.

Die Einräumung eines Wohnungsrechtes an die Mutter der Bw. sowie auch an den Übergeber stellt keine Gegenleistung (bzw. auch keine Erwerbsnebenkosten) für den Erwerb der Liegenschaft dar. Angemerkt wird, dass die Bw. das Haus von ihrem Vater geerbt hat, das Wohnrecht besteht für ihre Mutter. Die Dienstbarkeit des Wohnungsrechts und die daraus resultierende Nutzung der Wohnung fällt in den Privatbereich und nicht unter die Tätigkeit der Vermietung und Verpachtung. Daran ändert sich auch dann nichts, wenn das Wohnrecht vertraglich bzw. notariell festgelegt ist und allenfalls im Grundbuch eingetragen ist, sowie auch dann nichts, wenn das Wohnrecht zu Gunsten der Mutter der Bw. nicht auf einer freiwilligen Verfügung der Bw. beruht, wie sie in der Berufung vom 31.7.2002 hinsichtlich Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 ausführt (ÖStZB 2006/196, ÖStZB 2006, 251, Heft 9 v. 02.05.2006, Erkenntnisse des VwGH, Umsatzsteuergesetz (UStG) 1994 § 12 Abs 2 Z 2 lit a: Vorsteuerabzug und Ausscheidung eines Privatanteiles an einer schenkungsweise übertragenen, dann vermieteten Liegenschaft mit Wohnrecht des Übergebers; § 20 EStG 1988).

Unbestritten ist allerdings, dass die Liegenschaft **nur zum Teil zur Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung, zum Teil aber auch privat genutzt wird, woraus sich dem Grunde nach bereits die Richtigkeit der Annahme einer Privatnutzung ergibt.**

Laut Ansicht des UFS dienen in den berufsgegenständlichen Jahren laut Aktenlage lediglich 85,41% (d.h. abzüglich eines Privatanteils von 14,59%) der Nutzfläche Vermietungszwecken. Hinsichtlich der Anrechnung von Dienstbarkeiten und Reallasten sei darauf hinzuweisen, dass laut Bw. selbst die Erbschaft des gegenständlichen Objektes von ihrem Vater Rechtsgrund für die Übergabe und Übernahme der genannten Liegenschaft war. Mit dieser Textierung hat die Bw. klargestellt, dass sie im Zeitpunkt der Erbschaft das Objekt unentgeltlich erworben hat. Grundsätzlich stellt die Einräumung eines Wohnungsrechtes an die Mutter der Bw. keine Gegenleistung bzw. auch keine Erwerbnebenkosten für den Erwerb der Liegenschaft dar, zumal die Bw. von Anfang an ein durch den Wert des Wohnungsrechtes belastetes Eigentum geerbt hat, und somit ihre Dispositionsmöglichkeit hinsichtlich des übertragenen Wirtschaftsgutes von Anbeginn eingeschränkt worden ist. Das Wohnungsrecht und damit verbunden das allfällige Nutzungsrecht am Inventar sind daher weder als Entgelt für die Überlassung des Eigentums zu werten, noch stellen diese überhaupt eine Leistung der neuen Eigentümer dar, und zwar selbst dann nicht, wenn in einem allfälligen Kaufvertrag (angemerkt wird, dass in gegenständlichem Fall kein Kaufvertrag sondern ein Erwerb durch Erbschaft vom Vater der Bw. vorliegt) der Wert des vorbehaltenen Wohnungsrechtes mit dem Kaufpreis verrechnet werde würde.

Überdies begründet eine eingegangene Verpflichtung zu einem bloßen Dulden, wie dies bei einem Wohnungsrecht der Fall ist, keine abzugsfähige Last (VwGH 18.10.2005, 2001/14/0079; § 28 EStG 1988; § 188 Abs. 1 lit. d BAO; VwGH 25.1.1995, 93/15/0003, § 20 Abs. 1 EStG 1988, § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Die Einräumung eines Wohnungsrechtes an die Mutter der Bw. stellt keine Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft dar, die Liegenschaftsübertragung ist sohin unentgeltlich erfolgt.

Wie die Bw. selbst ausführt ist **keine Vermietbarkeit der Wohnung der Mutter** (wie sie ausführt bis zu deren Ableben) gegeben. **Daher dient die Wohnung der Mutter auch nicht der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.** Lediglich 85,41% des Objektes (dh. Gesamtnutzfläche abzüglich des Privatanteils von 14,59%) dienen der Erzielung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weshalb auch nur die

Aufwendungen bzw. Ausgaben, die für diesen für die Einkünfteerzielung genützten Bereich anfallen, als Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden können.

Die private Nutzung der Liegenschaft und der daraus resultierende Privatanteil in Höhe von 14,59% sowie die daraus entstehenden Kosten sind unter § 20 EStG 1988 zu subsumieren, wonach sämtliche Aufwendungen bzw. Ausgaben der privaten Lebensführung bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden dürfen.

Von den Ausgaben bzw. Aufwendungen ist daher **grundsätzlich der Privatanteil von 14,59% auszuscheiden, da nur die Werbungskosten, die im Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften stehen, steuerlich anzuerkennen sind.**

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass vor der Liebhabereibeurteilung zu prüfen ist, ob die allfälligen Werbungskostenüberschüsse den steuerlichen Vorschriften entsprechend ermittelt bzw. erklärt wurden. Allenfalls hat die Abgabenbehörde daher nicht abzugsfähige Aufwendungen bzw. Ausgaben auszuscheiden (insb. Privatanteile).

Durch solche Maßnahmen können die Werbungskostenüberschüsse aus der Vermietungstätigkeit ganz wesentlich verringert oder gar beseitigt werden (wie dies berufsgegenständlich der Fall ist). Dies kann dazu führen, dass keine Zweifel mehr an der Einkunftsquelleneigenschaft einer Vermietungstätigkeit, wie dies gegenständlich der Fall ist, bestehen (Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei, Linde, 2. Auflage, Tz 68 und 108).

Laut Ansicht des UFS ist aus angeführten Gründen grundsätzlich ein Privatanteil in Höhe von 14,59% auszuscheiden. Der Vollständigkeit halber wird angemerkt dass der Berufungspunkt hinsichtlich Privatanteil lediglich im Berufungsjahr 2000 anhängig ist.

Ad Berufungspunkt **Privatanteil von den Steuerberatungskosten** hinsichtlich Einkommensteuerbescheid 2000:

Die Bw. machte jedoch glaubhaft, dass die Steuerberatungskosten ausschließlich im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus der Vermietungstätigkeit stehen, weshalb die Steuerberatungskosten zur Gänze als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Von den Steuerberatungskosten ist daher kein Privatanteil auszuscheiden.

Insgesamt ist daher dem Berufungspunkt betreffend Privatanteil für das Jahr 2000 teilweise stattzugeben.

Ad Privatanteil im Jahr 1999 ist Folgendes auszuführen:

Im Jahr 1999 wurde vom Finanzamt irrtümlich der in der Beilage zur Einkommensteuererklärung angesetzte Privatanteil von 14,09% angesetzt.

In der Berufungsentscheidung wird nunmehr wie bereits in der BE der damaligen FLD der richtige Privatanteil von 14,59% angesetzt, weshalb diesbezüglich der Bescheid abgeändert wird.

Die Bw. hat hinsichtlich Einkommensteuer 1998 in einer Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung selbst einen Privatanteil in Höhe von 14,59% ausgescheiden (Eingabe vom 2.11.2000).

Wie bereits angeführt, wurden in der VwGH-Beschwerde hinsichtlich der FLD-Entscheidung betreffend 1998 und 1999 keine Einwendungen gegen den Ansatz des Privatanteiles von 14,59% erhoben, der in der Berufungsentscheidung der FLD festgesetzt wurde.

Da nunmehr richtig ein Privatanteil in Höhe von 14,59% auszuscheiden ist, ist hinsichtlich Berufung betreffend Einkommensteuerbescheid 1999 spruchgemäß zu entscheiden.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Wien, 28. Juni 2007