



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0136-F/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.K., F., K. 89, vertreten durch Dr. Johann Penninger, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6800 Feldkirch, Hirschgraben 37, vom 10. März 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 11. Jänner 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 26. Mai 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Die Einkommensteuer 2001 wird festgesetzt mit:	195.541,00 S (14.210,52 €)
Das Einkommen im Jahr 2001 beträgt:	600.072,00 S (43.608,95 €)
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	595.254,00 S (43.258,80 €)
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	87.338,00 S (6.347,10 €)
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	-57.168,00 S (-4.154,57 €)
Gesamtbetrag der Einkünfte	625.424,00 S (45.451,33 €)
Sonderausgaben: (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genussscheine und junge Aktien	-3.729,00 S (-270,98 €)

Kirchenbeitrag	-1000,00 S (-72,67 €)
Verlustabzug	-20.623,00 S (-1.498,73 €)
Einkommen	600.072,00 S (43.608,95 €)
Einkommensteuer	195.541,00 S (14.210,52 €)
Die Einkommensteuer 2002 wird festgesetzt mit:	41.536,41 €
Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt:	99.165,95 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	92.609,43 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	6.631,52 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	99.240,95 €
Sonderausgaben: (§ 18 EStG 1988):	
Da der Gesamtbetrag der Einkünfte 50.900 € übersteigt, können Topf-Sonderausgaben nicht (mehr) berücksichtigt werden.	0,00 €
Kirchenbeitrag	-75,00 €
Verlustabzug	0,00 €
Einkommen	99.165,95 €
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	203,13 €
Einkommensteuer	41.536,41 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw.) betrieb in den Streitjahren in F eine Bäckerei und ein Lebensmittelgeschäft. Darüber hinaus erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Ausgehend von den Feststellungen einer die Jahre 1995 bis 1999 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung, die zu umfangreichen Korrekturen der Bilanzansätze und der Betriebsergebnisse führte, fand im Jahr 2004 auf Anregung des Veranlagungsreferates des Finanzamtes Feldkirch eine Anschlussprüfung statt. Bei dieser wurde unter anderem festgestellt, dass der Bw. im Veranlagungsjahr 2002 vom Land V. und der Gemeinde F gewährte Betriebskostenzuschüsse als steuerfrei behandelt hat. Der Betriebsprüfer vertrat unter Verweis auf die in dieser Rechtssache für die Jahre 1995 bis 1999 ergangene Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20.3.2003, RV/0257-F/02, die Rechtsmeinung, im Ausmaß der in Rede stehenden Zuschüsse dürften Betriebsausgaben nicht

abgezogen werden, weil § 20 Abs. 2 EStG 1988 einen Abzug von Aufwendungen bzw. Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen zusammenhingen, verbiete. Auch seien die Betriebskostenzuschüsse nicht wegen Hilfsbedürftigkeit, sondern zur Erhaltung der Lebensmittel-Nahversorgung gewährt worden, sodass die Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 nicht anwendbar sei. Dementsprechend sei die Festsetzung der Zuschüsse unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes (siehe „Richtlinien zur Förderung der Lebensmittelnahversorgung“) und nicht der allgemeinen Vermögensverhältnisse des Antragstellers erfolgt. Davon abgesehen sei die Frage der Hilfsbedürftigkeit im steuerlichen Sinne stets von der Behörde zu prüfen, die dabei an Willensäußerungen jener Stellen, die die Unterstützung gewährt hätten, nicht gebunden sei. Der Gewinn des Jahres 2002 sei daher um diese Zuschüsse in Höhe von 226.405,00 S (16.453,49 €) zu erhöhen.

Berufungsgegenständlich wesentlich waren auch die Feststellungen der Betriebsprüfung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. In Tz 6 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung wurde dazu ausgeführt, das vermietete Gebäude (Grundbuch XX, EZ xx, GSt-NR yy, Grundstücksadresse: K. 13) sei um die Jahrhundertwende (ca. 1901) erbaut und vom Bw. unentgeltlich im Erbweg erworben worden (Einantwortungsurkunde vom Dezember 1978). Seit 1. Jänner 2001 werde das Gebäude vom Bestandgeber, dem Bw., um den Nettopreis von 125.000,00 S (9.084,10 €) zuzüglich 10% Umsatzsteuer indexgesichert vermietet. Der Bestandvertrag sei auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen worden. Basis für die Höhe des Mietzinses sei das mit 6. August 1998 datierte Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen (Architekt A.K.) gewesen. Die Baufläche des Gebäudes betrage laut Bestandvertrag vom 5. April 2001 112 m², ca. 500 bis 600 m² des umliegenden Grundstückes (GSt-NR xy, ebenfalls im Eigentum des Bw.) seien inkludiert.

Werde ein Gebäude unentgeltlich erworben, das seit dem letzten entgeltlichen Erwerb noch nie zur Einkunftserzielung verwendet worden sei, sei die AfA nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 zu bemessen. Danach könne – sofern das Gebäude vor mehr als zehn Jahren vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkunftserzielung angeschafft oder hergestellt worden sei – als Bemessungsgrundlage für die AfA der höhere gemeine Wert (abzüglich des Grundanteiles) herangezogen werden. Sei ein Gebäude in früheren Zeiträumen beispielsweise zur außerbetrieblichen Einkunftserzielung eingesetzt worden, dürfe der höhere gemeine Wert im Zeitpunkt der neuerlichen Verwendung zur Einkunftserzielung dann angesetzt werden, wenn der Anschaffungs- bzw. Herstellungszeitpunkt mehr als 10 Jahre zurückliege. Zudem könne bei einem Gebäude, das vor 1915 erbaut worden sei, die AfA mit jährlich 2% abgesetzt werden. Hinsichtlich des seitens der Betriebsprüfung ermittelten gemeinen Wertes des

Gebäudes „K. 13“ zum Zeitpunkt 1. Jänner 2001 werde insbesondere auf das Beiblatt „Gebäudeschätzung zum Zeitpunkt 1. Jänner 2001“ verwiesen. Die dort angeführten Bewertungsergebnisse hätten die nachfolgenden Korrekturen zur Folge:

Gemeiner Wert des vermieteten Objektes „K. 13“ (Wohngebäude) zum 1. Jänner 2001

	Lt. Bw.	Lt. Bp.	Anteilig in %
Gebäude „Sachwert“	Keine Angabe	902.207,00 S (65.565,94 €)	33%
Gebäude „Ertragswert“	Keine Angabe	1.190.000,00 S (86.480,67 €)	67%
Gemeiner Wert „Gebäude“	3.850.000,00 S (279.790,41 €)	1.095.028,00 S (79.578,79 €)	

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 2001 und 2002

	Jahr 2001	Jahr 2002
Bisher	61.188,00 S (4.446,71 €)	4.731,13 €
Storno AfA	57.750,00 S (4.196,86 €)	4.196,85 €
AfA 2% lt. Bp.	-22.000,00 S (-1.598,80 €)	-1.598,80 €
Einkünfte aus VuV lt. Bp.	96.938,00 S (7.044,76 €)	7.329,18 €
Differenz an AfA	35.750,00 S (2.598,05 €)	2.598,05 €

In der Folge wurden basierend auf den Prüfungsfeststellungen die Einkommensteuerverfahren der Jahre 2001 und 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und am 11. Jänner 2005 neue Sachbescheide erlassen.

Die gegen diese Einkommensteuerbescheide innerhalb einer bescheidmäßig verlängerten Berufungsfrist erhobene Berufung, die sich gegen die Versagung der Steuerfreiheit für die in Rede stehenden Zuschüsse sowie gegen die vom Wertansatz des Bw. abweichende Berechnung des gemeinen Wertes hinsichtlich des gegenständlichen vermieteten Objektes richtet, wurde zusammengefasst wie folgt begründet:

Im berufungsgegenständlichen Fall bestünde kein unmittelbarer (wirtschaftlicher), sondern lediglich ein allgemeiner Zusammenhang zwischen den erhaltenen Zuschüssen und bestimmten Ausgaben im Betrieb des Bw., sodass nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und den Kommentaren zum EStG das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht anwendbar sei (VwGH 30.6.1987, 87/14/0041). Unzutreffend sei weiters die behördliche Annahme, die Betriebskostenzuschüsse seien nicht wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt worden. Denn laut der beim Amt der V Landesregierung eingeholten Auskunft würden diese Zuschüsse notleidenden Betrieben zur Sicherung und Aufrechterhaltung der Nahversorgung gewährt, um diese einigermaßen rentabel zu machen. Diese Hilfsbedürftigkeit müsse dem Amt der V Landesregierung jährlich durch Vorlage von Rechnungsabschlüssen nachgewiesen werden. Durch die Nahversorgungszuschüsse erfolge auch keine generelle Förderung eines bestimmten Wirtschaftszweiges, da in jedem Einzelfall vom Amt der V Landesregierung geprüft werde, ob die Voraussetzungen für die Förderung gegeben seien. Die behördlicherseits auf Grund der gewährten Zuschüsse vorgenommene Gewinnerhöhung sei daher zu Unrecht erfolgt. Zudem werde Sinn und Zweck der Förderung der Nahversorgung durch Land und Gemeinde ad absurdum geführt, wenn der Zuschuss durch die Finanzbehörde zum Teil wieder zurückgefordert werde. Es werde daher beantragt, die Steuerfreiheit der Nahversorgungszuschüsse für das Jahr 2002 anzuerkennen und den Einkommensteuerbescheid 2002 entsprechend zu berichtigen.

Unzutreffend sei auch jener Gebäudewert, den das Finanzamt der Bemessung der AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde gelegt habe. Im Einkommensteuergesetz werde der Begriff „gemeiner Wert“ nicht definiert, weshalb die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes heranzuziehen seien (§ 1 Abs. 1 BewG iVm § 10 Abs. 1 leg.cit.). Danach werde der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Bei dieser Wertbestimmung seien alle Umstände, die den Preis beeinflussten, zu berücksichtigen. In den Steuererklärungen für die Streitjahre sei als gemeiner Wert jener Betrag zum Ansatz gebracht worden, den auch die V.-Versicherung in der Polizze zur Bündelversicherung als Wert in Ansatz bringe. Eine Kopie dieser Polizze sei der Berufung beigelegt. Der genannte Wertansatz sei vom Bw. ausdrücklich als jener Preis bezeichnet worden, zu dem er unter Umständen bereit wäre, das Vermietungsobjekt zu veräußern. Laut dem Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen K habe das Gebäude eine Wohnfläche von 205,24 m² sowie weitere Flächen von untergeordneter Bedeutung im Ausmaß von insgesamt 125,60 m². Die Gesamtnutzfläche des Gebäudes betrage somit 330,84 m², woraus sich ein Durchschnittspreis von 11.667,00 S (847,87 €) je m² Nutzfläche errechne. Gemessen an den schon seit Jahren geforderten m²-Preisen für Wohnungen, die in

der Regel über 20.000,00 S/m² (1.453,46 €/m²) lägen, sei der Ansatz des Gebäudewertes durch die V.-Versicherung keineswegs als überhöht anzusehen. Das Finanzamt habe dennoch eine eigene Berechnung des gemeinen Wertes durchgeführt und diesen Wert mit 1.100.000,00 S (79.940,12 €) errechnet. Demgegenüber habe der Bw. bei der Schlussbesprechung gegenüber der Finanzbehörde mehrmals und glaubwürdig auf den Umstand verwiesen, dass der seitens der Betriebsprüfung ermittelte Wert weit unter jenem Preis läge, zu dem er das betreffende Gebäude verkaufen würde. Durch die Minderung des gemeinen Wertes von bisher 3.850.000,00 S (279.790,41 €) auf 1.100.000,00 S (79.940,12 €) (Wertdifferenz 2.750.000,00 S (199.850,29 €)) habe sich die bisher in Ansatz gebrachte AfA von 57.750,00 S (4.196,86 €) auf 22.000,00 S (1.598,80 €) reduziert und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hätten sich um 35.750,00 S (2.598,05 €) erhöht. Da nach Rechtsmeinung des Bw. als Bemessungsgrundlage für die AfA keineswegs ein überhöhter Betrag in Ansatz gebracht worden sei, werde beantragt, den in der Versicherungspolizze der V.-Versicherung ausgewiesenen Gebäudewert von 3.850.000,00 S (279.790,41 €) der Bemessung der AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu Grunde zu legen. Weiters werde beantragt, den erklärten AfA-Satz von 1,5% gemäß den gesetzlichen Bestimmungen auf 2% zu erhöhen.

In der am 25. Mai 2005 erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde die Steuerfreiheit der streitgegenständlichen Zuschüsse unter Verweis auf die für die Vorjahre ergangene Berufungserledigung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20.3.2003, RV/0257-F/02 verneint. Hinsichtlich des in den angefochtenen Bescheiden als Bemessungsgrundlage für die AfA zum Ansatz gebrachten gemeinen Wertes für das vermietete Objekt wurde dargelegt, nach Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, S. 332, sei der Wert von bebauten Grundstücken mindestens nach zwei voneinander unabhängigen Methoden zu ermitteln. Die Ermittlung des Wertes der gegenständlichen Liegenschaft sei daher sowohl nach dem Sachwert- als auch nach dem Ertragswertverfahren erfolgt und sodann sei eine Gewichtung der beiden Werte vorgenommen worden. Auf Grund dieser beiden Methoden und einer Gewichtung von 33% zu 67% habe der Prüfer schlüssig einen gemeinen Wert für das Gebäude in Höhe von 1.100.000,00 S (79.940,12 €) ermittelt. Demgegenüber habe der Bw. eine Versicherungspolizze der V.-Versicherung vorgelegt, die einen Gebäudewert in Höhe von 3.850.000,00 S (279.790,12 €) ausweise. Grundsätzlich sei festzustellen, dass sowohl Gutachten von Sachverständigen umso mehr aber Schätzungen von Versicherungsunternehmen der freien Beweiswürdigung durch die Behörde unterlägen. Was nun den in der Versicherungspolizze der V.-Versicherung ermittelten Wert betreffe, sei anzuführen, dass diesem Wert sämtliche unbedingt erforderlichen Parameter wie Sachwert,

Ertragswert und Gewichtung gänzlich fehlten und es sich dabei zusätzlich um eine Gebäudeneuwertversicherung handle. Die Versicherungspolizze stelle daher keinesfalls eine schlüssig begründete Schätzungsunterlage für die Ermittlung des gemeinen Wertes des Gebäudes dar. In der Berufung werde nicht begründet, in welchen konkreten Punkten die vom Prüfer vorgenommene Schätzung unrichtig sein solle.

Der Bw. vertrete den Standpunkt, gemessen an schon seit Jahren geforderten m²-Preisen für Wohnungen von mehr als 20.000,00 S/m² (1.453,46 €/m²) sei der Ansatz des Gebäudewertes durch die V.-Versicherung keineswegs als überhöht anzusehen. Denn bei einer Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 330,84 m² errechne sich ein Durchschnittspreis von 11.667,00 S (847,87 €) je m² Nutzfläche. Diesen Ausführungen werde entgegengehalten, dass die Kubikmeterpreise zur Berechnung von Neubauten bei Gebäuden in einfacher Ausführung im Jahr 2001 bei ca. 4.200,00 S (305,23 €) gelegen seien und dieser Wert auch der Schätzung des Prüfers zugrunde liege. Werde der Kubikmeterpreis auf einen Quadratmeterpreis (Raumhöhe 2,5 m) umgerechnet, ergebe dies einen Quadratmeterpreis von 10.500,00 S (763,06 €), der in etwa dem von der V.-Versicherung ermittelten Wert entspreche. Allerdings seien von diesem Wert, da das Gebäude bereits im Jahr 1901 errichtet worden sei, Abschläge und Wertminderungen (2% und 72% lt. Ross/Brachmann/Holzner) zu berücksichtigen. Daraus erhelle sich, dass der Durchschnittspreis in Höhe von 11.667,00 S (847,87 €) bereits nach Verrechnung der technischen Abschreibung bzw. nach Berücksichtigung der Abschläge, nur den Neubauwert pro m² darstellen könne, keinesfalls jedoch den gemeinen Wert eines Gebäudes, das bereits um 1900 errichtet worden sei.

Soweit in der Berufung eine Erhöhung des erklärten AfA-Satzes von 1,5% auf 2% beantragt werde, sei anzuführen, dass bereits von der Betriebsprüfung ein AfA-Satz in Höhe von 2% in Ansatz gebracht worden sei.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag wurden die Berufungsanträge aufrecht erhalten und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt. Hinsichtlich der Versagung der Steuerfreiheit für die Zuschüsse für die Nahversorgung wurde bemängelt, dass in der Berufungsvorentscheidung auf die Ausführungen in der Berufung nicht eingegangen, sondern lediglich auf die zu dieser Problematik bereits ergangene abweisende Berufungserledigung des Unabhängigen Finanzsenates vom 20.3.2003, RV/0257-F/02 verwiesen worden sei. Nach den Förderungsrichtlinien und nach eingeholter Auskunft der zuständigen Abteilung beim Amt der V Landesregierung sei Ziel der Betriebskostenzuschüsse die Verbesserung der Ertragslage des Nahversorgungsbetriebes. Unabdingbare Voraussetzung für die Gewährung der Zuschüsse sei eine aus einer schlechten und bedrohlichen Ertragslage resultierende Existenzgefährdung des Nahversorgungsbetriebes. Aus diesem Sachverhalt

könne auf die Hilfe erfordernde wirtschaftliche Lage des Nahversorgungsbetriebes geschlossen werden. Das Land V. sowie die Gemeinde F seien offenbar daran interessiert, durch Zuschüsse die Versorgung der Bevölkerung mit Gütern des täglichen Bedarfs sicherzustellen. Laut eingeholter Auskunft beim Amt der V Landesregierung sei Hilfsbedürftigkeit des Zuschusswerbers unabdingbare Voraussetzung für die Gewährung des genannten Zuschusses, wobei diese Hilfsbedürftigkeit jährlich durch Vorlage der Bilanz nachgewiesen werden müsse. Der auskunftgebende Sachbearbeiter vertrete zudem die Meinung, dass die gewährten Nahversorgungszuschüsse steuerfrei seien. Es entspreche auch den Denkgesetzen der Logik, dass Zuschüsse der öffentlichen Hand an einen existenzgefährdeten Betrieb ihren Sinn verlören, wenn durch eine Besteuerung ein Teil dieser Zuschüsse wieder zurückgefordert werde. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.9.1997, 95/13/0034) sei nun zwar das Vorliegen von Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 3 EStG 1988 von der Abgabenbehörde festzustellen. Dennoch müssten Willens- oder Wissenserklärungen jener Behörde, die eine Unterstützung oder Beihilfe gewähre, als wichtigstes Beweismittel bei Prüfung der Frage angesehen werden, ob eine Steuerfreiheit nach § 3 EStG 1988 gegeben sei (VwGH 23.3.1970, 1859/69). Verwiesen werde zudem auf die Ausführungen bei Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, zu § 3, wonach Beihilfen aus öffentlichen Mitteln bei Naturkatastrophen zur Behebung von Katastrophenschäden wegen „Hilfsbedürftigkeit“ gewährt würden. Sofern Leistungen aus dem Katastrophenfonds bezogen würden, sei also „Hilfsbedürftigkeit“ unabhängig von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen ohne weitere Prüfung durch das Finanzamt anzunehmen und Steuerfreiheit gemäß § 3 EStG 1988 zu gewähren. Die Steuerfreiheit könne daher unter Umständen auch sehr vermögenden Personen bzw. solchen mit hohen Einkünften zugestanden werden. Diese bei Hofstätter-Reichel, EStG-Kommentar, § 3, vertretene Rechtsmeinung könne ohne Einschränkung auch für die Zuschüsse von Land und Gemeinden zur Erhaltung der Nahversorgung herangezogen werden.

Hinsichtlich der vermieteten Liegenschaft werde die Meinung aufrecht erhalten, dass der in der Versicherungspolizze angesetzte Gebäudewert der Anlagenabschreibung zu Grunde zu legen sei, weil er jenem Wert entspreche, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einem Verkauf erzielbar wäre. Der Wertermittlung durch die Landesversicherung sei besondere Bedeutung beizumessen, da die Versicherung im Schadensfall verpflichtet wäre, den genannten Preis zu erstatten. Die Versicherung werde daher bemüht sein, der Gebäudeversicherung keine überhöhten Preise zu Grunde zu legen, um die zu leistende Versicherungsvergütung möglichst niedrig zu halten. Dieser Umstand werde durch die seitens des Bw. dem Finanzamt gegenüber mehrfach getätigten Aussagen bekräftigt, der Bw. würde einen eventuellen Verkauf keinesfalls unter den von der V-Versicherung angesetzten Wert

tätigen. Demgegenüber betrage der vom Betriebsprüfers unter Verweis auf die Ausführungen bei Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, ermittelte gemeine Wert weniger als ein Drittel jenes Preises, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielt werden könnte. Diese behördliche Unterbewertung sei unter anderem auch darauf zurückzuführen, dass für das zu bewertende Gebäude eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren angesetzt worden sei. Dadurch sei die vom Gesetz geforderte Bedachtnahme auf die Beschaffenheit des Gebäudes nicht berücksichtigt worden, obwohl die Prüfungsorgane das betreffende Gebäude besichtigt und dessen ausgezeichneten Erhaltungszustand einsehen hätten können. Durch die vom Bw. bzw. dessen Rechtsvorgängern laufend getätigten Instandsetzungen und Verbesserungsmaßnahmen am Gebäude befände sich dieses in einem so guten Zustand, dass eine weitere nochmalige Nutzung im Ausmaß der bisherigen Verwendungsdauer problemlos möglich erscheine.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 24. März 2009 wurde dem Bw. hinsichtlich der Betriebskostenzuschüsse zur Kenntnis gebracht, dass beabsichtigt werde, die Richtigkeit der vorgenommenen erfolgsneutralen Verbuchung dieser Zuschüsse auch für das Jahr 2001 zu prüfen. Seitens des Finanzamtes sei nur für das Jahr 2002 eine Prüfung erfolgt, obwohl aus der Bilanz 2001 der Erhalt von Betriebskostenzuschüssen in Höhe von 19.489,39 € und deren erfolgsneutrale Verbuchung zu ersehen sei. Die Berechtigung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Nachholung der vom Finanzamt unterlassenen Gewinnerhöhung ergebe sich aus § 289 Abs. 2 BAO. Denn auf Grund dieser Norm sei der Unabhängige Finanzsenat nicht auf die Behandlung der in der Berufung angeführten Punkte beschränkt, sondern zwecks Herstellung der inhaltlichen Richtigkeit des Bescheides auch zur Abänderung des Bescheides berechtigt.

Hinsichtlich des Vermietungsobjektes wurde der Bw. aufgefordert, durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen, welche der im Folgenden angeführten Modernisierungsmaßnahmen zu welchem Zeitpunkt durchgeführt worden seien:

- 1) Dacherneuerung
- 2) Verbesserung der Fenster und Türen
- 3) Verbesserung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)
- 4) Einbau einer Sammelheizung bzw neuen Etagenheizung
- 5) Wärmedämmung der Außenwände
- 6) Modernisierung von Bädern
- 7) Einbau von Bädern
- 8) Modernisierung des Innenausbaus, zB Decken und Fußböden
- 9) Wesentliche Änderung und Grundrissgestaltung

Im Antwortschreiben vom 22. Mai 2009 hat der Bw. dargelegt, das Objekt „K. 13“ sei ein um die Jahrhundertwende (1900) erbautes Bauernhaus. Bis in die 60-iger Jahre sei dieses Haus von der Großeltern des Bw. bewohnt worden, die es in der Folge an den Vater des Bw. weitergegeben hätten. Nach dessen Aussage sei das Haus zum damaligen Zeitpunkt in einem

sehr schlechten Zustand gewesen, sodass ein dringender Reparatur- bzw. Sanierungsbedarf vorgelegen habe. Im Zuge der Bemühungen um eine günstige Finanzierung der notwendigen Renovierungen sei mit dem Deutschen Verein „C.J.E.“ die Vereinbarung getroffen worden, dass das Haus von diesem Verein für 30 Jahre gepachtet würde und als „Pachtzins“ nach Vorgabe Reparatur-, Renovierungs- sowie Umbauarbeiten vorgenommen werden sollten. Die von diesem Verein getätigten Investitionen sollten nach Ablauf der dreißig Jahre unentgeltlich an den Vermieter fallen. Diese für die Jahre 1970 bis 2000 geltende Vereinbarung sei auch umgesetzt worden. Die grundlegenden von den „Mieter“ durchgeführten Renovierungs- und Umbauarbeiten seien fünf bis sechs Jahre nach Beginn des „Pachtverhältnisses“ erfolgt, also in den Jahren 1975 und 1976. Dabei sei das Dach neu eingedeckt worden und der nördliche Teil des Hauses (ca. ein Viertel der Gesamtfläche) sei gänzlich neu errichtet und es seien mehrere Duschen und Toiletten eingebaut worden. Weiters sei ein Gutteil des Hauses unterkellert und auf neue Grundmauern gestellt worden. Im Haus selbst seien Fenster ausgewechselt, Böden saniert und eine Elektrospeicherheizung eingebaut worden. Zudem seien Solarkollektoren mit einem Warmwasserspeicher installiert worden.

Unterlagen, insbesondere Rechnungen oder Baubeschreibungen als Nachweis für die tatsächliche Durchführung der im Antwortschreiben vom 22. Mai 2009 beschriebenen Modernisierungsmaßnahmen hat der Bw. trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

In der am 26. Mai 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

1) Zuschüsse für die Nahversorgung

Es treffe zu, dass auch im Jahre 2001 Betriebskostenzuschüsse gewährt worden seien. Allerdings seien diese Zuschüsse bereits mit Bescheid vom 1. April 2003 einer Besteuerung unterzogen worden – also vor Durchführung der abgabenbehördlichen Prüfung, der auf dieser Prüfung basierenden Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens 2001 und der Erlassung eines neuen Sachbescheides für dieses Jahr. Als Beweis für die Richtigkeit dieses Vorbringens werde der betreffende Bescheid einschließlich eines handschriftlichen Vermerkes vorgelegt. Daraus sei zu ersehen, dass sich der veranlagte Gewinn von 535.504,00 S (38.916,59 €) aus dem aus dem Gewerbebetrieb erzielten Gewinn in Höhe von 263.440,94 S (19.145,00 €), aus dem Nahversorgungszuschuss in Höhe von 268.179,85 S (19.489,39 €) und aus dem Gewinnanteil vom Tennisplatz in Höhe von 3.883,21 S (282,20 €)

zusammensetze.

Zur Sache selbst sei anzumerken, dass es nach Angaben des Bw. zahlreiche Nahversorgungsbetriebe gebe, die die erhaltenen Betriebskostenzuschüsse nicht versteuern müssten. Die Situation des Bw. sei insofern ein Spezialfall, als er zwei Betriebe unter einem

Dach betreibe. Zum einen eine Bäckerei und zum anderen den schwer defizitären Lebensmittelhandel in Form einer A.-Filiale. Letzterer habe im Jahr 2001 einen Verlust von 641.000,00 S (46.583,29 €), im Jahr 2002 einen solchen von 55.783,00 € und im Jahre 2003 einen solchen von 30.783,00 € erzielt. Eine Besteuerung der Betriebskostenzuschüsse müsste aber wie bei anderen Nahversorgungsbetrieben beim Bw. schon deshalb unterbleiben, weil diese Zuschüsse in keinem direkten Zusammenhang mit der Bäckerei stünden. Die Bäckerei sei vielmehr jener Betrieb, aus dem der Lebensunterhalt der Familie des Bw. abgedeckt werde und gleichzeitig auch der riesige Verlust aus dem Betrieb des Nahversorgungsunternehmens. Zudem setze § 3 Abs. 1 Z 3 lit a EStG 1988 für die Gewährung einer Steuerfreiheit lediglich das Vorliegen von Hilfsbedürftigkeit voraus, definiere aber nicht, bei wem Hilfsbedürftigkeit gegeben sein müsste. Wie bereits im Vorlageantrag dargelegt worden sei, unterbleibe beispielsweise bei Leistungen aus dem Katastrophenfonds eine Versteuerung auch dann, wenn ein Betrieb hilfsbedürftig sei. Dass der Nahversorgungsbetrieb in Ansehung der enormen Verluste, die jedes Jahr erzielt würden, hilfsbedürftig sei, sei unstrittig. Würde der Bw. den Betrieb einstellen, um diese Hilfsbedürftigkeit und den Umstand, dass die Verluste aus dem Lebensmittelgeschäft den Gewinn der Bäckerei extrem verminderten, zu beheben, dann gehe als Folge auch die Nahversorgung verloren. Durch die Landes- und Gemeindeförderungen werde daher zwar direkt der Betrieb gefördert, indirekt aber die Nahversorgung sichergestellt. Zudem werde nochmals darauf hingewiesen, dass der steuerliche Vertreter des Bw. von einem ihm namentlich nicht bekannten zuständigen Beamten des Amtes der V Landesregierung die Auskunft erhalten habe, dass die Gewährung dieser Zuschüsse Hilfsbedürftigkeit voraussetze und deren Vorliegen anhand der jährlich vorzulegenden Bilanzen genau überprüft werde. Der Bw. habe immer sehr frühzeitig die Rechnungsabschlüsse verlangt, um sie beim Land einreichen zu können. Der betreffende Beamte vertrete darüber hinaus die Rechtsansicht, dass diese Zuschüsse steuerfrei seien. Zwar könne die Finanzbehörde alle Einnahmen und Ausgaben auf ihre Ordnungsmäßigkeit prüfen und auch feststellen, ob Steuerfreiheit bezüglich der Zuschüsse bestehe. Allerdings sei die Meinung der zahlenden Behörde laut einem Judikat des Verwaltungsgerichtshofs von entscheidender Bedeutung und deshalb entsprechend zu berücksichtigen. Es bestehe somit zwar keine Bindung, die Rechtsansicht der Landesregierung sei aber ein wesentliches Beweismittel.

2) Bemessungsgrundlage für die Anlagenabschreibung

Seitens des Vaters des Bw. sei mit dem derzeitigen Mieter, einem Verein, eine 30-jährige kostenlose Benutzung des Mietobjektes für die Jahre 1970 bis 2000 vereinbart worden. Als Gegenleistung habe sich der Verein verpflichtet, sämtliche Baumaßnahmen auf seine Kosten durchzuführen. Im Jahr 1978 habe der Bw. das Mietobjekt geerbt und nach Ablauf der 30-

jährigen Benutzungsbewilligung mit dem Verein auf Basis des Schätzungsgutachtens eines gerichtlich beeideten Sachverständigen einen neuen Vertrag abgeschlossen. Der Bw. habe sowohl gegenüber seinem steuerlichen Vertreter als auch im Zuge der Betriebsprüfung erklärt, dass der Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes mindestens dem in der Versicherungspolizze der Landesversicherung angesetzten Neuwert entspreche.

Bei Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes von baulichen Anlagen, 28. Auflage, werde dargelegt, dass bei der Wertermittlung die Grundsätze der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit des das Gutachten ausarbeitenden Sachverständigen, der zudem über eine langjährige Berufserfahrung im Immobilienbereich verfügen müsse, zu beachten seien. Zudem müsse das Gutachten begründet und nachvollziehbar sein. Weder das Versicherungsgutachten noch das seitens der Betriebsprüfung erstellte Gutachten erfüllten diese Grundsätze.

Im vorliegenden Fall komme überdies, da umfangreiche Modernisierungsmaßnahmen vorgenommen worden seien, laut Ross/Brachmann/Holzner, a.a.O., S. 264, die sogenannte Verjüngungstheorie zum Tragen. Als Modernisierungsmaßnahmen seien alle über reine Erhaltungsmaßnahmen hinausgehenden Arbeiten zu verstehen, wie beispielsweise der Anbau für die Nasszellen und die Unterkellerung des Objektes. Die Verjüngungstheorie gehe davon aus, dass ein erneuertes Gebäude nicht eine verlängerte Gesamtlebensdauer, sondern ein anderes „fiktives“ Baujahr habe, sich also „verjüngt“ habe. Dadurch solle vermieden werden, dass die neu eingebauten Bauteile sofort das Alter der bestehenden Bauteile teilten. Ob Modernisierungsmaßnahmen im Hinblick auf die Qualität der bestehenden Substanz sinnvoll und tatsächlich „verjüngend“ seien, müsse im Einzelfall geprüft werden. Bei dem zu bewertenden Gebäude sei dies aber unzweifelhaft der Fall. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters müsste das „fiktive Baujahr“ des Mietobjektes zwischen 1970 und 1975 liegen, denn durch die getätigten Investitionen werde eine verlängerte wirtschaftliche Nutzungsdauer erreicht. Die Restnutzungsdauer errechne sich daher nicht nur aus der angenommenen Gesamtnutzungsdauer abzüglich des Gebäudealters, sie müsse vielmehr sachverständig auf der Grundlage einer sorgfältig durchgeführten Ortsbesichtigung geschätzt werden. Die wiederholten Vorbringungen des Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung, bei der Bewertung sei auf die umfangreichen Sanierungsmaßnahmen am Gebäude Bedacht zu nehmen, habe die Finanzbehörde überhaupt nicht berücksichtigt.

Zudem lasse sich der Wert, den die V.-Versicherung ihrer Versicherungspolizze zu Grunde gelegt habe, auch nachvollziehen. Der 30-jährige Mietverzicht und die dafür getätigten Investitionen würden sich wertmäßig entsprechen. Werde aber die vom Mieter seit 1. Jänner 2001 zu bezahlende Jahresnettomiete 125.000,00 S (9.084,10 €) auf 30 Jahre umgelegt,

ergebe sich ein Betrag in Höhe von 3.750.000,00 S (272.523,13 €). Diesen Betrag habe der Bw. als Basis für seine Abschreibung herangezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Streit steht, ob die Betriebskostenzuschüsse, die der Bw. seitens des Landes V. und der Gemeinde F im Veranlagungsjahr 2002 erhalten hat, als steuerfrei zu behandeln sind. Hinsichtlich der in den Streitjahren erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist weiters strittig, welcher Gebäudewert der Anlagenabschreibung zu Grunde zu legen ist und ob ein höherer als der gesetzlich vermutete AfA-Satz zu berücksichtigen ist.

1) Zuschüsse für die Nahversorgung

Aus der Sicht des Bw. sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerfreiheit des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 wegen Vorliegens einer wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit für die in Rede stehenden Zuschüsse erfüllt. Eine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit sei deshalb zu bejahen, weil die betreffenden Zuschüsse nicht lediglich zur Erhaltung der Lebensmittelnahversorgung, sondern in erster Linie zur Verbesserung der Ertragslage des Nahversorgungsbetriebes gewährt worden seien. Denn unabdingbare Voraussetzung für die Gewährung der Zuschüsse sei eine aus einer schlechten und bedrohlichen Ertragslage resultierende Existenzgefährdung des Nahversorgungsbetriebes, die jährlich durch Vorlage der Bilanz nachgewiesen werden müsse.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 sind Bezüge oder Beihilfen, die aus öffentlichen Mitteln oder aus Mitteln einer öffentlichen Stiftung oder einer unter § 5 Z 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftung wegen Hilfsbedürftigkeit gewährt werden, von der Einkommensteuer befreit. Die Hilfsbedürftigkeit im Sinne der genannten Vorschrift kann sich beziehen auf den notwendigen Lebensunterhalt (wirtschaftliche Situation), auf körperliche Gebrechen und auf Vermögenseinbußen auf Grund von Elementarereignissen (siehe dazu Doralt¹², § 3 Tz 6, Quantschnigg/Schuch, EStG-Handbuch, § 3 Tz 10.2 und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Tz 6.2 ff). Der notwendige Lebensunterhalt (wirtschaftliche Situation) begründet Hilfsbedürftigkeit, wenn weder Einkommen noch Vermögen des Steuerpflichtigen noch beides zusammen ausreichen, um seinen notwendigen Unterhalt zu gewährleisten (siehe dazu z.B. VwGH 10.9.1998, 96/15/0272).

Der Unabhängige Finanzsenat hat sich mit der Rechtsfrage, ob die dem Lebensmitteleinzelhandelsbetrieb des Bw. gewährten Zuschüsse als steuerfrei im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 zu behandeln sind, bereits in seiner Entscheidung vom 20.3.2003, RV/0257-F/02, auseinandergesetzt. In dieser Entscheidung wurde die Ansicht

vertreten, dass aus der Tatsache einer Zuschussgewährung nur dann wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. abgeleitet werden könne, wenn die Festsetzung der Zuschüsse unter Berücksichtigung der allgemeinen Vermögensverhältnisse des Antragstellers erfolge. Die in Rede stehenden Betriebskostenzuschüsse seien aber lediglich unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Verhältnisse eines Betriebes (vgl. Pkt. 3.4 der Richtlinien zur Förderung der Lebensmittel-Nahversorgung) gewährt worden, sodass mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. steuerpflichtige Betriebseinnahmen vorlägen.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung, von dieser mit der obig wiedergegebenen Auslegung der „wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit“ in Einklang stehenden Rechtsmeinung abzugehen. Da die Zuschüsse nicht wegen Hilfsbedürftigkeit des Bw. bewilligt worden sind und überdies weder eine materielle Not des Bw. behauptet wurde, noch eine solche aus den Akten ersichtlich ist (laut eingereichter Erfolgsrechnung hat der Bw. allein aus dem Bäckereibetrieb und dem Lebensmittelgeschäft ohne gewinnerhöhende Hinzurechnung der Betriebskostenzuschüsse im Jahr 2002 einen Jahresgewinn von über 50.000,00 € erzielt) ist das Tatbestandsmerkmal der „Hilfsbedürftigkeit“ im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a leg. cit. im Streitfall nicht als erfüllt anzusehen. Mangels Steuerfreiheit der in Rede stehenden Zuschüsse sind auch die Ausführungen des Bw. zum Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 nicht von Relevanz, da dieses Verbot die Steuerfreiheit der betreffenden Zuschüsse bereits voraussetzt.

Nicht geteilt wird zudem die Ansicht des Bw., die Rechtsmeinung, bei Vermögenseinbußen auf Grund von Elementarereignissen sei Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 unabhängig von den Einkommens- und Vermögensverhältnissen ohne weitere Prüfung durch das Finanzamt anzunehmen, gelte ohne Einschränkung auch für Zuschüsse von Land und Gemeinden zur Erhaltung der Nahversorgung. Nach einhelliger Lehrmeinung (Doralt¹², § 3 Tz 14; Hofstätter–Reichel, Die Einkommensteuer, § 3 Tz 6.3) ergibt sich die Hilfsbedürftigkeit bei Elementarereignissen ausschließlich aus der Natur des auf höhere Gewalt zurückzuführenden Geschehnisses. Eine unabhängig von der Einkommens- und Vermögenssituation des Betroffenen anzunehmende, sich einzig auf die betriebliche Ebene beziehende Hilfsbedürftigkeit wird auch von der Judikatur nur bei Opfern von Elementarereignissen bejaht. So hat beispielsweise der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 9.11.2004, 2000/15/0153, seitens des Bundes und des Landes gewährte Zuschüsse für einen durch „Zündeleyen“ des Sohnes des Abgabepflichtigen verursachten Vermögensschaden nicht als steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988 angesehen. Dieser Schaden sei nicht auf höhere Gewalt zurückzuführen und deshalb nicht einem Elementarereignis wie Hochwasser, Lawinenabgang, Erdbeben, Dürre, etc. gleichzusetzen. Das Höchstgericht sah zudem im Umstand, dass Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln einer

Besteuerung unterzogen werden, keinen Widerspruch zum Förderungszweck, weshalb auch die diesbezüglichen Einwendungen des Bw. nicht als relevant erachtet werden. Gesamthaft sieht der Unabhängige Finanzsenat die vom Bw. vorgenommene, nicht im Einklang mit der herrschenden Rechtsprechung und Lehre stehende Interpretation (siehe dazu z.B. Doralt¹², § 3 Tz 10 und Tz 14) als zu weitgehend an.

Nicht zu überzeugen vermag zudem der Einwand des Bw., der Umstand, dass der zuständige Beamte für die Gewährung der Zuschüsse beim Amt der V Landesregierung diese Zuschüsse als steuerfrei ansehe, sei von der Finanzbehörde als wesentliches Beweismittel zu berücksichtigen. Beweismittel sind bei der Feststellung des Sachverhaltes zu würdigen. Ob das Tatbestandsmerkmal der Hilfsbedürftigkeit im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 lit a EStG 1988 vorliegt oder nicht, ist aber eine Rechts- und keine Sachverhaltsfrage. Bei der Auslegung eines Tatbestandsmerkmals wird daher im Regelfall auf die herrschende Lehre und Rechtssprechung zurückgegriffen.

In Entsprechung der obigen Ausführungen waren somit die Betriebskostenzuschüsse, die der Bw. seitens des Landes V. und der Gemeinde F im Veranlagungsjahr 2002 erhalten hat, als den steuerpflichtigen Gewinn erhöhende Betriebseinnahmen zu werten und der Berufung in diesem Punkt nicht Folge zu geben. Für das Jahr 2001 war keine Gewinnkorrektur vorzunehmen, da der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung nachgewiesen hat, dass die Betriebskostenzuschüsse für dieses Jahr bereits versteuert wurden.

2) Bemessungsgrundlage für die Anlagenabschreibung

An Sachverhalt steht fest, dass der Bw. Alleineigentümer des sich auf GSt-NR yy in EZ xx, Grundbuch XX, befindlichen Gebäudes mit der Grundstücksadresse „K. 13“ ist. Dieses um die Jahrhundertwende (ca. 1901) von den Großeltern des Bw. erbaute und vom Bw. unentgeltlich im Erbweg erworbene ehemalige Bauernhaus (Einantwortungsurkunde vom Dezember 1978) wird seit 1. Jänner 2001 vom Bw. um den Nettopreis von 125.000,00 S (9.084,10 €) zuzüglich 10% Umsatzsteuer indexgesichert vermietet. Der Bestandvertrag wurde auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen. Basis für die Höhe des Mietzinses ist das mit 6. August 1998 datierte Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen (Architekt A.K.). Die Baufläche des Gebäudes beträgt laut Grundbuch und Bestandvertrag vom 5. April 2001 112 m², ca. 500 bis 600 m² des umliegenden Grundstückes (GSt-NR xy in EZ zz, Grundbuch XX, ebenfalls im Alleineigentum des Bw.) sind inkludiert. In den Jahren 1970 bis 2000 wurde das zum damaligen Zeitpunkt dringend sanierungsbedürftige Gebäude vom derzeitigen Mieter, einem Verein, auf Grund einer Vereinbarung mit dem Vater des Bw. kostenlos benutzt. Als Gegenleistung verpflichtete sich der Verein, sämtliche Baumaßnahmen auf seine Kosten durchzuführen, die nach Ablauf der dreißig Jahre unentgeltlich an den Vermieter fallen sollten.

Die Renovierungs- und Umbauarbeiten wurden in den Jahren 1975 und 1976 durchgeführt. Es wurde das Dach neu eingedeckt, der nördliche Teil des Hauses (ca. ein Viertel der Gesamtfläche) gänzlich neu errichtet und mehrere Duschen und Toiletten eingebaut. Weiters erfolgte eine Unterkellerung nicht nur des neu errichteten Teiles, sondern des gesamten übrigen Gebäudes. Im Haus selbst wurden Fenster ausgetauscht, Böden saniert und eine Elektroheizung eingebaut. Zudem wurden Solarkollektoren mit einem Warmwasserspeicher installiert. Unterlagen, insbesondere Rechnungen oder Baubeschreibungen als Nachweis für die tatsächliche Durchführung der im Antwortschreiben vom 22. Mai 2009 beschriebenen Modernisierungsmaßnahmen hat der Bw. trotz Aufforderung nicht vorgelegt.

Zwischen den Parteien steht außer Streit, dass Abschreibungsbemessungsgrundlage des unentgeltlich erworbenen Gebäudes der gemeine Wert ist. Unstrittig ist zudem, dass der Wertfeststellungszeitpunkt der Vermietungsbeginn (1. Jänner 2001) ist. Die Parteien stützen sich dabei auf § 16 Abs. 1 Z 8 lit d EStG 1988 idF vor dem StruktAnpG 2006, wonach bei einem erstmalig der Einkünfteerzielung dienendem Gebäude, das vor mehr als 10 Jahren angeschafft oder hergestellt wurde, der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ohne Kürzung um die zwischenzeitliche AfA oder der höhere gemeine Wert zugrunde zu legen sind (vgl. EStR 2000 Rz 6438, Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 16 Abs 1 Z 8 Tz 9.3, und UFS 29.10.2008, RV/0301-W/08; kritisch Doralt, EStG¹², § 16 Tz 144 und Tz 158). Uneinigkeit besteht darüber, ob das Finanzamt die Höhe des die Abschreibungsbemessungsgrundlage bildenden gemeinen Wertes zutreffend ermittelt hat.

Wie der steuerliche Vertreter des Bw. zutreffend darlegt, ist für den gemeinen Wert mangels eigener ertragsteuerlicher Begriffsbestimmung die Definition des § 10 Abs. 2 BewG maßgebend. Danach ist dieser Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen sind. Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist somit eine fiktive Größe und im Regelfall im Rahmen einer Schätzung zu ermitteln. Dabei haben die Abgabenbehörden jene Grundsätze zu beachten, die der Verwaltungsgerichtshof in seiner zur Bestimmung des § 184 BAO ergangenen Judikatur erarbeitet hat. Hierzu zählen die Verpflichtungen 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, zur Auseinandersetzung mit relevanten Behauptungen des Steuerpflichtigen, zur Wahrung des Parteiengehörs und zur ausreichenden Begründung aller Schätzungsergebnisse (vgl. VwGH 26.6.2007,

2004/13/0122). Als Methoden kommen das Vergleichswert-, das Sachwert- und das Ertragswertverfahren in Frage. Während die fiktiven Anschaffungskosten nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes primär aus dem Ertragswert abgeleitet werden (z.B. VwGH 26.6.2007, 2004/13/0122; VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091), ist beim gemeinen Wert die Sachwertkomponente umso bedeutsamer, je mehr sich das Objekt zur privaten Nutzung eignet. Ist ein Objekt zu bewerten, bei dem es sich weder um ein typisches Ertragsobjekt (z.B. Mietwohngebäude) noch um ein typisch der Eigennutzung dienendes Gebäude (z.B. Einfamilienhaus) handelt, und sind Vergleichswerte nicht vorhanden, ist in der Regel einer Kombination aus Ertrags- und Sachwertmethode der Vorzug zu geben.

Unbekannt sind die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten des Gebäudes und es existieren auch keine Vergleichswerte. Infolgedessen hat das Finanzamt zur Ermittlung des gemeinen Wertes sowohl das Sachwert- als auch das Ertragswertverfahren herangezogen. Bei der Sachwertmethode ist ausgehend von den m²-Nutzflächen laut Bauplan eine Kubaturberechnung erfolgt. Dabei wurde von einer Wohnfläche von 235,05 m² und von untergeordneten Flächen (Lagerräume, Stiegenhaus, etc.) im Ausmaß von insgesamt 141,02 m² ausgegangen. Die Gesamtnutzfläche des Gebäudes beträgt daher 376,07 m², das sind bei einer Raumhöhe von 2,00 m 752,14 m³ (im Vergleich zum Bauplan beträgt die Wohnfläche laut Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen K nur 205,24 m², die untergeordneten Flächen 125,15 m² und die Gesamtnutzfläche daher 330,39 m²). Der zum Ansatz gebrachte Kubikmeterpreis von 4.200,00 S (305,23 €) wurde der „Anleitung zur Berechnung von Neuwerten“ der Z.K. Versicherung (Stand 1.1.1998) entnommen, die diesen Preis für Gebäude in einfacher Ausführung vorsieht. Von dem sich daraus ergebenden Gebäudeneuwert in Höhe von 3.158.988,00 S (229.572,61 €) wurde ein Abschlag von 2%, das sind gerundet 63.180,00 S (4.591,47 €), wegen der Abgelegenheit des Gebäudes bzw. der schwierigen Erreichbarkeit im Winter in Ansatz gebracht. Bei Berücksichtigung einer Alterswertminderung von 72% (progressive Alterswertminderung nach F. W. Ross unter Annahme einer technischen Lebensdauer des Gebäudes von 125 Jahren und somit einer verbleibenden technischen Restnutzungsdauer von 25 Jahren nach der Formel „Wertminderung in % = $0,5 \times (\text{Alter des Gebäudes in Jahren}^2 / \text{Übliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes in Jahren}^2 + \text{Alter des Gebäudes in Jahren} / \text{Übliche Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes in Jahren}) \times 100$) ergibt sich ein weiterer Abschlag vom Gebäudeneuwert von gerundet 2.228.982,00 S (161.986,44 €) (72% des Gebäudeneuwertes von 3.095.808,00 S (224.981,14 €)). Der Substanz- bzw. Zeitwert des Gebäudes beträgt somit 866.826,00 S (62.994,70 €).

Der Ertragswertberechnung wurde die erzielbare Jahresnettomiete von 125.000,00 S (9.084,10 €) laut dem Schätzungsgutachten von K zu Grunde gelegt und davon ein Grundanteil von 12.000,00 S (872,07 €) in Abzug gebracht. Die Grundanteilsberechnung

erfolgte Folgendermaßen: Da die Baufläche des Gebäudes laut Grundbuch und Bestandvertrag vom 5. April 2001 112 m² beträgt und mit dem Gebäude ca. 500 bis 600 m² des umliegenden Grundstückes (GSt-NR xy in EZ zz, Grundbuch XX, ebenfalls im Alleineigentum des Bw.) mitvermietet wurden, ist das Finanzamt von einer Grundstücksfläche von 600,00 m² ausgegangen. Als m²-Preis wurden 400,00 S (29,07 €) als angemessen erachtet. Dieser m²-Preis basiert auf jenem Kaufpreis in Höhe von 500,00 S/m² (36,34 €/m²), der laut Kaufvertrag des Bw. und seiner Gattin mit E.K. vom 12. Oktober 2000 für ein vergleichbares Grundstück zu entrichten war und wovon ein Bebauungsabschlag von 20% abgezogen wurde. Bei Multiplikation der Grundstücksfläche von 600,00 m² mit dem errechneten m²-Preis von 400,00 S (29,07 €) ergibt sich ein Grundstückspreis von 240.000,00 S (17.441,48 €), woraus sich bei Zugrundelegung eines Kapitalisierungszinssatzes von 5% einen Grundanteil von 12.000,00 S (872,07 €) errechnet.

Von der Jahresmiete exklusive Grundanteil in Höhe von 113.000,00 S (8.212,03 €) wurden 25% Bewirtschaftungskosten (Feuerversicherung, Grundsteuer, Erhaltungskosten, etc.) in Abzug gebracht und die so errechnete Zwischensumme von 84.750,00 S (6.159,02 €) mit einem Vervielfältiger von 14,09 multipliziert (Vervielfältiger bei einem Kapitalisierungszinssatz von 5% und einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren), woraus sich ein Ertragswert von gerundet 1.190.000,00 S (86.480,67 €) ergibt.

Da der errechnete Substanz- bzw. Zeitwert des Gebäudes um ca. 27% geringer als der errechnete Ertragswert ist, wurde bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eine Gewichtung von 1:3 vorgenommen (siehe dazu Ross-Brachmann-Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, S. 335). Der seitens des Finanzamtes ermittelte gemeine Wert beträgt daher gerundet 1.100.000,00 S (79.940,12 €) $((866.826,00 \text{ S (62.994,70 €)} + 3.570.000,00 \text{ S (259.442,02 €)}) : 4 = 1.109.206,50 \text{ S (80.609,18 €)})$.

Demgegenüber hat der Bw. als gemeinen Wert jenen Gebäudewert in Höhe von 3.850.000,00 S (279.790,41 €) herangezogen, den die V.-Versicherung ihrer Polizze zur Bündelversicherung zu Grunde legte, mit der Begründung, dieser Wertansatz sei jener Preis, zu dem er unter Umständen bereit wäre, das Vermietungsobjekt zu veräußern. Bei einer Gebäudenutzfläche von 330,84 m² gemäß dem Schätzungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen K errechnet sich daraus ein Durchschnittspreis von 11.667,00 S/m² (847,87 €/m²), den der Bw. unter Verweis auf die schon seit Jahren geforderten m²-Preisen für Wohnungen von in der Regel über 20.000,00 S/m² (1.453,46 €/m²) als angemessen erachtete.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde darüber hinaus vorgebracht, der Bw. habe sowohl gegenüber seinem steuerlichen Vertreter als auch im Zuge der Betriebsprüfung erklärt, dass der Wert des Gebäudes zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes mindestens dem in der Versicherungspolizze der Landesversicherung angesetzten Neuwert entspreche. Dieser Wert sei auch nachvollziehbar. Denn der 30-jährige Mietverzicht und die dafür getätigten Investitionen würden sich wertmäßig entsprechen. Werde aber die vom Mieter seit 1. Jänner 2001 zu bezahlende Jahresnettomiete auf 30 Jahre umgelegt, ergebe sich ein Betrag in Höhe von 3.750.000,00 S (272.523,13 €). Diesen Betrag habe der Bw. als Basis für seine Abschreibung herangezogen.

Der steuerliche Vertreter ist in der mündlichen Verhandlung zudem auch auf die bei Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes von baulichen Anlagen, 28. Auflage, aufgelisteten Wertermittlungsgrundsätze eingegangen und hat explizit den Grundsatz der Unabhängigkeit und der Unparteilichkeit des Gutachten ausarbeitenden Sachverständigen, der zudem über eine langjährige Berufserfahrung im Immobilienbereich verfügen muss, sowie den Grundsatz der Begründetheit und Nachvollziehbarkeit des Gutachtens genannt. Nach Meinung des steuerlichen Vertreters erfüllen weder das Versicherungsgutachten noch das seitens der Betriebsprüfung erstellte Gutachten diese Grundsätze.

Dem steuerlichen Vertreter ist insofern zuzustimmen, als ein Sachverständigengutachten nachvollziehbar und schlüssig sein und vor allem dem Gebot redlicher und zweifelsfreier Wertermittlung entsprechen muss. Nur unter diesen Voraussetzungen ist die Abgabenbehörde in der Lage, das Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel nach den Vorschriften des §§ 166ff BAO auf seine Beweiskraft hin zu untersuchen (z.B. VwGH 19.3.2002, 97/14/0034; Keppert, Immobilienbewertungen für ertragsteuerliche Zwecke – Teil 2, in ÖStZ 2007/485ff; Windberger, Liegenschaftsbewertung im Abgabenverfahren, in ÖStZ 2005/58ff; Stingl/Rauscher, Zur Frage der Bewertung fiktiver Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb, in ÖStZ 1999, 505ff). Das für Versicherungszwecke angefertigte Gutachten weist demgegenüber lediglich den Gebäudeneuwert aus. Angaben, wie die Wertermittlung erfolgt ist, fehlen gänzlich, weshalb dieses Gutachten als nicht maßgeblich anzusehen ist (siehe dazu VwGH 23.5.2007, 2004/13/0091). Auch das nachträgliche obig dargelegte Vorbringen über die Ermittlung des gemeinen Wertes kann aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht überzeugen. Der Bw. hat als Methode zur Wertermittlung offenbar das Ertragswertverfahren verwendet, allerdings wurden die üblichen Ermittlungsschemata völlig außer Acht gelassen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung (2007) 88ff; Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes von baulichen Anlagen, 28. Auflage, S. 275ff). Zudem entspricht der durch

Multiplikation der Jahresnettomiete von 125.000,00 S (9.084,10 €) mit 30 (Zeitraum des Mietverzichtes) errechnete Betrag von 3.750.000,00 S (272.523,13 €) nur ungefähr dem in der Versicherungspolizze ausgewiesenen Wert bzw. dem der Anlagenabschreibung zu Grunde gelegten Wert von 3.850.000,00 S (279.790,41 €).

Im Gegensatz dazu wird die Wertermittlung des Finanzamtes nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sowohl den Anforderungen an Nachvollziehbarkeit und Schlüssigkeit, als auch dem Gebot redlicher und zweifelsfreier Wertermittlung gerecht. Das Finanzamt hat im Einklang mit der obig dargestellten Rechtsprechung und Lehre in nachvollziehbarer Weise ein Ertragswert- und Sachwertverfahren durchgeführt, mit einer stärkeren Gewichtung des Ertragswertes. Das Finanzamt hat dem Bw. zudem auch zur Kenntnis gebracht, dass der im Rahmen der Sachwertmethode ermittelte Kubikmeterneupreis von 4.200,00 S (305,23 €) umgerechnet auf den Quadratmeterneupreis (Raumhöhe 2,5 m) 10.500,00 S/m² (763,06 €/m²) ergibt und damit ungefähr dem von der Vorarlberger Landesversicherung ermittelten Gebäudeneuwert entspricht. Das Finanzamt ist allerdings der Ansicht, dass vom Gebäudeneuwert zumindest eine Alterswertminderung in Abzug zu bringen ist. Der Bw. wendet sich gegen diese Auffassung mit der Begründung, das Finanzamt habe die vom Gesetz geforderte Bedachtnahme auf die Beschaffenheit des Gebäudes nicht berücksichtigt, obwohl die Prüfungsorgane das zu bewertende Gebäude besichtigt und dessen ausgezeichneten Erhaltungszustand einsehen hätten können. Durch die vom Bw. bzw. dessen Rechtsvorgängern laufend getätigten Instandsetzungen und Verbesserungsmaßnahmen am Gebäude befände sich dieses in einem so guten Zustand, dass eine weitere nochmalige Nutzung im Ausmaß der bisherigen Verwendungsdauer problemlos möglich erscheine.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde überdies explizit auf die bei Ross/Brachmann/Holzner, a.a.O., S. 264, dargelegte sogenannte Verjüngungstheorie Bezug genommen. Diese komme im vorliegenden Fall deshalb zum Tragen, weil umfangreiche Modernisierungsmaßnahmen vorgenommen worden seien. Darunter seien alle über reine Erhaltungsmaßnahmen hinausgehenden Arbeiten zu verstehen, wie beispielsweise der Anbau für die Nasszellen und die Unterkellerung des Objektes. Die Verjüngungstheorie gehe davon aus, dass ein erneuertes Gebäude nicht eine verlängerte Gesamtlebensdauer, sondern ein anderes „fiktives“ Baujahr habe, sich also „verjüngt“ habe. Dadurch solle vermieden werden, dass die neu eingebauten Bauteile sofort das Alter der bestehenden Bauteile teilten. Ob Modernisierungsmaßnahmen im Hinblick auf die Qualität der bestehenden Substanz sinnvoll und tatsächlich „verjüngend“ seien, müsse im Einzelfall geprüft werden. Bei dem zu bewertenden Gebäude sei dies aber unzweifelhaft der Fall. Aus der Sicht des steuerlichen Vertreters müsste das „fiktive Baujahr“ des Mietobjektes zwischen 1970 und 1975 liegen, denn durch die getätigten Investitionen werde eine verlängerte wirtschaftliche Nutzungsdauer

erreicht. Die Restnutzungsdauer errechne sich daher nicht nur aus der angenommenen Gesamtnutzungsdauer abzüglich des Gebäudealters, sie müsse vielmehr sachverständig auf der Grundlage einer sorgfältig durchgeführten Ortsbesichtigung geschätzt werden.

Die „(Rest)nutzungsdauer“ ist grundsätzlich aus der „üblichen bzw. gewöhnlichen Gesamtnutzungsdauer“ eines Gebäudes abzuleiten, worunter im Wesentlichen die zu erwartende Zeitspanne zwischen der Herstellung eines Gebäudes und dem Ende seiner wirtschaftlich vertretbaren Nutzung, die von Bauart (Gebäudetype), Bauweise (Konstruktion und verwendete Baustoffe) und Nutzungsart abhängig ist, zu verstehen ist. Die „übliche bzw. gewöhnliche Gesamtnutzungsdauer“ ergibt sich unter der Voraussetzung eines ordnungsgemäßen Gebrauchs, einschließlich einer ordnungsgemäßen Wartung und Instandhaltung der Baulichkeit (nicht auch einer Modernisierung) und ist in der Regel kürzer als die technische Lebensdauer (diese läuft erst ab, wenn selbst die tragenden Bauteile (Außenwände, Decken) ausgewechselt werden müssten, deren Erneuerung wirtschaftlich nicht mehr vertretbar ist und könnte erst nach 200 - 300 Jahren eintreten). Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer wird in der Regel mit Hilfe allgemeiner Erfahrungssätze erhoben, die wiederum diversen Tabellen des Schrifttums entnommen werden können (siehe dazu Pröll, Immobilienbewertung im Steuerrecht – Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer bei Mietzinshäusern, in ÖStZ 2008, 801ff; Kranewitter, a.a.O., 73ff; Ross/Brachmann/Holzner, a.a.O., S. 303ff).

Das Finanzamt ist im vorliegenden Fall von einer Gesamtnutzungsdauer von 125 Jahren und einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren ausgegangen. Die Berechnung der Alterswertminderung erfolgte somit mittels einer Differenzrechnung (Gesamtnutzungsdauer minus Alter), wobei die Methode der progressive Wertminderung nach F. W. Ross zur Anwendung kam (siehe dazu Kranewitter, a.a.O., 78). Da für Wohngebäude in normaler Ausführung eine Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren als üblich angesehen wird (Kranewitter, a.a.O., 74), hat das Finanzamt offenbar den guten Gebäudezustand bei Schätzung der Gesamtnutzungsdauer entgegen den Einwendungen des Bw. bereits berücksichtigt.

Dem steuerlichen Vertreter ist aber insofern zuzustimmen, als insbesondere dann, wenn sich die „übliche bzw. gewöhnliche Gesamtnutzungsdauer“ eines Gebäudes dem Ende zuneigt oder zum Wertermittlungstichtag bereits abgelaufen ist, Überlegungen dahin gehend anzustellen sind, ob irgendwelche, in der Vergangenheit eingetretenen Ereignisse zur Verlängerung der „wirtschaftlichen Restnutzungsdauer“ beigetragen haben könnten. Davon ist aber nur bei sehr gut unterhaltenen Baulichkeiten sowie bei durchgreifend erneuerten (neue Fenster, neue Heizung, neue Sanitär- und Elektroinstallationen) oder verbesserten Gebäuden (Grundriss, umfangreiche Umbau- und Modernisierungsarbeiten) auszugehen. Eine „Verlängerung“ ist jedenfalls dann nicht anzunehmen, wenn das bewertungsgegenständliche Gebäude seit seiner

Errichtung weder an tragenden Elementen noch an wichtigen Bauteilen (Mauern, Dach, Treppen, Decken) erneuert worden ist (Pröll, a.a.O., 801ff; Kranewitter, a.a.O, 75f; Ross/Brachmann/Holzner, a.a.O., S. 262ff).

Der Bw. hat aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates glaubhaft dargelegt, dass in den Jahren 1975 und 1976 eine Neueindeckung des Daches erfolgt ist, in etwa ein Viertel der Gebäudefläche gänzlich neu errichtet wurde, mehrere Duschen und Toiletten eingebaut wurden, eine Unterkellerung des gesamten Gebäudes erfolgt ist, Fenster ausgewechselt und Böden saniert wurden, eine Elektrospeicherheizung eingebaut und Solarkollektoren mit einem Warmwasserspeicher installiert wurden. Zur Bestimmung einer modifizierten Restnutzungsdauer, die sich laut Pröll, a.a.O., 801ff, auf maximal 50% der gewöhnlichen Gesamtnutzungsdauer erstrecken kann, wird ein deutsches Modell zur Anwendung gebracht, das bei der Bestimmung von „wirtschaftlichen Restnutzungsdauern“ modernisierter Gebäude häufig eingesetzt wird und das mittels eines Punktesystems den Modernisierungsgrad und die modifizierte Restnutzungsdauer bestimmt (Pröll, a.a.O., 801ff samt weiterführenden Literaturverweisen). Bei diesem System können maximal 20 Punkte vergeben werden, wobei bei 16 bis 20 Punkten von einer umfassenden Modernisierung, bei 10 bis 15 Punkten von einer überwiegenden Modernisierung, bei 6 bis 10 Punkten von einem mittleren Modernisierungsgrad, bei 2 bis 5 Punkten von kleineren Modernisierungen im Rahmen der Instandhaltung und bei 0 bis 1 Punkt von keiner Modernisierung ausgegangen wird. Zu beachten ist überdies, dass bei länger als 20 Jahre zurückliegenden Gebäudeverbesserungen ein geringerer als der maximale Tabellenwert anzusetzen ist.

Bestimmung des Modernisierungsgrades

Modernisierungselemente	Maximal mögliche Punktvergabe	Punktvergabe für Mietobjekt
Dacherneuerung	3	2
Verbesserung der Fenster	2	1
Verbesserung der Leitungssysteme (Strom, Gas, Wasser, Abwasser)	2	1
Einbau einer Sammelheizung bzw. einer neuen Etagenheizung	2	1

Wärmedämmung der Außenwände	2	
Modernisierung der Bäder	2	
Einbau von Bädern	3	2
Modernisierung des Innenausbaus (z.B. Decken und Fußböden)	3	2
Wesentliche Änderung und Grundrissgestaltung	3	2
	20 (da eine Modernisierung von Bädern und ein Einbau von Bädern sich gegenseitig ausschließen)	11

Da die Modernisierungen ausgehend vom Bewertungsstichtag, dem 1. Jänner 2001, vor 25 bzw. 26 Jahren erfolgt sind, wurde – wie aus der vorstehenden Tabelle ersichtlich ist – ein entsprechender Punkteabschlag vorgenommen. Gesamthaft ist also von einem überwiegenden Modernisierungsgrad im Sinne des zur Anwendung gebrachten Modells auszugehen. Daraus ergebe sich bei Annahme einer „üblichen Gesamtnutzungsdauer“ von 80 Jahren bei einem 80 Jahre oder älterem Gebäude eine modifizierte Restnutzungsdauer von 32 Jahren (das sind 40% von 80 Jahren). Das Finanzamt ist im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung des sehr guten Erhaltungszustandes des Gebäudes allerdings von einer Gesamtnutzungsdauer von 125 Jahren ausgegangen, weshalb sich bei Anwendung der obig dargelegten Formel eine modifizierte Restnutzungsdauer von 50 Jahren, das fiktive Baujahr 1926 sowie ein fiktives Gebäudealter von 75 Jahren ergeben, die als zutreffend erachtet werden. Im Übrigen sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung, von den Werten und der Gewichtung des Finanzamtes abzuweichen, sodass dessen Wertermittlung wie folgt adaptiert wird:

Ermittlung des gemeinen Wertes

Sachwertverfahren:	
Gebäudeneuwert	3.158.988,00 S (229.572,61 €)
Abschlag von 2% wegen der Ablegenheit des Gebäudes bzw. der	63.180,00 S (4.591,47 €)

schwierigen Erreichbarkeit im Winter	
Progressive Wertminderung wegen Alter (nach F.W. Ross) bei fiktivem Baujahr 1926: 48%	1.485.988,00 S (107.990,96 €)
Substanz- bzw. Zeitwert des Gebäudes	1.609.820,00 S (116.990,18 €)
Ertragswertverfahren:	
Jahresmiete exklusive Grundanteil	113.000,00 S (8.212,03 €)
25% Bewirtschaftungskosten (Feuerversicherung, Grundsteuer, Erhaltungskosten, etc.)	-28.250,00 S (-2.053,01 €)
Zwischensumme	84.750,00 S (6.159,02 €)
Ertragswert (Vervielfältiger von 18,26 bei einem Kapitalisierungszinssatz von 5% und einer modifizierten Restnutzungsdauer von 50 Jahren)	1.550.000,00 S (112.642,89 €)
Gemeiner Wert	1.579.910,00 S (114.816,54 €)
Gemeiner Wert gerundet	1.580.000,00 S (114.823,08 €)

Der Berufung war somit in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

3) Höhe des AfA-Satzes

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als AfA geltend gemacht werden. Dieser Bestimmung ist eine Beweislastumkehr hinsichtlich einer kürzeren Nutzungsdauer zu entnehmen. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den (technischen) Bauzustand erbracht werden (siehe dazu VwGH 28.1.2005, 2000/15/0074; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192; VwGH 26.11.1991, 91/14/0169).

Gegenständlich hat der Bw. beantragt, an Stelle des gesetzlich vermuteten AfA-Satzes von 1,5% einen solchen von 2% zu gewähren, ohne die kürzere Nutzungsdauer durch Vorlage

eines geeigneten Gutachtens zu belegen. Diesem Antrag ist das Finanzamt bereits in den angefochtenen Bescheiden gefolgt. Es hat sich dabei auf Rz 6444 der EStR 2000 gestützt, wonach bei Gebäuden, die - wie das zu bewertende - vor 1915 erbaut wurden, ein AfA-Satz von 2% gewährt werden könne, ohne dass es eines Nachweises einer kürzeren als der gesetzlich vermuteten Restnutzungsdauer von 67 Jahren bedürfte.

Für den Unabhängigen Finanzsenat stellen die EStR keine verbindliche Rechtsquelle dar. Er folgt bei der Bemessung der AfA der Rechtsauffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 10.8.2005, 2002/13/0132, wonach die dem Sach- und Ertragswertverfahren zugrunde gelegte Restnutzungsdauer ident sein müsse mit jener für die Bemessung der AfA (kritisch dazu Pröll, a.a.O., 801f). Da – wie obig ausgeführt - im Sach- und Ertragswertverfahren eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 50 Jahren als zutreffend erachtet wurde, wird ein AfA-Satz von 2% zur Anwendung gebracht.

Aufgrund der vorstehenden Änderungen errechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abweichend von den angefochtenen Bescheiden wie folgt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2001 und 2002

	2001	2002
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung	61.188,00 S (4.446,71 €)	4.731,13 €
AfA laut Erklärung (1,5% von 3.850.000,00 S (279.790,41 €))	57.750,00 S (4.196,86 €)	4.196,85 €
AfA laut Berufungsentscheidung (2% von 1.580.000,00 S (114.823,08 €))	31.600,00 S (2.296,46 €)	2.296,46 €
AfA-Differenz	26.150,00 S (1.900,39 €)	1.900,39 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung laut Berufungsentscheidung)	87.338,00 S (6.347,10 €)	6.631,52 €

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 2. Juni 2009