

GZ. RV/1617-W/02,
miterledigt RV/599-W/03,
RV/1241-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau Ing. JS, 1160 Wien, K11, vertreten durch Bonafide GmbH., Steuerberatungskanzlei, 1010 Wien, Berggasse 10, vom 7. August 2000 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 betreffend Einkommensteuer 1999 vom 25. Juli 2000, Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 vom 14. 10. 2002 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2002 vom 23. 7. 2003 entschieden:

Der Berufung betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1999, 2001, 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 1999, 2001, werden abgeändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 bleibt unverändert.

Der Berufung betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe der zulässigen Abschreibung für zwei Gebäude, K9 (Zweifamilienwohnhaus) sowie der Liegenschaft in K11 in Folge zweier von der Bw. übermittelten Gutachten. Anlässlich einer Schenkung zum Stichtag 31. 12. 1997 erfolgte eine Verkehrswertermittlung für die Liegenschaft K11, für die Liegenschaft in K9 wurde zu diesem Stichtag die Restnutzungsdauer mit Hilfe eines Gutachtens ermittelt.

In der Einnahmen – Ausgabenrechnung des Jahres **1998** wurde für die Liegenschaft in der K11 **für den** im Rahmen der Schenkung übertragenen **fünf zwölftel Anteil** der Verkehrswert in Höhe von **S 1.750.000** (Gebäudeanteil 70 % angesetzt) und unter Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 32 Jahren (das Gebäude wurde vor dem Jahre 1915 errichtet) die zulässige Abschreibung in Höhe von S 54.687,50 ermittelt, allerdings der im Gutachten für den fünf Zwölftel Anteil berechnete Verkehrswert in der Einnahmen – Ausgabenrechnung *noch einmal* um fünf Zwölftel gekürzt und die Jahresabschreibung mit S 22.781 errechnet. Seitens des Finanzamtes wurde der so ermittelte (falsche) Ansatz einem Abschreibungssatz von 1,5 % unterzogen und die zulässige Abschreibung in Höhe von S 10.935 ermittelt. Der Einkommensteuerbescheid vom 7. 3. 2000 betreffend das Jahr 1998 erging endgültig und erwuchs in Rechtskraft.

Für das berufungsgegenständliche Jahr 1999 berichtigte das Finanzamt die erklärte Abschreibungshöhe von S 54.687,50 auf S 10.935 und verwies in seiner Bescheidbegründung auf die Bescheidbegründung des Vorjahres. In diesem hatte das Finanzamt das Schätzgutachten mit dem Hinweis, dass der konkrete Bauzustand vom Gutachter *ungenügend dargestellt* worden sei, nicht anerkannt und den AfA-Satz in Höhe von 1,5 % berücksichtigt.

In der Berufung vom 7. 8. 2000 gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 1999 wird begründend ausgeführt:

"Was die geltend gemachten AfA-Quoten betrifft, so ist auszuführen, dass ich aus ökonomischen Gründen im Jahr 1998 eine Berufung nicht eingebracht habe, jedoch ist die Begründung vollkommen ungerechtfertigt, zumal die Finanzbehörde übersieht, dass der Dachausbau in einem Altbau durchgeführt wurde, wobei das Haus K11 gemäß Gutachten (Punkt 2.21) im Jahre 1904 erbaut wurde, also im Zeitpunkt des Dachausbaues bereits fast 100 Jahre alt (war). Wie sich aus Punkt 2.25 ergibt, wurden Zubauten im Jahre 1955, somit rund 45 Jahre vor dem Dachausbau, vorgenommen. Wenn bemängelt wird, es sei der Bauzustand nicht beschrieben, so wird übersehen, dass dieser im Punkt 2.26 dargestellt ist. Gleicher gilt auch für die Nachbarliegenschaft K9, da im Gutachten unter Punkt 3.20 vom Sachverständigen festgehalten wurde, dass es sich um ein im guten Erhaltungszustand befindliches Gebäude handelt. Allerdings übersieht die Finanzbehörde, dass das Gebäude 1964 erbaut wurde, daher derzeit 36 Jahre alt ist, weshalb an die gesamte Nutzungsdauer von 66 Jahren, wie sie offenbar der Finanzbehörde vorschwebt, nicht mehr angeschlossen werden kann. Warum die Instandsetzungskosten von S 35.549,84 und S 7.811 dem Ergebnis wieder hinzugerechnet wurden, lässt sich der Begründung des angefochtenen Bescheides in keiner Weise entnehmen, sodass diesbezüglich auch ausdrücklich ein Begründungsmangel gelten gemacht wird".

In einem weiteren Schreiben des Finanzamtes vom 11. 8. 2000 wird der Bausachverständige Herr Prof.Z ersucht, sein Gutachten bezüglich der Restnutzungsdauer näher zu erläutern. Mit Stellungnahme vom 27. 9. 2000 führt dieser aus:

"Dem Einwand der Finanzbehörde, dass das GA keine spezifische Bezugnahme auf die Liegenschaft enthalte, sondern lediglich pauschal gehaltene Aussagen, ist entgegenzuhalten, dass 1. das Gutachten über die Restnutzungsdauer ein Extrakt der gleichzeitig verfassten Verkehrswertermittlung ist, in dem sehr konkret auf die gegenständliche Liegenschaft eingegangen wird und darin auch auf Seite 5 die Restnutzungsdauer ableitet, 2. dass auch im GA über die Restnutzungsdauer sowohl im Befund, als auch im GA auf die Beschaffenheit der Bauwerke eingegangen wird; insbesondere das Baualter, Bauzustand und die Auswirkung der vorgenommenen Adaptierungsarbeiten werden ausdrücklich berücksichtigt und *begründen die Verlängerung der wirtschaftlichen Gesamtlebensdauer auf 125 Jahre*. Dem Schreiben der Finanzbehörde ist nicht zu entnehmen, welche zusätzlichen Angaben noch benötigt werden bzw. welche Schlussfolgerung ihr nicht schlüssig erscheinen".

Für das Jahr 2001 wird vom Finanzamt die Beurteilung der Restnutzungsdauer beider Gebäude übernommen und Abschreibung laut Erklärung entsprechend der Vorjahre berichtet. In der gegen den Einkommensteuerbescheid vom 14. 10. 2002 eingebrachten Berufung wird auf die Begründung in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 verwiesen. Weiters erhebt die Bw. ausdrücklich Berufung gegen den als vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2002. Es bestehe kein sachlich gerechtfertigter Grund für eine vorläufige Veranlagung.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer des Jahres 2001 führt das Finanzamt bezüglich der Absetzung für Abnutzung nunmehr aus:

"Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Es bestehen keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut wurde und der AfA-Satz nicht mehr als 2 % beträgt.

Voraussetzung für einen höheren Betrag an AfA ist nach dieser Gesetzesstelle somit, dass ein Nachweis über eine Nutzungsdauer, abweichend von der vom Gesetzgeber angenommenen Nutzungsdauer, erbracht wird.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Restnutzungsdauer nicht bloß aus der Sicht des jeweiligen Baujahres eines Gebäudes, sondern aus den konkreten Gebäudeeigenschaften wie Bau- und Erhaltungszustand zu dem sich aus § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. a – d EStG 1988 als maßgeblich ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Die Ableitung der Nutzungsdauer aus dem konkreten Gebäudezustand ist dabei schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Weist ein Gebäude einen guten Bauzustand auf, und entspricht es den heutigen Anforderungen, dann kommt dabei diesem Zustand wesentliche, seinem Alter aber nur untergeordnete Bedeutung zu.

In den beiden Gutachten wurde von einer "nach dem Ende des 2. Weltkrieges" bzw. "vor der 1. Weltkrieg" undifferenzierten und nicht auf den konkreten Eigenschaften der betroffenen Gebäude basierenden Annahme einer "allgemein konzipierten Lebensdauer von Wohnhäusern" ausgegangen und in der Folge die Restnutzungsdauer ohne erkennbaren Rückschluss auf allfällige andere

Ermittlungskriterien einfach durch bloße Subtraktion des als "Baualter" bezeichneten Gebäudealters von der "allgemein konzipierten Lebensdauer" ermittelt.

An dieser für die Restnutzungsdauerermittlung untauglichen Methodik eines bloßen Abzuges des Gebäudealters von einer lediglich abstrakt postulierten "allgemeinen Lebensdauer von Wohnhäusern" ändert sich auch dadurch nichts, dass das Gutachten an anderer Stelle allgemeine Gebäudeeigenschaften und den Bauzustand umschreibt, da ebendiese Kriterien die Bemessungsgrundlagenermittlung (durch bloße Subtraktion) in keiner Hinsicht abgeändert oder beeinflusst haben.

Gerade dem an anderer Stelle des Gutachtens bescheinigten "sehr guten Bauzustand" und zusätzlich "überdurchschnittlich gutem Erhaltungszustand" bzw. "sehr guten und gepflegten Bau- und Erhaltungszustand" kommt aber im Lichte der Rechtsprechung ungleich größere Bedeutung zu, als dem jeweiligen Gebäudealter.

Angesichts dieser Fakten kann die Restnutzungsdauerermittlung sachgerecht im Wesentlichen nur aus den konkreten Gebäudeeigenschaften und nur in untergeordnetem Ausmaß aus "allgemeinen Annahmen über eine Lebensdauer von Wohngebäuden" abgeleitet werden. Eine nicht spezifisch und nachvollziehbar aus den konkreten Eigenheiten der betreffenden Liegenschaften abgeleitete, sondern wiederum nur allgemein in untergeordnetem Ausmaß (mit 25 %) angenommene Verlängerung einer ohnehin schon lediglich aus Allgemeinannahmen gewonnenen Nutzungsdauer bringt (auch bei der Aussage des Gutachters, dass die ermittelte Restnutzungsdauer lediglich als "Extrakt der gleichzeitig vorgenommenen Verkehrswertermittlung zu sehen ist") keinen schlüssigen und nachvollziehbaren Nachweis der zum Ansatz gebrachten Restnutzungsdauer.

Da somit kein schlüssiger und nachvollziehbarer Nachweis über eine kürzere als die gesetzlich festgelegte Nutzungsdauer vorliegt, könne der Berufung nur teilweise stattgegeben werden".

(Bemessungsgrundlage lt. Finanzamt S 729.166,66 (zweimalige Kürzung), Restnutzungsdauer 50 Jahre, 2 % Abschreibungssatz lt. EStRL für die Liegenschaft in der K11).

"Private Nutzung: Nutzt der Alleineigentümer Teile seines Mietobjektes für private Zwecke, dann scheidet dieser privat genutzte Teil aus dem Verrechnungskreis "Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" aus. Den erzielten Einnahmen aus der Vermietung sind nur jene Werbungskosten gegenüberzustellen, die sich auf nicht privat genutzte Teile des Hauses beziehen. Für den Hauseigentümer sind keine fiktiven Einnahmen anzusetzen. Die Aufteilung der Werbungskosten hat nach Relation der Nutzflächen zu erfolgen. Mit Schreiben vom 14. 7. 2000 geben Sie bekannt, dass sie Top Nr. 4 in der K11 selbst bewohnen. Bei einer Gesamtnutzungsfläche von 387,91 m² ergibt sich daher ein Privatanteil von 21,95 %."

Bezüglich der Umsatzsteuer des Jahres 2001 wurde der Gesamtbetrag der Entgelte von S 398.542,58 lt. Erklärung um den Anteil der Miete von Frau JS (i. H. v. S 27.011,78) gekürzt, ebenso die Vorsteuern K11 im Ausmaß von 21,85 % mittels Berufungsvorentscheidung gekürzt.

Mit 10. 2. 2003 beantragt die Bw. die Vorlage der Berufung vom 14. 10. 2002 an den unabhängigen Finanzsenat sowie die Entscheidung durch den Senat samt Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und führt ergänzend aus:

"Gleichzeitig erhebe ich vorsorglich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 Berufung und darf als Begründung darauf hinweisen, dass gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 überhaupt *nicht Berufung erhoben wurde* und daher dessen Abänderung vollkommen rechtswidrig ist.

Auch sind die Ausführungen in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 29. 1. 2003 vollkommen unrichtig, zumal die Finanzbehörde vollkommen übersehen hat, dass das Haus K11 ursprünglich nicht mir alleine gehört hat und ich daher den alten aus der Zeit der Hausgemeinschaft stammenden Mietvertrag bzw. die Mietrechte meines Ehemannes Dipl. Ing. Scherzer akzeptieren musste, sodass eine Privatnutzung weder im umsatzsteuerlichen noch im einkommensteuerlichen Sinn vorliegt.

Auch ist die von der Finanzbehörde in Ansatz gebrachte Gesamtfläche unrichtig ermittelt worden, weshalb selbst bei Vertretung der ausdrücklich als verfehlt zu bezeichnenden Rechtsmeinung der Finanzbehörde ein anderer Verteilungsschlüssel, nämlich ein für mich günstigerer, hervorkäme.

Auch ist die Berechnung der AfA aus nachstehenden Gründen unrichtig.

Die allgemeinen Bemerkungen über die Restnutzung eines Gebäudes sind nicht fachgerecht und werden außerdem von der Finanzbehörde getroffen, welche zweifellos nicht die Fachkompetenz eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen besitzt, weshalb diese abzulehnen sind".

Für das Jahr 2002 werden vom Finanzamt die im Jahre 2001 getroffenen Änderungen bezüglich Einkommensteuer übernommen. Der Einkommensteuerbescheid des Jahres 2002 wird durch Berufung bekämpft und begründend auf die Berufungen der Vorjahre verwiesen.

Der Antrag auf Durchführung einer Senatsentscheidung sowie Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde mit Schriftsatz vom 3. 12. 2004 vom steuerlichen Vertreter der Bw. zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Vorschriften über die AfA gelten, soweit nicht gesetzlich etwas Anderes vorgesehen ist, für alle Einkunftsarten (VwGH 23.11.1994, 91/13/0111). Die Vornahme der AfA ist nicht auf bestimmte Gewinnermittlungsarten beschränkt.

Die AfA bemisst sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen (VwGH 20.11.1996, 92/13/0304). Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, 93/14/0081). Die technische Nutzungsdauer wird durch den Materialverschleiß bestimmt. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer richtet sich nach der

wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit, insbesondere also danach, inwieweit das Wirtschaftsgut unmodern ist oder durch bessere Anlagen überholt werden kann. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer kann niemals länger, wohl aber kürzer als die technische Nutzungsdauer sein. Eine kürzere wirtschaftliche Nutzungsdauer ist der AfA-Berechnung aber erst zu Grunde zu legen, wenn dies der Abgabepflichtige durch konkrete Tatsachen nachgewiesen hat (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162).

Die Nutzungsdauer ist vom Steuerpflichtigen zu schätzen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0162, VwGH 27.1.1994, 92/15/0127). Dabei sind alle Umstände zu beachten, die die Nutzungsdauer bestimmen, und zwar sowohl jene, die durch die Art des Wirtschaftsgutes bedingt sind, als auch jene, die sich aus der besonderen Nutzungs-(Verwendungs-)Form im Betrieb des Steuerpflichtigen ergeben (VwGH 10.10.1978, 631/78). Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH 25.4.2002, 99/15/0255).

Die Behörde kann eine abweichende Schätzung auf Grund allgemein anerkannter Erfahrungssätze vornehmen (VwGH 20.1.1953, 906/52), wenn die Differenzen zur Schätzung des Steuerpflichtigen nicht nur geringfügig sind (VwGH 22.2.1972, 1909/70). Die Behörde ist berechtigt, die Schätzung der Nutzungsdauer zu überprüfen, auch wenn sie die vom Steuerpflichtigen bisher vorgenommene Schätzung in den Vorjahren unbeanstandet gelassen hat. Dem Grundsatz von Treu und Glauben könnte diesfalls nur dann Bedeutung beigemessen werden, wenn die Abgabenbehörde selbst eine später als unrichtig erkannte AfA-Berechnung veranlasst hat (VwGH 24.1.1998, 93/14/0151).

§ 7 EStG 1988 ordnet an, dass bei abnutzbaren Anlagegütern, deren Verwendung oder Nutzung zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind („lineare AfA“) und bezeichnet diese jährliche Absetzung als „Absetzung für Abnutzung“. § 7 gilt nicht nur für die Gewinnermittlung, sondern auch für die Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten.

Bei Gebäuden sind im § 8 Abs. 1 EStG 1988 gesetzlich bestimmte AfA-Sätze vorgesehen.

Diese Sätze gelten auch für Gebäude, die in gebrauchtem Zustand erworben wurden. Die AfA-Sätze können ohne Nachweis in Anspruch genommen werden. Sollen höhere AfA-Sätze angewendet werden, so ist die Nutzungsdauer nachzuweisen. Dies hat in aller Regel - insbesondere auch bei gebrauchten Gebäuden - durch ein Gutachten zu geschehen.

Als Gebäude gilt jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (VwGH 21.12.1956, 1391/54). Für andere unbewegliche

Wirtschaftsgüter als Gebäude (z. B. gemauerte Maschinenumhüllungen) gelten die Sätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 nicht.

Der Abgabepflichtige muss die AfA geltend machen. Es steht nicht in seinem Belieben, ob und wie viel er als AfA abzieht (Verwaltungsgerichtshof 30. 9. 1960, Z 262/58). § 204 Abs. 1 HGB verlangt, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen „um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich wirtschaftlich genutzt werden kann“.

Steuerlich ist nur die lineare AfA zulässig. Ab 1989 gilt ohne Nachweis ein AfA-Satz von 1,5 % der jeweiligen AfA-Basis (das entspricht einer Nutzungsdauer von ca. 66 Jahren). Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer mittels Gutachtens über den Bauzustand ist möglich. Bei Altgebäuden, wenn bisher ein niedrigerer Abschreibungssatz verwendet wurde, ist dann ab 1989 ein Abschreibungssatz von 1,5 % möglich, wenn bisher ohne Nachweis ein höherer Abschreibungssatz angewendet wurde erfolgt eine Reduktion ohne Nachweis (VuV - RL Abschn. 3 (4)).

Für Gebäude, die vor dem 1. Jänner 1989 angeschafft oder hergestellt worden sind, beträgt der AfA-Satz ab dem Jahre 1989 - ungeachtet des bis dahin angewendeten AfA Satzes - ebenfalls *grundsätzlich bis zu 1,5 %*.

Ein höherer AfA-Satz kann nur angewendet werden, *wenn ein Gutachten hinsichtlich der Restnutzungsdauer des Gebäudes vorgelegt wird* oder wenn im Zuge eines Veranlagungs- oder Betriebsprüfungsverfahrens bereits in der Vergangenheit ein Gutachten vorgelegt worden oder ein der Erstellung eines Gutachtens gleichkommendes Ermittlungsverfahren abgeführt worden ist.

Die Abschreibung für den Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist in § 16 Abs. 1. Z. 8 geregelt. Die Gebäudeabschreibungssätze des § 8 Abs. 1 kommen dabei niemals in Betracht, und zwar auch dann nicht, wenn das betriebliche Gebäude beim Mieter betrieblichen Zwecken dient. Die Abschreibungssätze des § 8 Abs. 1 gelten nur für den *Eigentümer*, der das Gebäude für die dort angeführten Zwecke *selbst nutzt* und nicht für den Vermieter (vgl. VwGH 8. 8. 1996, 92/14/0052).

Steuersystematisch sind die unterschiedlichen Abschreibungssätze damit zu begründen, dass die stillen Reserven eines Gebäudes bei Zugehörigkeit zu einem Betriebsvermögen steuerhängig bleiben. Man kann sich daher in diesem Bereich die höheren Abschreibungssätze "leisten", weil die durch gegebenenfalls zu hohe Abschreibung (zu rasche Abschreibung) gelegten stillen Reserven steuerlich weiter erfasst werden können. Dies ist bei Gebäuden im Privatvermögen mangels Besteuerung der Einkunftsquelle *nicht* der Fall. Nicht einmal bei Erfassung der Gebäudeveräußerung als Spekulationsgeschäft

könnte es zu einer Nacherfassung zu hoher Abschreibung kommen, weil dabei nicht der Buchwert, sondern die Anschaffungskosten des Gebäudes anzusetzen sind.

Absetzung für Abnutzung (§ 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988):

§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. a EStG 1988 kommt zur Anwendung, wenn ein angeschafftes oder hergestelltes Gebäude unmittelbar ab der Anschaffung oder Herstellung zur Einkünfteerzielung genutzt wird.

Im Falle des unentgeltlichen Erwerbs eines Gebäudes, das im Zeitpunkt des Erwerbs zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird ("durchgehende" Vermietung), sind wahlweise der zuletzt festgestellte Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten anzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988). Der Steuerpflichtige muss den Antrag auf Geltendmachung der fiktiven Anschaffungskosten für das Kalenderjahr stellen, in dem er das Gebäude unentgeltlich erworben hat und daher zumindest eine halbe Jahres-AfA vorzunehmen ist (VwGH 23.4.1980, 1690/79). Die einmal getroffene Wahl der Bemessung der AfA von den fiktiven Anschaffungskosten kann nicht mehr rückgängig gemacht werden (VwGH 1.7.1992, 91/13/0062).

Die fiktiven Anschaffungskosten (§ 6 Z 9 EStG 1988) sind aus der Sicht des Erwerbers im Schätzungswege nach dem Grundsatz zu ermitteln, was für den Erwerber als tatsächlicher Kaufpreis angefallen wäre. Sie können nur im Schätzungswege auf Grundlage einer Liegenschaftsbewertung ermittelt werden. Die mit der Liegenschaftsschätzung zum Zweck der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten verbundenen Kosten stellen sofort abzugsfähige Werbungskosten dar.

Eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer ist grundsätzlich durch ein Gutachten über den Bauzustand schlüssig und nachvollziehbar darzulegen. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung der Behörde. Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist auch die Aussagekraft von Gutachten zu beurteilen, die vom Steuerpflichtigen selbst erstellt werden. Eine schlüssige Ermittlung der im Einzelfall anzusetzenden kürzeren Restnutzungsdauer setzt ein Eingehen auf den konkreten Bauzustand des Gebäudes voraus. Die Ermittlung einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer, von der das Alter des Gebäudes abgezogen wird, bildet keine taugliche Grundlage zur Schätzung der Restnutzungsdauer. Es bestehen keine Bedenken, von der genauen Überprüfung der Nutzungsdauer abzusehen, wenn das Gebäude vor 1915 erbaut wurde und der AfA-Satz nicht mehr als 2% beträgt.

Die voraussichtliche Nutzungsdauer ist ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt zu ermitteln. Ein Gutachten, das von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens ausgeht, ist bereits vom Ansatz her methodisch

verfehlt. Für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt ist ein derartiges Gutachten daher unmaßgeblich (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; VwGH 22.6.2001, 2000/13/0175).

Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene (Wohn-)Zwecke genutzt, steht die AfA nur für jenen Teil zu, der dem Ausmaß der Nutzung zur Erzielung von Einkünften entspricht. Die Ermittlung dieses Ausmaßes richtet sich grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche oder der Kubatur.

Wird die AfA von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, vom gemeinen Wert oder von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, ist der auf Grund und Boden entfallende Teil aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Dies gilt auch für Eigentumswohnungen (VwGH 13.12.1989, 88/13/0056). Die Aufteilung hat idR nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen (VwGH 7.9.1990, 86/14/0084, Verhältnismethode).

Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA-Satz von 1,5% bzw. 2% angesetzt wird, erfolgt der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20%. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führt, ist eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen.

Im Fall der privaten Nutzung einer Liegenschaft durch einen Alleineigentümer können nur jene Werbungskosten Berücksichtigung finden, die nicht die privat genutzten Teile des Hauses betreffen. Dementsprechend ist auch keine (fiktive) Miete für die eigene Wohnung anzusetzen.

Die mit der Nutzung einer solchen Wohnung im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind - einschließlich der auf die Wohnung entfallenden AfA - als nichtabzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung (§ 20 Abs. 1 EStG 1988) anzusehen.

In Bezug auf die Eigennutzung von im Miteigentum stehenden Gebäuden durch einen der Miteigentümer ist Folgendes zu beachten:

Bewohnt ein Miteigentümer eines Mietgebäudes einen Teil des Gebäudes auf Grund eines Mietvertrages mit der Eigentümergemeinschaft und bezahlt er ein fremdübliches Nutzungsentgelt, ist der selbst genutzte Gebäudeteil auch bei den Miteigentümern weiterhin Bestandteil der Einkunftsquelle.

Wird ein Gebäude ausschließlich von Miteigentümern oder diesen nahe stehende Personen bewohnt, liegen keine steuerlich beachtliche Mietverhältnisse zwischen der Miteigentümergemeinschaft einerseits und den jeweiligen Miteigentümern bzw. diesen nahe

stehenden Personen vor. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098).

Liegt ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis nicht vor, liegt entweder (bei Vermietung nur an Miteigentümer) keine Einkunftsquelle vor oder sind - analog der Vorgangsweise bei Alleineigentum - die Miete der Miteigentümer sowie die aliquoten Aufwendungen aus der Überschussrechnung auszuscheiden.

Es hat sich das Fachschrifttum angelegen sein lassen, Erfahrungswerte zu veröffentlichen, die aus einer Vielzahl von Einzelfällen hergeleitet worden sind. In der Folge werden daher mehrere solche Literaturbeispiele aufgezeigt, die auch eine entsprechende Auswertung zulassen:

- a. Ross/Brachmann: Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 23. Auflage:

- Städtische Wohnhäuser, gute Steinfachwerkhäuser (Eiche), Stahlbetonskelettbauten,

Wohn-, Büro. und Geschäftshäuser	100 Jahre.
- Wohnhäuser in solider Ausführung	125 bis 150 Jahre
- Wohnhäuser in bester, starker Ausführung wie Rittergutsgebäude, Kirchen	150 bis 200 Jahre

- b. Dr. Waltraud Hilger: Liegenschaftsbewertung, 1985:

- Einfamilien- und Mehrparteienhäuser bei guter bis sehr guter Ausführung - 100 bis 120 Jahre

- c. Bmst. Ing. Erich Wehringer: Leitfaden zur Liegenschaftsbewertung, 1990:

- Einfamilienhäuser und Wohnhäuser im Stadtgebiet	80 bis 100 Jahre
- Einfamilienhäuser und Wohnhäuser im Landgebiet in solider Ausführung	100 bis 150 Jahre
- Wohnhäuser in bester Ausführung	150 bis 200 Jahre

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner finanzrechtlichen Judikatur wiederholt dezidiert zur Frage der Lebensdauer und Restnutzungsdauer von massiven Wohnhäusern Stellung genommen und in Erkenntnissen der jüngeren Zeit hierzu - sinngemäß ausgeführt:

- a.) E. v. 15. 6. 1971, 918/69

Bei einem in Massivbauweise mit MAUERSTÄRKEN BIS ZU EINEM Meter errichteten 200 Jahre alten Gasthaus-Gebäudes, das durch erhebliche Investitionen renoviert wurde, kann eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 50 Jahren angenommen werden.

b.) E. v. 27. 6. 1978, 2116/77

Bei alten Gebäuden, die teilweise seit Jahrhunderten bestehen und deren solide Bauweise eine weitere Nutzung auf längere Zeit erwarten lässt, ist eine wesentlich über 100 Jahre liegende Gesamtnutzungsdauer nicht ausgeschlossen.

c.) E. v. 18. 3. 1980, 3133/79 (Fortgesetztes Verfahren von 2)

Die gutachtlich untermauerte Feststellung der Behörde, dass ein Massivbau (Außen- und Mittelwände Ziegel 45, 60 und 70 cm, Holzbalkendecken (vorne) und begehbares Presskiesdach (Hof) mit einem Alter von 60 Jahren voraussichtlich eine Restnutzungsdauer von 60 Jahren haben kann, ist nicht rechtswidrig.

d.) E. v. 10. 12. 1985, 85/14/0082

Bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, können auch Nutzungszeiten von (insgesamt) 200 und mehr Jahren gerechtfertigt sein. Es entscheidet nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes, wobei die wirtschaftliche Nutzungsdauer unter der technischen Nutzungsdauer eines Gebäudes liegen kann. In dem strittigen Fall war die Annahme einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren für ein hundert Jahre altes Gebäude im Rahmen einer zulässigen Schätzung gerechtfertigt

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus folgendes:

Im Vorlagebericht vom 12. 10. 2000 beantragte das Finanzamt, der Berufung hinsichtlich der Kosten für das Schätzgutachten Folge zu leisten. Die Beträge werden daher in der Einnahmen- Ausgabenrechnung als Werbungskosten anerkannt.

Hinsichtlich des in der Berufung vom 7. 8. 2000 (Seite 2) angeführten "Begründungsmangel", warum die Instandsetzungskosten für das Jahr 1999 in Höhe von S 35.549,84 und S 7.811 dem Ergebnis wieder hinzugerechnet wurden wird bemerkt, dass sich bezüglich dieser Beträge hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung zwischen der Überschussrechnung und der vom Finanzamt angesetzten Werbungskosten keine Unterschiede ergeben. Obige Instandsetzungskosten werden als Werbungskosten berücksichtigt.

Was den Umsatzsteuerbescheid vom 14. 10. 2000 für das Jahr 2001 betrifft, wurde dieser vom Finanzamt vorläufig erlassen. Die Vorläufigkeit des Bescheides blieb vom Finanzamt unbegründet. Dagegen richtet sich die Berufung vom 28. 10. 2002 mit der Begründung, dass kein sachlich gerechtfertigter Grund für eine vorläufige Veranlagung bestünde. Der Berufung wird in diesem Punkt Folge gegeben.

Bezüglich der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999, 2001 und 2002 wird bemerkt:

Ungeachtet der Frage der steuerlichen Anerkennung beider von der Bw. übermittelten Gutachten wurde in oben angeführten Jahren bezüglich der Abschreibung der Liegenschaft in K11 der vom Gutachter für den fünf Zwölftel Anteil ermittelte Gebäudewert in Höhe von S 2.500.000 noch einmal um fünf Zwölftel gekürzt. Daraus resultieren im Wesentlichen die zwischen dem Gutachten und dem Finanzamt ermittelten Abschreibungsdifferenzen. Bestimmt man alleine für diese Liegenschaft die auf Grund der Richtlinien zulässigen Abschreibungssätze von 2 % (das Gebäude wurde im Jahre 1904 errichtet), gelangt man unter Ansatz des nach den Richtlinien zulässigen Gebäudewertes von 80 % zu einer richtlinienkonformen Abschreibungshöhe von S 40.000.

Einkommensteuer für das Jahr 2001:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Berufungsvorentscheidung vom 29. 1. 2003:	S 119.124,83
+ Abschreibung lt. BVE K11	14.583,33
- Abschreibung lt. BE in Höhe der Richtlinien	40.000,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	93.708,00
Abgabenschuld lt. BE	0,00

Einkommensteuer für das Jahr 1999:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Bescheid vom 25. 7. 2000	149.399,00
Anerkennung der Kosten für Schätzgutachten (15.000 und 7.000) lt. FA unstrittig:	22.000,00
+ Abschreibung lt. Finanzamt für den 5/12 Anteil K11	10.935,00
- Abschreibung lt. BE in Höhe der Richtlinien	40.000,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	S 98.334,00
Abgabenschuld lt. BE in S	3.820,00

Einkommensteuer für das Jahr 2002:

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 23. 7. 2003 wurde von der Bw. Berufung erhoben. Die Einkommensteuer wurde vom Finanzamt mit **Null €**festgesetzt. Der Bescheid die Einkommensteuer des Jahres 2002 betreffend bleibt unverändert.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Dezember 2004