



GZ. RV/2861-W/02, miterledigt wurden die  
GZ RV/143, 318 und 2578 - W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Wolfgang Aigner, Robert Wittek und KomzIR. Karl Kristian Gödde über die Berufungen des Dr. A. H., xxxx A, C-Gasse 10/4, vom 1. August 1997 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1999 nach den am 11. Oktober 2007 und 11. Dezember 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, 3. Stock, Zimmer 349, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Die Berufung betreffend die Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1997, Einkommensteuer für das Jahr 1995 wird als unbegründet abgewiesen.  
Diese angefochtenen, gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide werden gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.
- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahre 1994 wird teilweise stattgegeben.  
Dieser angefochtene, gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufige Bescheid wird abgeändert und gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.
- 3) Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1999 werden abgeändert.  
Diese angefochtenen, gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide werden abgeändert und gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.
- 4) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 wird stattgegeben.  
Diese angefochtenen, gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Bescheide werden abgeändert und gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben, welche mit diesem Bescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO endgültig festgesetzt wurden, sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Bw., verheiratet mit der Steuerberaterin und Eigentümerin der Liegenschaft A 5., W-Gasse 8 (in weiterer Folge kurz W-Gasse 8), B. H. (in weiterer Folge kurz B.H.), ist

a)	Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, in welcher Eigenschaft er auch als Sachverständiger vor Gericht tätig ist;
b)	Vermieter beispielsweise der Bestandsobjekte A 19., M-Gasse (in weiterer Folge kurz M-Gasse) 11; 17., A-Zeile 84 (in weiterer Folge kurz A-Zeile 84), 18., L-Gasse (in weiterer Folge kurz L-Gasse) 93, 18., L-Gasse 21, 18., H-Gasse (in weiterer Folge kurz H-Gasse) 10;
c)	Untervermieter von Räumen beispielsweise des Objekts A 5., W-Gasse (in weiterer Folge kurz W-Gasse) 8;
d)	Eigentümer der Liegenschaften H-Gasse 1, B-Gasse (=B-Gasse) 22, H-Gasse 5 und 7
e)	geschäftsführender Gesellschafter der A-G mbH (in weiterer Folge kurz A-GmbH). An dieser Kapitalgesellschaft ist der Bw. als Gesellschafter mit 51 % der Anteile am Stammkapital der GmbH beteiligt; die restlichen Anteile am Stammkapital dieser GmbH hält die Gesellschafterin B.H..

Von den Liegenschaften 19., M-Gasse 11, 19., L-Gasse 93, und 18., A-Zeile 84, wurde die erstgenannte mit Vertrag vom 7. Juni 1979 zum Preis von S 4.470.000, die Zweitgenannte mit Vertrag vom 11. Mai 1988 zum Preis von S 4.000.000 gekauft; hingegen verkaufte der Bw. die Liegenschaft 18., A-Zeile 84, Grundbuch 00000 A-Bach, EZ XXXX und YYYY, - mit Vertrag vom 9. Dezember 1999 - an Mag. Guntram F. zum Preis von S 5.500.000.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Juli 1994, Zl. 92/13/0175, wurde die Einkunftsquelleneigenschaft des im Eigentum des Bw. befindlichen Objekts 18., H-Gasse 10 ab dem Jahr 1985 verneint.

Mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Juni 1996 anlässlich der Prüfung der Aufzeichnungen für die Jahre 1989 bis 1993 hielt die Bp u. a. fest: a) die Nutzung der H-Gasse 7 (Tennisplatz) für Bestandszwecke sei Liebhaberei; b) die Höhe des Privatanteils an den Kfz-Kosten sei aus Mangel an zweckdienlichen Unterlagen mit 20 % geschätzt worden; c) die Zuwendungen an Geschäftsfreunden wie das Schenken von Flaschenweinen, Sekt, Bonbonnieren, kleiner Sachgeschenke etc. würden nach ständiger Rechtsprechung des

Verwaltungsgerichtshofes „und letztes Erkenntnis vom 11. Juli 1995, 91/13/0145“ zu den nicht abzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen zählen (siehe auch Prüfungsbericht (=PB) vom 23. Juli 1996, Tz 13a Vorsteuerkorrektur „H-Gasse 7“, Tz 18 „PKW - Privatanteil“, Tz 21 „Werbung - Sachgeschenke an Geschäftsfreunde“, Tz 25 „Tennisplatz“, Tz 26 „Ermittlung der AfA -Basis der Mietobjekte“ M-Gasse 11, A-Zeile 84 und L-Gasse 93).

Gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 1989 bis 1993, die das Finanzamt auf der Grundlage des Prüfungsberichts vom 23. Juli 1996 erlassen hatte, erhob der Bw. Berufung, über die nach Durchführung zweier mündlicher Berufungsverhandlungen mit der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat V, vom 3. November 1998, GZ RV/099-16/06/97 entschieden wurde.

Mit Erkenntnis vom 25. April 2001, Zl. 99/13/0221, wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde gegen den Bescheid vom 3. November 1998 ab. Den Ausführungen im Punkt 6. dieses Erkenntnisses („*Nutzungsdauer von vermieteten Gebäuden*“) zufolge hatte die Bp im Gegensatz zum Bw., welcher als AfA-Satz bei den Gebäuden M-Gasse 11 2 %, A-Zeile 84 3,33 %, und L-Gasse 93 3 % angewandt hatte, die AfA nach einem einheitlichen Satz von 1,5 % berechnet; dem Finanzamt wären dabei die mit der Eingabe des Bw. vom 28. November 1997 vorgelegten drei im Jahr 1997 erstellten Gutachten des Sachverständigen Dipl. Ing. Zeman (über die Restnutzungsdauer der angeführten Gebäude) zur Verfügung gestanden, in denen der Sachverständige von einer im Jahr 1997 angenommenen „*Gesamtlebensdauer*“ des Gebäudes die seit der Errichtung des Gebäudes verstrichenen Jahre abgezogen habe und auf diese Art zu einer Restnutzungsdauer gelangt sei.

Die Ausführungen im Punkt 6 des letztzitierten Erkenntnisses hinsichtlich der rechtlichen Würdigung der Gutachten durch den Verwaltungsgerichtshof sind Bestandteil der Begründung dieser Berufungsentscheidung und im Begründungsteil dieses Bescheides zitiert.

Mit den beim Finanzamt am 14. August 1996 eingelangten Abgabenerklärungen (samt Einnahmen-Ausgabenrechnung) für das Jahr 1994 beantragte der Bw. die Anerkennung u. a. der Kostenpositionen „Klientengeschenke“ (S 48.504,11), Kfz-Spesen (S 301.297,50) und „Instandhaltung allgemein“ (S 199.983,06) als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 bzw. der Vorsteuer in Höhe von S 970.163,04, von der auf die Liegenschaft H-Gasse 7 S 3.924 entfiel. Zur Erläuterung der zuvor angeführten Betriebsausgabenpositionen fügte der Bw. hinzu: *„Entgegen der meines Erachtens unrichtigen Rechtsmeinung der Großbetriebsprüfung gemäß Niederschrift vom 13. Juni 1996 werden die von mir geltend gemachten Ausgaben in ungekürzter Höhe in Ansatz gebracht. Dies zwecks Wahrung meines verfahrensrechtlichen Rechtsstandpunktes.“*

Bezüglich des (vom Bw. nach Abzug einer Kfz-Pauschale von S 20.000 in Ansatz gebrachten) Kfz-Spesenbetrages vermerkte der Bw., den ausgeschiedenen Privatanteil unter

Aufrechterhaltung des eigenen Rechtsstandpunkts entgegen der von der Großbetriebsprüfung gemäß Niederschrift vom 13. Juni 1996 vertretenen Rechtsmeinung beibehalten zu haben. Was die Einkünfte zur Vermietung und Verpachtung betrifft, bestritt der Bw. die Rechtmäßigkeit der Verringerung des Afa – Prozentsatzes sowie die Liebhabereigenschaft der für Bestandzwecke genutzten Liegenschaft H-Gasse 7 (und beantragte die Anerkennung der negativen Einkünfte aus der Vermietung des „Tennisplatzes“ von S 62.675,04). Als Begründung für die Anwendung der in der Steuererklärung angeführten Prozentsätze brachte der Bw. vor, dass diese bereits durch die Finanzbehörde geprüft worden seien; auch Alter, Beschaffenheit und Art der Gebäudenutzung würden die bisher angewandten Afa - Sätze rechtfertigen.

Mit dem mit 4. Oktober 1996 datierten Ergänzungsersuchen betreffend die „Umsatz- u. Einkommensteuer 1994“ brachte das Finanzamt dem Bw. u. a. die Absicht zur Kenntnis, a) die Aufwendungen betreffend der Klientengeschenke als nicht abzugsfähig im Sinn des § 20 EStG zu beurteilen; b) hinsichtlich der Gebäude-Afa die Afa-Sätze im Sinne der Tz 26 PB (vom 23. Juli 1996) zu berichtigen; c) die Verluste aus der Betätigung in der H-Gasse 7 und die darauf entfallende Vorsteuer entsprechend der Tz 25 PB nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der Klientengeschenke wies das Finanzamt den Bw. darauf hin, dass *„Sofern es sich um Aufwendungen mit eindeutigem Werbezweck handelt, dieser jedenfalls durch Vorlage der Belege und sonstiger geeigneter Unterlagen - für jede einzelne dieser Aufwendungen - nachzuweisen ist.“* und ersuchte um Bekanntgabe der auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuerbeträge.

Betreffend der Kfz-Spesen regte das Finanzamt den Bw. an, ein Fahrtenbuch oder sonstige geeignete Unterlagen zwecks Feststellung des auszuscheidenden Privatanteils nachzureichen, widrigenfalls das Finanzamt den Privatanteil - so wie aus Tz 18 PB vom 23. Juli 1996 zu ersehen - mit 20 % der Aufwendungen berücksichtigen werde.

Mit Schreiben vom 29. November 1996 behauptete der Bw., was die Aufwendungen für Klientengeschenke anbelangt, dass diese betriebsnotwendig gewesen seien und die Vorsteuer hierauf S 9.746,28 betrage, erklärte, dass der von ihm getätigte Werbeaufwand nur einen äußerst geringen Anteil an den Betriebsausgaben ausmache, und verwies zwecks Vermeidung von Wiederholungen auf die bereits beim Finanzamt aufliegende Berufung betreffend die Jahre 1990 bis 1993. Hinsichtlich der Kfz-Kosten brachte der Bw. vor, ein Fahrtenbuch zu führen. Was die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anbelangt, verwies der Bw. betreffend die Gebäude-Afa samt den diesbezüglichen Feststellungen in der Tz 26 PB vom 23. Juli 1996 sowie bezüglich der Inbestandgabe H-Gasse 7 auf die Berufung.

Infolge des Schreibens des Finanzamts vom 19. Februar 1997, mit dem der Bw. u. a. betreffend den in Zusammenhang mit der Liegenschaft H-Gasse 10 vereinnahmten Betrag von

S 418.409,72 um Vorlage des entsprechenden Rechtstitels ersucht worden war, langte beim Finanzamt am 20. März 1997 die bezirksgerichtliche Vergleichsausfertigung vom 20. April 1994 samt dem Begleitschreiben des Bw. vom 19. März 1997, demzufolge u. a. die Vergleichssumme für die Wertminderung des Hauses bezahlt worden sei und daher keine Einkommensteuerpflicht bestehe, ein.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt mit 7. Juli 1997 datierte Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO, mit denen die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1994 abweichend von den Abgabenerklärungen vorläufig festgesetzt wurden. Als Begründung dafür führte das Finanzamt ins Treffen, dass den Kosten für Klientengeschenke in Höhe von S 48.504,11 bzw. dem Vorsteuercharakter der im letztgenannten Betrag enthaltenen Umsatzsteuer von S 9.746,28 der Nachweis der betrieblichen Veranlassung und eines eindeutigen Werbezwecks fehle; die Vorsteuern in Zusammenhang mit den nichtabzugsfähigen Aufwendungen seien nicht anzuerkennen gewesen.

Hinsichtlich der Kfz-Spesen von S 301.297,50 seien der Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 1996 zufolge weder ein Fahrtenbuch, noch sonstige geeignete Unterlagen zwecks Ermittlung des auszuscheidenden Privatanteils vorgelegt worden, weshalb dieser in Höhe von 20 % der gesamten Aufwendungen angesetzt worden sei (siehe hierzu Tz 18 PB vom 23. Juli 1996). Im übrigen sei der Abzug eines „Pauschales“ hierbei nicht zulässig.

Entsprechend den Ausführungen in der Tz 26 PB vom 23. Juli 1996 sei die Gebäude-AfA für die Liegenschaften M-Gasse 11 (S 62.227), A-Zeile 84 (S 27.000) und L-Gasse 93 (S 67.245) korrigiert worden.

Mit den Bescheiden für das Jahr 1994 schloss sich das Finanzamt, was die erklärten Einkünfte aus der H-Gasse 7 anbelangt, den Feststellungen der Bp an, in dem es der Tz 25 PB vom 23. Juli 1996 entsprechend die Art der Nutzung der in Rede stehenden Liegenschaft als Liebhaberei wertete und die Anerkennung der Vorsteuer von S 3.924,36 der Tz 13a PB entsprechend versagte. Betreffend die Einkünfte aus der H-Gasse 10 nahm das Finanzamt in der Begründung zu den Bescheiden zunächst Bezug auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, derzufolge Schadenersatzleistungen, die ein Hauseigentümer für den Ausfall von Einnahmen oder im Zusammenhang mit der Quelle für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bildenden Gebäuden erhalte (zum Beispiel Versicherungsentschädigungen oder Entschädigungen des weichenden Mieters für unterlassene Instandsetzung des Mietobjekts), zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören würden, verwies auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. März 1972, Zl. 2123/71, und 14. Oktober 1981, Zl. 13/3087/79, sowie auf die Ausführungen der FLD in der Berufungsentscheidung, GZ 15 - 94/1259/051, S 9, 10, 12 und 13, letzteren zufolge die Vermietungsabsicht des Hauses H-Gasse 10 im Jahr 1984 gegeben

und das Vorliegen einer Einkunftsquelle ab dem Jahre 1985 zu verneinen gewesen sei, und kam zu dem Schluss: 2/5 der Einnahmen in Höhe von S 420.000 seien als nachträgliche Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Jahr 1994 als Folge der Anerkennung von 2/5 der Renovierungskosten als Werbungskosten im Jahr 1984 anzusetzen.

Gegen die oben genannten Bescheide vom 7. Juli 1997 brachte der Bw. in der Berufung, was die Kosten für Klientengeschenke in Höhe von S 48.604,11 betrifft, unter Bezugnahme auf die Vorhaltsbeantwortung vom 29. November 1996 vor: Es sei notwendig, an Klienten bzw. deren Mitarbeiter zu den üblichen Anlässen Geschenke zu überreichen, um eine möglichst reibungslose Zusammenarbeit zu gewährleisten. Warum daraus nicht ein Werbezweck gleichfalls ableitbar sei, lasse sich aus der Bescheidsbegründung nicht entnehmen. Bei einem Werbeaufwand von nur etwa 0,3 % des Umsatzes werde die sparsame Gebarung und Beschränkung lediglich auf die unbedingt betriebliche Notwendigkeit klar ersichtlich.

In diesem Zusammenhang warf der Bw. der Finanzbehörde vor, zu übersehen, dass der Bw. es bei einer relativ großen Anzahl von Klienten mit leitenden Angestellten oder Angestellten des Mittelmanagements zu tun habe; einerseits Geschäftsführer und Prokuristen, andererseits Leiter des Rechnungswesens oder Sachbearbeiter in der Buchhaltung, *„welche Menschen aus ihren sonstigen Geschäftskontakten gewisse Aufmerksamkeit zu den üblichen Anlässen des Jahres gewöhnt sind und dies auch von mir erwarten.“*

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in der Berufung gegen die Steuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 behauptete der Bw., mit dem bekämpften Bescheid im verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums sowie den Gleichheitsgrundsatz insofern verletzt zu sein, als insbesondere aus § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ersichtlich sei, dass für Ausfuhrumsätze tätige Steuerpflichtige der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben festsetzen dürfe, währenddessen alle sonstigen Steuerpflichtigen, [worunter auch der Bw. falle] welche keine Ausfuhrumsätze erzielen, von einer solchen begünstigenden Vorschrift ausgeschlossen seien. Da ein sachlicher Grund dafür, warum eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen einen solchen Vorteil genießen solle, nicht zu erkennen sei, erscheine die von der Finanzbehörde angewandte Gesetzesbestimmung verfassungswidrig und daher nicht anwendbar.

Abschließend zu diesem Punkt verwies der Bw. auf die Tz. 26 zu § 20 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988.

Des Weiteren bestritt der Bw. die Richtigkeit der Berechnung des PKW-Privatanteils bei den Kfz-Spesen, wie in der Berufung vom 13. November 1996 ausgeführt, und fügte dem Gesagten hinzu, dass für dessen Ansatz noch die Kosten der Abstellung des betrieblich genutzten Kraftfahrzeuges am Wohnsitz des Bw., nämlich anteilige Gebäudeabschreibung und

sonstige Kosten, welche rund S 15.000 pro Jahr ausmachen, in Abzug zu bringen seien, sodass eine entsprechende Kürzung der Hinzurechnung für den Privatanteil vorzunehmen sei. Von den drei Stellplätzen am Kanzleisitz seien zwei für die Betriebs-PKW und einer für die Klienten. Dieser Aufwand sei in der Bemessungsgrundlage enthalten, wodurch diese wesentlich erhöht worden sei; überdies werde ein Privatanteil von Aufwendungen in Abzug gebracht, bei denen begrifflich ein Privatanteil überhaupt nicht in Frage komme. Dies gelte auch für die in den Kfz - Spesen enthaltenen Parkgebühren (Parkscheine), bei denen eine private Nutzung nicht vorstellbar sei, zumal der Bw. in einer Gegend wohne, in der eine Parkscheinplicht nicht bestehe.

Was die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrifft, bestehe, wie in der Berufung vom 13. November 1996 ausgeführt, bezüglich des Ansatzes der Afa - Quoten ein Begründungsmangel, weil der Ansatz der Afa - Quoten nicht dokumentiert sei. Da das Haus 17., A-Zeile 84, bereits 1935 erbaut und jenes in 18., L-Gasse 93, im Jahre 1960 errichtet worden sei, erscheine die 1,5 % ige Afa - Quote selbst unter der Anwendung des § 16 leg. cit. unrichtig.

Den angefochtenen Bescheiden fehle eine Begründung, warum eine Änderung der bereits in Ansatz gebrachten Afa - Quoten mit den Änderungsbestimmungen des EStG 1988 vorzunehmen sei. Insbesondere sei den Schluss- und Übergangsbestimmungen im Sinne des § 125 EStG 1988 sowie der entsprechenden Gesetzesbestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 leg. cit. nichts entsprechend Konkretes zu entnehmen.

Nach Verweis auf die Kommentarmeinungen in der Tz 22 zu § 8 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, und die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. Juni 1969, Zl. 1484/68, 22. Februar 1972, 1909/70 und 24. Oktober 1990, 87/13/0119) bemerkte der Bw. zur Restnutzungsdauer bei der Liegenschaft 19., M-Gasse 11, dass dieses Haus bereits vor mehr als 20 Jahren erbaut worden sei, sodass die Afa - Quote mit ihrer Restnutzungsdauer gleichfalls unrichtig erscheine, selbst wenn man die ausdrücklich als verfehlt anzusehende Rechtsmeinung der Finanzbehörde „verträte“, und behielt sich die Vorlage eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen zwecks Nachweises des erhöhten Afa-Satzes infolge geringer Restnutzungsdauer vor.

Bezüglich „H-Gasse 10“ bestritt der Bw. unter Verweis auf den 1. Absatz der Tz 17 zu § 28 des oben genannten Einkommensteuerhandbuches, dass Entschädigungen für die Wertminderung eines Mietobjektes der Einkommensteuer zu unterziehen seien, mit der Begründung: Der frühere Mieter habe einen Teil des Gebäudes devastiert und daher dessen Wert herabgemindert, weil zum allergrößten Teil Schäden angerichtet worden seien, die deswegen eine Wertminderung verursachen, weil sie nicht mehr reparabel bzw. nicht mehr wiederherstellbar seien. Insbesondere seien hierunter Schäden an den alten historischen, im

Bauhausstil angefertigten, noch mit mundgeblasenen Fensterscheiben ausgestatteten Fenstern zu verstehen, welche die gesamte Hausansicht wesentlich positiv geprägt hätten, jedoch in der bestehenden Form nicht mehr nachgemacht werden hätten können, weil die heutigen Handwerker solche Arbeiten nicht mehr zustande bringen würden. Dies gelte auch für die mit Glaspaneaus ausgestatteten Badezimmer, da diese heutzutage nicht mehr erzeugt würden. Aus diesem Grund seien sie besonders wertvoll gewesen; durch deren Zerstörung sei ein Substanzverlust entstanden.

Der Verkehrswert eines Hauses, errichtet in einem historischen, mehr als 50 Jahre zurückliegenden Stil, sei je höher, desto mehr historische Merkmale dieses aufweise.

Im Veranlagungsjahr 1994 sei die Liegenschaft „H-Gasse 10“ nicht als Einkunftsquelle angesehen worden. Bilde ein Objekt seit Jahren keine Einkunftsquelle mehr, so könne ein Betrag, wie der in Frage stehende, keinesfalls steuerpflichtig sein. Dies widerspreche auch den Grundsätzen des § 19 EStG. Siehe diesbezüglich auch Tz 5 zu § 28 in Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988.

Infolge des mit 20. Mai 1997 datierten Ergänzungersuchens des Finanzamts zu den Abgabenerklärungen für das Jahr 1995, mit denen an Betriebsausgaben beispielsweise Kosten für Klientengeschenke von S 39.059,09 und Kfz-Spesen von S 350.203,82 geltend gemacht worden waren, legte der Bw. seinem mit 7. August 1997 datierten Schreiben zu den Ausführungen betreffend die erstgenannte Kostenposition eine Aufstellung über die in Zusammenhang mit Klientengeschäften stehenden Vorsteuerbeträge von S 7.765,91 samt den dazugehörigen Belegen bei. Diese Aufgliederung ist als Begründungsbestandteil für die aktuelle Berufung in der Begründung dieser Berufungsentscheidung wiedergegeben.

Abweichend von den Abgabenerklärungen für das Jahr 1995 erließ das Finanzamt gem. § 200 Abs. 1 BAO je einen vorläufigen Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 1995 mit der Begründung, dass für die auf die Klientengeschenke entfallenden Kosten von S 39.059,09 weder die (überwiegend) betriebliche Veranlassung, noch ein eindeutiger Werbezweck nachgewiesen worden sei; hierzu beinhalte das Schreiben vom 7. August 1997 lediglich eine allgemein gehaltene Stellungnahme, jedoch keinen diesbezüglichen Nachweis für jede einzelne der betreffenden Aufwendungen, weshalb diese Aufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien und die hierauf entfallende Vorsteuer von S 7.765,91 nicht anzuerkennen sei.

Die Annahme eines Privatanteil in Höhe von 20 % der Kfz-Aufwendungen sei in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung bzw. analog zur Veranlagung der Einkommensteuer 1994 insofern begründet, als mit dem Schreiben vom 7. August 1997 weder eine konkrete Stellungnahme bezüglich eines in Abzug zu bringenden Privatanteils erfolgt, noch ein diesbezüglicher Nachweis vorgelegt worden sei (vgl. Punkt 3 des Vorhalts vom 20. Mai 1997).



Was die Korrektur der Gebäude - Afa für die Liegenschaften M-Gasse 11, A-Zeile 84 und L-Gasse 93 sowie die Beurteilung der Vermietung der Liegenschaft H-Gasse 7 als Liebhaberei betrifft, sei auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 1994 bzw. auf den BP-Bericht vom 23. Juli 1996 verwiesen.

Die Veranlagung sowohl der Einkommensteuer, als auch der Umsatzsteuer jeweils für das Jahr 1995 erfolge im Hinblick auf das anhängige Berufungsverfahren betreffend der Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1989 bis 1994 bzw. im Hinblick auf die Frage der steuerlichen Beurteilung der Vermietung der Liegenschaft H-Gasse 5 als Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes weiterhin vorläufig.

Mit der beim Finanzamt am 20. Februar 1998 eingelangten Berufung gegen die oben genannten Bescheide für das Jahr 1995 rügte der Bw. den Mangel eines Grundes für die Erlassung eines Bescheides gem. § 200 Abs. 1 BAO, wenn die beiden Abweichungen von den eingebrachten Steuererklärungen lediglich auf Rechtsfragen beruhen würden und keinerlei zusätzliche Sachverhaltsfragen notwendig seien, wiederholte betreffend die Betriebsausgabenposition „Klientengeschenke“ im Hinblick auf die Vorsteuerkürzungen der betrieblichen Aufwendungen seine verfassungsrechtlichen Bedenken so wie in der Berufung gegen die oben genannten Bescheide für das Vorjahr und fügte dem Gesagten hinzu: In ständiger Gesetzesauslegung des § 20 EStG 1988 in der derzeit geltenden Fassung würden werbeähnliche Aufwendungen für andere Berufsgruppen zugelassen. Weder im angefochtenen Bescheid, noch in dessen Begründung sei (ein Grund), warum für den Bw. Aufwendungen dieser Art keinen Vorsteuerabzug begründen sollten, dargelegt worden. Dies umso mehr, als bedacht werden müsse, dass der Bw. im Verhältnis zum Umsatz aus selbständiger Tätigkeit äußerst geringe Aufwendungen tätige, weil diese ca. 0,26 % des jährlichen Umsatzes ausmachen. Dies bedeute aber, dass die Aufwendungen des Bw. nur auf das unbedingt notwendige Ausmaß für diesen Ausgabenposten reduziert worden seien, weil, wie sich auch sonst aus der beim Finanzamt vorliegenden Einnahmen-Ausgabenrechnung ergebe, die Gebarung des Bw. als wirtschaftlich günstig anzusehen sei.

Wider die Nichtanerkennung der Vorsteuer für das Objekt H-Gasse 7 verwies der Bw. auf die Berufung vom 13. November 1996, insbesondere darauf, dass „*zwar momentan*“ eine Bebauung des Grundstücks bis dato nicht erfolgt sei, was jedoch damit zusammenhänge, dass dem Bw. derzeit die nötigen Barmittel für die Errichtung eines Zweifamilienhauses auf diesem Grundstück nicht zur Verfügung stünden. Bei sofortigem Baubeginn müssten Kreditmittel eingesetzt werden, was dem Bw. jedoch unwirtschaftlich erscheine, da die Erträge aus der Vermietung des Hauses wesentlich gekürzt „wären“, sodass es ungleich wirtschaftlicher erscheine, zuzuwarten. Dazu komme noch, dass momentan der Vermietungsmarkt etwas

nachgelassen habe, der Bw. jedoch eine erhöhte Nachfrage nach Mietobjekten, wie sie der Bw. anbiete, etwa in ein bis zwei Jahren erwarte.

Bezüglich der Kfz-Kosten verwies der Bw. auf seine Berufung vom 13. November 1996, die Vorhaltsbeantwortung vom 28. November 1997 samt Beilagen und bestritt die Richtigkeit des 20 % igen Privatanteils von sämtlichen Kfz-Kosten mit der Begründung, dass in den Kfz-Kosten beträchtliche Aufwendungen für Garagierung und Parkgebühren stecken würden, die einen Privatanteil nicht enthalten könnten, da eine 100 % ige betriebliche Veranlassung vorliege.

Was die Einkünfte aus Vermietung betrifft, würden mit den bei der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit Schreiben vom 28. November 1997 vorgelegten Gutachten über die Restnutzungsdauer der Objekte M-Gasse 11, A-Zeile 84 und L-Gasse 93, die vom Bw. in Ansatz gebrachten Afa - Sätze nachgewiesen erscheinen.

Zum Objekt H-Gasse 7 merkte der Bw. nach Verweis auf das obige Vorbringen bezüglich der Umsatzsteuer für das Jahr 1995 an: In Anwendung wirtschaftlicher Überlegungen erscheine es sinnvoller, relativ geringfügige Spesen anstelle eines Kredites für die Finanzierung der Errichtung eines Zweifamilienhauses in Kauf zu nehmen. Sei zu bedenken, dass für die Errichtung dieses Gebäudes etwa S 10.000.000 notwendig sein würden, was selbst unter Berücksichtigung des derzeitigen Kreditzinsniveaus einen jährlichen Aufwand von etwa 600.000 S „bewirkte“, so liege es wohl auf der Hand, ein wenig zuzuwarten, bis der Bw. die entsprechenden Barmittel zur Verfügung habe. Diesbezüglich sei auf die dem Finanzamt bekannte Gebarung des Bw. verwiesen, aus der ersichtlich sei, dass der Bw. stets versucht habe, den Fremdmiteinsatz für die Erzielung eigener Einkünfte zu vermeiden. „Dies zur Ertragsoptimierung“.

Die Nichtanerkennung der Absetzung für werbeähnliche Aufwendungen im Betrag von S 39.059,09 für das Jahr 1995 bekämpfte der Bw. mit den oben genannten Gründen wider den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995.

Im Gefolge einer Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 3 BAO, deren Gegenstand die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1997 waren, stellte die Bp ihr Ergebnis im Prüfungsbericht vom 8. Mai 2001 (=PB) dar; auf der Grundlage dieses Berichts erließ das Finanzamt die Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 ebenso wie die gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997.

Von den auf das „Einzelunternehmen – Steuerberatungskanzlei“ Bezug habenden Tz 20 bis 23 PB wurde unter der Tz 20 PB „Nichtabzugsfähige Aufwendungen“ festgestellt, dass Geschenke an Klienten, Geschäftspartner oder Angestellte des Gerichts nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben gem. § 20

Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zählen würden; gemäß dieser Bestimmung seien die als Aufwand verbuchten Geschenkn Nettokosten von, was das Jahr 1996 betrifft, S 52.282,90 samt Vorsteuer von S 10.456,57, was das Jahr 1997 betrifft, S 33.122,67 samt Vorsteuer von S 6.583,62, nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Unter Tz 21 PB „Privatanteil PKW“ wurde festgestellt, dass dieser für das im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeug durch Vorlage entsprechender Unterlagen wie beispielsweise einem Fahrtenbuch nicht nachgewiesen worden sei, weshalb er von der Bp mit 20 % der Kfz-Kosten geschätzt worden sei. Unter Berücksichtigung der Berufungsentscheidung vom 3. November 1998 wurde die Berechnungsgrundlage wie folgt ermittelt:

	1994	1995	1996	1997
Gesamtkosten	321.297,50	370.203,82	290.947,08	368.805,48
Garage H5				- 21.600,00
Garagierungskosten Fa. ABC	- 99.900,00	-107.820,00	-96.270,00	- 80.532,00
ESFÖ				
Garage 1.A	- 10.080,00	- 10.080,00	- 10.080,00	- 10.080,00
Bereinigte Kosten	211.317,50	252.303,82	184.597,08	256.593,48
Davon 20% Privat	42.263,00	50.460,00	36.919,00	51.318,00
Gesamtk. lt. Erkl.	321.297,50	370.203,82	290.947,08	368.805,48
Abzgl. Priv. lt. BP	42.263,00	50.460,00	36.919,00	51.318,00
Aufwand lt. BP	279.034,50	319.743,82	254.028,08	317.487,48
Gesamtk lt. Erkl.	321.297,50	370.203,82	290.947,08	368.805,48
Abzgl. Privat.	64.260,50	74.041,70	20.000,00	20.000,00
	lt. Vlg.	lt. Vlg.	lt. Erkl.	lt. Erkl.
Aufw lt. Vlg/Erkl.	257.037,00	296.162,00	270.947,00	348.805,00
Aufwand lt. Bp	279.034,00	319.743,00	254.028,00	317.487,00
Erfolgsänderung	-21.997,00	-23.581,00	+ 16.919,00	+ 31.318,00

Unter Tz 22 PB „Garagierungskosten“ wurde festgestellt, dass im Zuge der Betriebsprüfung Kosten der Garagierung für einen der beiden im Betriebsvermögen befindlichen PKWs geltend gemacht worden seien. Private Wirtschaftsgüter würden den Angaben des Bw. zufolge darin nicht gelagert. Der Erfolg für das Jahr 1997 sei um - S 21.600 zu ändern.

Betreffend die aus Vermietung und Verpachtung resultierenden Einkünfte (vgl. Tz 26 bis 31 PB) hielt die Bp unter der Tz 26 PB zum Bestandsobjekt „B-Gasse 22“ fest, dass der Bw. das in Rede stehende Grundstück (Einfamilienhaus) mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 1996 um S 3.000.000 erworben habe. Der niedrige Kaufpreis resultiere aus der Belastung des Grundstücks mit einem Mietrecht lt. Mietvertrag vom 25. November 1958. Gemäß Punkt VIII des Mietvertrages sei der Mieter verpflichtet, den Bestandgegenstand samt Garten in einwandfreiem Zustand zu erhalten. Für Schäden, welche über den Rahmen der normalen

Abnutzung hinausgehen, sei der Mieter der Vermieterin gegenüber ersatzpflichtig. Die Vermieterin verzichte gemäß Pkt. III auf die Geltendmachung des Kündigungsgrundes des Eigenbedarfs.

Seitens des Bw. sei die Bemessungsgrundlage für die Afa durch Addition des Kaufpreises von S 3.000.000 und der Grunderwerbsteuer von S 105.000, was einen Gesamtbetrag von S 3.105.000 ergebe, von dem 19% auf Grund und Boden (=605.000) und 81% auf den Gebäudewert (S 2.500.000) entfallen, ermittelt worden. 3% von der AfA-Bemessungsgrundlage (=Gebäudewert) ergebe eine AfA von S 75.000.

Für die Restnutzungsdauer von 32 Jahren sei ein Gutachten von Dipl. Ing. C. Z. erstellt worden, demzufolge der Erhaltungszustand als sehr gut zu bezeichnen sei; Erhaltungsmaßnahmen seien regelmäßig vorgenommen worden. Die Anforderungen an den Wärmeschutz würden nicht mehr dem heutigen Standard entsprechen. Dieses Gutachten sei (daher) als Beweismittel für die Zugrundelegung einer Afa von 3 % anstatt der vom Gesetz geforderten 1,5 % nicht aussagekräftig und daher nicht zu berücksichtigen. Da es sich bei diesem Grundstück um eine sehr gute Lage handle, werde für den Grund und Boden ein Anteil von 30 % angesetzt.

Berechnung lt. BP:		
Kaufpreis	3.000.000	
GrESt	105.000	
Summe	3.105.000	
30 % Gr. u. B.	931.500	
Gebäudewert	2.173.500	
davon 1,5 % Afa	32.602	
Halbjahres-Afa 1996	16.301	
	1996	1997
Afa lt. Erkl.	37.500	75.000
Afa lt. Bp	16.301	32.602
Erfolgsänderung	21.199	42.398

Unter Tz 27 PB wurde zum Bestandsobjekt „H-Gasse 5“ festgestellt, dass die in Rede stehende (samt Gebäude mit Vertrag vom 13. April 1995 um S 15.000.000 gekaufte) Liegenschaft an das bereits im Jahr 1984 erworbene Grundstück anschließe (siehe H-Gasse 7). Bis zur endgültigen Entscheidung über eine zukünftige Renovierung sei das Gebäude kurzfristig an die S-G mbH (in weiterer Folge kurz S-GmbH) vermietet worden. Die Kosten für diese Zurverfügungstellung seien in einer Rechnung vom 28. August 1995 abgerechnet worden. Im Dezember 1995 sei mit den Renovierungsarbeiten begonnen worden. Im Juni 1996 habe sich über einen Immobilienmakler die Gelegenheit ergeben, das Gebäude an die Firma P. T. Ö GmbH (in weiterer Folge kurz P-GmbH) zu vermieten, welche dieses einem Angestellten als Dienstwohnung zur Verfügung stellen wollte. Im Mietvertrag vom 4. Juli 1996 sei u. a. geregelt worden, dass der Mietgegenstand in vollkommen renovierten Zustand übergeben

werden solle. Das Mietverhältnis hätte mit 1. September 1996 beginnen sollen, der Mietzins betrage S 65.000 netto pro Monat (exkl. Betriebskosten) Vertragsdauer: 5 Jahre. Dieser Termin (1. September 1996) sei dem Bauunternehmen (Fa. Ing. K. T GmbH (in weiterer Folge kurz K-GmbH)) bekannt gewesen. Seitens der Firma sei u. a. versprochen worden, bis dahin mit den Renovierungsarbeiten fertig zu sein. Ende August sei im Keller ein Wasserschaden festgestellt worden, der längere Zeit nicht behoben werden konnte, da die Ursache unklar gewesen sei. Außerdem seien weitere Bauarbeiten (z.B. Geländer) nicht abgeschlossen gewesen, sodass der Mietbeginn lt. Vertrag nicht eingehalten werden konnte. Zwischenzeitig sei von einem Makler ein neuer interessierter Mieter in Aussicht gestellt worden, der bereit gewesen wäre, einen Mietzins von S 100.000 pro Monat zu leisten. Alle diese Faktoren seien Anlass für die Auflösung des bestehenden Mietvertrags mit der P-GmbH (mit der Wirkung) extunc gewesen. Der Betriebsprüfung liege ein Aktenvermerk vom 24. September 1996 über diese einvernehmliche Auflösung vor, in welchem sich der Bw. zur Bezahlung von S 57.500 als Abgeltung für die aus dieser Auflösung erwachsenden Kosten bereit erklärt habe. Nach Einholung von Informationen über den potentiellen Neumieter habe der Bw. jedoch von einem neuen Mietverhältnis Abstand genommen.

Da zu diesem Zeitpunkt noch mit einem Mietzins von S 80.000 - 90.000 /Monat zu rechnen gewesen sei, habe weiterhin die Absicht, das Gebäude nach Renovierung zu vermieten, bestanden. Jedoch habe sich bald herausgestellt, dass - saisonbedingt - eine Vermietung in den Wintermonaten zu diesem zu erwartenden Mietzins schwierig sei, da den Angaben des Bw. zufolge Mietverträge hauptsächlich in den Frühjahrs- und Sommersaisons abgeschlossen würden. Es hätten auch keine weiteren Mietinteressenten mehr gefunden werden können. Im Oktober 1996 sei schließlich die Entscheidung, das Gebäude in Zukunft privat zu nutzen, getroffen worden. Gleichzeitig sei der Entschluss gefasst worden, zwei Zimmer an die Ehegattin des Bw. sowie an die A-GmbH zu vermieten. Dementsprechend seien von den gesamten Renovierungskosten von S 5.319.215,70 und von der Afa der aktivierten Herstellungskosten zwei Zwölftel als privat ausgeschieden worden. Die gesamte Vorsteuer von S 1.269.482,11 sei unter Bezug auf das EuGH-Urteil vom 11. Juli 1991 (Lennartz) sowie vom 4. Oktober 1995 (Armbrecht), wonach eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen zulässig sei, auch wenn der unternehmerisch genutzte Teil bloß geringfügig sei, geltend gemacht worden. In diesem Fall stehe der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Erwerbes/der Herstellung in voller Höhe zu; die private Nutzung führe zum Eigenverbrauch. Für die Privatnutzung seit Dezember 1996 sei ein Eigenverbrauch von S 57.500.- netto/Monat, für die Vermietung an die A-GmbH und die Ehegattin des Bw. Mieteinnahmen von S 8.000 netto/Monat erklärt worden. Der Anteil der vermieteten Räume mache lt. Erklärung 11 % der Gesamtnutzfläche aus.

Den Ausführungen des Bw. zur Vermietung an die A-GmbH zufolge sei die Bestandnehmerin im Wirtschaftsprüfungsbereich tätig. Die durchschnittlichen Umsätze würden sich um die S 300.000 belaufen. Das gemietete Arbeitszimmer sei nach Angaben des Abgabepflichtigen für die Berichterstellung und -bearbeitung notwendig. Auch die Ehegattin des Bw. benötige einen zusätzlichen Arbeitsplatz für ihre Tätigkeit als selbstständige Steuerberaterin bzw. für ihre Arbeiten in Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit. Klientenbetreuung würde - laut Angaben des Abgabepflichtigen - in den gemieteten Räumlichkeiten nicht stattfinden. Wichtige Dokumente, die man bisher in der Kanzlei des Bw. (C-Gasse (in weiterer Folge kurz C-Gasse) 9) nicht unter Verschluss gehalten habe, seien in den gemieteten Räumen gelagert worden. Sowohl die A-GmbH, als auch die Ehegattin des Bw. hätten in der C-Gasse kein Mietrecht begründet; diesbezüglich habe es bereits Probleme mit dem Eigentümer des Gebäudes C-Gasse 9 gegeben. Eine Miete von Räumlichkeiten des Einfamilienhauses des Ehepaares in der H-Gasse 10 (Wohnsitz bis Nov. 1996) sei nicht möglich gewesen, da das vormals privat genutzte Einfamilienhaus zu klein gewesen wäre.

In Würdigung des Sachverhalts stellte die Bp, was die Vermietungen an die A-GmbH und B.H. betrifft, fest, dass es sich bei dem gegenständlichen Einfamilienhaus seit 12/1996 um den Wohnsitz der Familie des Bw. handle; die zur betrieblichen/beruflichen Benützung überlassenen Räume würden sich im Wohnungsverband befinden. Nach dem vorgelegten Wohnungsplan und auch bei der tatsächlichen Besichtigung des Einfamilienhauses sei feststellbar gewesen, dass die vermieteten Räumlichkeiten keinen eigenen Eingang hätten. Um die vermieteten Räumlichkeiten zu erreichen, müsse man den privaten Wohnbereich durchqueren. Ein **schriftlicher Mietvertrag liege der BP nicht vor**. Nach Angabe des Bw. liege ein (mündlicher) unbefristeter Mietvertrag vor. Der Mietzins ergebe sich aus dem Rechenwerk. Als Buchungsbeleg liege der Bp eine Rechnung, ausgestellt von Dr. H., vor, in welcher textlich festgehalten werde, dass für die „*Nutzung des Arbeitszimmers in der H-Gasse 5 inkl. anteilige Energie- und Betriebskosten ein Betrag von S 4.000 netto verrechnet wird*“. Weitere Vertragsbedingungen aus dem Mietverhältnis seien nicht erläutert worden.

Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit befinde sich am Sitz der Steuerberatungskanzlei in der C-Gasse. Die als selbstständige Steuerberaterin in der Kanzlei ihres Ehegatten tätige B. H. erhalte aufgrund eines Werkvertrages vom 18. April 1979 20 % der eingegangenen Honorare, die sie als Einkünfte aus selbständiger Arbeit versteuere, erfülle im Wesentlichen ihre Tätigkeit als Steuerberaterin in der Kanzlei C-Gasse; in den gemieteten Räumlichkeiten innerhalb des Wohnungsverbandes befinde sich weder ein Firmensitz, noch seien Klienten empfangen oder fremde Angestellte beschäftigt worden. Ebenso würden die Arbeiten für die A-GmbH in der Kanzlei C-Gasse erledigt (Geschäftssitz). Dem Rechenwerk der A-GmbH zufolge stünden den Erlösen von durchschnittlich S 300.000 Aufwendungen für

Gehälter von ca. S 90.000 gegenüber. Das Mietzimmer in der H-Gasse 5 stehe daher nur für den Geschäftsführer, den Bw., zur Verfügung. Einer Rechnung des Bw. an die A-GmbH sei zu entnehmen: „Für die Nutzung des Arbeitszimmers ... verrechne ich einen Betrag von S 4.000.-“

“

Den Sachverhaltselementen "Erwerb des Grundstücks 13. April 1995 mit der Absicht es zu vermieten", "Vermietung für ca. 1 Monat für ein Filmprojekt Sommer 1995", "Beginn der Renovierung ab Dezember 1995 mit der Absicht der Vermietung (Abschluss eines Mietvertrages am 4. Juli 1996) Auflösung des Mietvertrages (Aktenvermerk 24. September 96)", "Absicht zur Eigennutzung und Vermietung von zwei Räumen (11 % der Gesamtnutzfläche) an B. H. und A-GmbH - November 1996" fügte die Bp im Wesentlichen hinzu, dass sowohl für das Mietverhältnis mit der Ehegattin, auch mit der A-GmbH die Grundsätze, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen durch die ständige Rechtsprechung entwickelt wurden, zu überprüfen seien. Unter Berücksichtigung der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten des Einzelfalles würde die Vermietung von Räumlichkeiten, die im Wohnungsverband liegen, einem Fremdvergleich nicht standhalten, da mit einer anderen (fremden) Person ein solches Mietverhältnis nach dem vorliegenden Sachverhalt niemals zustande gekommen wäre. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise liege eine Gebrauchsüberlassung von Räumlichkeiten an die Ehegattin des Bw. und an die A-GmbH und kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vor; eine bloße Gebrauchsregelung verwirkliche nicht den Einkunftstatbestand des § 3 Abs. 3 Z 6 EStG 88.

Da den obigen Ausführungen folgend bis Oktober 1996 - bis zur Eigennutzung - Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, seien die bereits mit der Eigennutzung im Zusammenhang stehenden Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Zur geltend gemachten Afa in Höhe von 3 % führte die Bp aus, dass es sich um ein neu renoviertes Gebäude (Baujahr 1920) handle, wofür die gesetzlich vorgesehene Afa von 1,5 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen sei.

	1996	1997
Afa lt. Erkl.	255.750	255.750
Afa lt. BP	127.875	127.875
Erfolgsänderung	127.875	127.875

  

	1996
Werbungskosten lt. Erkl.	davon 10/12
Instandsetzung	5.319.215,70
Honorar-Architekt	140.000,00
Schuttabfuhr	255.800,00
GWG	53.983,34
Afa-Zugang 97	26.004,00
n. anerck. Werb. K.	4.829.168,00
Darauf entfallende Vorsteuer	1.269.382,11

Die Einnahmen für 1996 aus der Nutzungsüberlassung an die A-GmbH von S 4.000 und an die Ehegattin des Bw. von S 4.000 (insgesamt S 8.000 netto) seien ertragsmäßig auszuscheiden. Ab dem Jahr 1997 liege keine Einkunftsquelle mehr vor, weshalb der Überschuss aus Vermietung und Verpachtung für 1997 in Höhe von S 47.122,84 steuerlich nicht mehr zu berücksichtigen sei.

Seitens der Bp wurden die Erfolgsauswirkungen zusammengefasst in folgender Form dargestellt:

	1995	1996	1997
Korrektur Einn./Eink.		- 8.000	-47.122,84
Afa-Korrektur	127.875	127.875	0
Instandsetzung		4.829.168	0
Summe EÄ	127.875	4.949.043	- 47.122,84

Gem. § 1 UStG würden steuerbare Umsätze u. a. nur dann vorliegen, wenn ein Leistungsaustausch zugrunde liege. Wie oben ausgeführt mangle es jedoch bei diesem Vertragsverhältnis an der Fremdüblichkeit, was auf familiäre Motive zurückzuführen sei. Derartige Leistungen würden nicht dem Zwecke der Einnahmenerzielung dienen, sondern hätten den Charakter familiärer Zuwendungen. Da Unternehmensvermögen nicht vorliege, sei einerseits der Vorsteuerabzug nicht zulässig, andererseits auch kein steuerpflichtiger Eigenverbrauch zugrunde zulegen.

Eigenverbrauch	1996	1997
Umsatz 20 %	2.000	24.000
Umsatz 10 %	55.500	666.000

Die Einnahmen aus der Vermietung an die A-GmbH und die Ehegattin würden keine steuerpflichtigen Umsätze darstellen:

Mieteinnahmen	1996	1997
Umsätze 20 %	8.000	96.000
Vorsteuerkürzung		2.382,30

Zusammenfassung Umsatzsteuer:

	1996	1997
Vorsteuerkürzung lt. BP	1.269.382,11	2.382,30
Umsatzkürzung 20 % lt. BP	10.000,00	120.000
Umsatzkürzung 10 % lt. BP	55.500,00	666.000

Im Übrigen verwies die Bp darauf, dass es sich bei den Renovierungskosten im Jahre 1996 - unter der Voraussetzung, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen, - um anschaffungsnahen Herstellungsaufwand handeln würde, der nur über die Nutzungsdauer als Afa absetzbar wäre.

Unter Tz 28 PB „H-Gasse 7“ stellte die Bp im Wesentlichen fest, dass die Liegenschaft im Jahr 1985 erworben worden sei. Im Jahr 1987 sei ein Ersuchen um Baubewilligung für ein Haus mit zwei Wohneinheiten gestellt worden, die Baubewilligung sei mit Bescheid vom



18. März 1996 erfolgt. Zur Begründung, warum mit dem Bau des geplanten Zweifamilienhauses noch nicht begonnen worden sei, gebe der Bw. an, dass sich der Vermietermarkt zurzeit als problematisch darstelle und er noch 1-2 Jahre zuwarten möchte. Außerdem wolle er noch die entsprechenden Geldmittel sparen, um nicht auf Kredite angewiesen zu sein. Da eine Realisierung des eingereichten Projekts eine Wertschädigung für die H-Gasse 5 bringen würde, sei das ursprüngliche Konzept zu überdenken gewesen. Da allerdings mit den Bauarbeiten an dem Gebäude L-Gasse 21 begonnen werden solle, seien keine finanziellen Mittel für den Bau eines weiteren Gebäudes vorhanden.

Die bis 1990 als Tennisplatz vermietete Liegenschaft sei ungenutzt geblieben. In Anbetracht einer beabsichtigten künftigen Bebauung des Grundstücks seien die Verluste aus der Vermietung dieser Liegenschaft anerkannt worden. Da jedoch nicht ausgeschlossen werden könne, dass der Bw. noch eine anderweitige Nutzung oder Verwertung dieser Liegenschaft vornehmen werde und die steuerliche Beurteilung und der Umfang der Abgabepflicht daher ungewiss sei, weil sie von Sachverhaltselementen abhängen, die in der Zukunft liegen und der Abgabenbehörde nicht vorhersehbar seien, sondern vielmehr vom Willen des Bw. beeinflusst werden könnten, seien die entsprechenden Abgabenbescheide vorläufig ergangen.

Im Zuge einer Besichtigung des Gebäudes H - Gasse 5 sei festgestellt worden, dass auf dem - durch eine Hecke getrennten - Grundstück H - Gasse 7 ein Swimmingpool und eine Holzhütte errichtet worden seien, ein Eigenverbrauch von  $S\ 3.000 \times 12 = S\ 36.000 + 10\ \% \text{ USt}$   $S\ 3.600.-$  sei angesetzt worden. Eine Afa sei bisher nicht geltend gemacht worden.

Der Sachverhalt stelle sich zum Zeitpunkt der BP wie folgt dar:

Der Swimmingpool befinde sich in der Mitte des Grundstückes H-Gasse 7, weshalb der ursprüngliche Bebauungsplan (der Baubescheid vom 18. März 1996 sei für vier Jahre befristet) für das Zweifamilienhaus geändert oder ein neues Projekt eingereicht werden müsse. Den obigen Ausführungen folgend, gebe der Bw. an, dass eine Realisierung des eingereichten Projektes eine Wertschädigung für das (anschließende) 1995 gekaufte Grundstück samt Gebäude H-Gasse 5 bedeuten würde. Der Swimmingpool werde zurzeit ausschließlich privat genutzt. Das Grundstück H-Gasse 5 sei durch eine Hecke getrennt, jedoch mit einem Weg zum Swimmingpool verbunden. In einer Besprechung habe der Bw. angegeben, dass zurzeit auch über einen Plan nachgedacht werde, das - zurzeit privat genutzte - Gebäude H-Gasse 5 (ev. mit dem Swimmingpool am benachbarten Grundstück H-Gasse 7) wieder zu vermieten. Aufgrund der obigen Ausführungen würden der BP Sachverhaltselemente vorliegen, die keine Eindeutigkeit der Absichtsfindung aufweisen. Gemäß der ständigen Judikatur sei die Voraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (aufgrund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die

Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Da der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung zu treten habe, seien die für obige Wirtschaftsgüter angefallenen Vorsteuerbeträge in Höhe von S 127.551,67 nicht abzugsfähig.

		1997
	Netto	Vorsteuer
Schwimmbecken	422.500,00	84.500,00
Hütte	112.685,33	22.531,67
Erdtransport	102.600,00	20.520,00
Summe		127.551,67

Die steuerpflichtigen Umsätze würden um den Eigenverbrauch von S 36.000 gekürzt.

Da die beabsichtigte Bebauung des Grundstückes und die anschließende Vermietung i.S. einer steuerlichen Einkunftsquelle trotz neuer Sachverhaltselemente weiterhin ungewiss sei, würden die Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide jeweils für die Jahre 1994 bis 1997 weiterhin vorläufig ergehen.

Unter der Tz 29 PB „H-Gasse 10“ stellte die Bp zu dem am 11. Februar 1982 um S 4.000.000 erworbenen Einfamilienhaus im Wesentlichen fest, dass das Gebäude dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, GZ 92/13/0175, zufolge um S 4.630.705 renoviert (1984/1985) worden sei. Die Grundfläche betrage 701 m<sup>2</sup>, die Wohnfläche 260 m<sup>2</sup>; das Baujahr sei 1930 gewesen. Bis zum November 1996 sei das Einfamilienhaus ausschließlich für private Wohnzwecke benützt worden. Aus der Textziffer zu H-Gasse 5 sei zu entnehmen, dass der Umzug in das gegenüberliegende Gebäude (eine Spedition sei nicht eingeschaltet worden) im November stattgefunden habe. Als Beweismittel für den Zeitpunkt biete der Bw. die Telefonrechnung an, aus der ersichtlich sein solle, dass die Gesprächsgebühren (für 1-11/96) fast ausschließlich in H-Gasse 5 angefallen seien.

In dem im Juni 1997 abgeschlossenen Mietvertrag werde die Vermietung des Einfamilienhauses samt Inventar (Wert lt. Erklärung S 1.150.000.-), Garten und Swimmingpool geregelt. Das Mietverhältnis werde auf die Dauer von zwei Jahren abgeschlossen. Der monatliche Mietzins betrage S 45.000 zuzüglich Betriebskosten. Am 2. April 1998 sei ein neuer Mietvertrag mit einem neuen Mieter, ebenfalls auf die Dauer von zwei Jahren und einem Mietzins von S 45.000 abgeschlossen worden.

Seitens des Bw. sei die Bemessungsgrundlage für die Afa wie folgt geschätzt worden:

260 m<sup>2</sup> x S 50.000 = S 13.000.000; Afa 3 % = S 390.000

1996: Halbjahres - Afa = S 195.000

Zur Schätzung des gemeinen Wertes als Bemessungsgrundlage gebe der Bw. an, als Vergleichswert H-Gasse 11 herangezogen zu haben. Für diese Eigentumswohnungen solle ein

Marktpreis von S 60.000/m<sup>2</sup> inkl. Grund und Boden erzielt worden sein. Abzüglich S 10.000 für Grund und Boden würde sich ein geschätzter Wert von S 50.000.-/m<sup>2</sup> ergeben.

Für den Fall der erstmaligen Nutzung eines vom Steuerpflichtigen bisher privat genutzten Gebäudes für Zwecke der Einkunftserzielung würden besondere Regelungen bestehen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG). Diese seien den Bewertungsbestimmungen für die Einlage von Wirtschaftsgütern ins Betriebsvermögen nachgebildet. Da das Gebäude vor mehr als zehn Jahren vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkunftserzielung angeschafft oder hergestellt worden sei, dürfe die Afa vom gemeinen Wert bemessen werden, wenn dieser höher sei als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten seien.

Für die Schätzung des gemeinen Wertes werde der Ertragswertmethode der Vorzug zu geben sein, da anzunehmen sei, dass die Ertragserwartungen den Marktwert wesentlich beeinflussen. Infolge der Renovierung des Gebäudes um S 4.600.000 im Jahr 1984 sei von einem guten Erhaltungszustand auszugehen.

Miete lt. Vertrag 45.000/Monat x 12 = (ohne USt und Betriebskosten)	540.000
abzüglich zu erwartende Aufwendungen 5 %	27.000
abzüglich Mietausfallwagnis 2 %	10.800
Nettojahresertrag	502.200
Restnutzungsdauer 67 Jahre	
Kapitalisierungszinssatz 3,5 %	502.200 x Faktor 25,72 =
Grundstückswert	12.916.584
Anteil Grund und Boden 32,5 %	4.200.000
Gebäudewert	8.716.584
abzüglich Barwert Wirtschaftsgüter	705.985
Bemessungsgrundlage	8.010.599
davon 1,5 % Afa	120.159

Im Mietzins von S 45.000 seien lt. Mietvertrag Wirtschaftsgüter lt. Inventarliste im Wert von S 1.150.000 enthalten. Da für diese eine Afa mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren als Werbungskosten angesetzt worden sei, sei die Bemessungsgrundlage für die Gebäude - Afa um den Barwert (Abzinsungsfaktor 0,6139) zu bereinigen. Der Kapitalisierungsfaktor von 3,5 % berücksichtige das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz unterworfen sei. Gem. Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung werde für Einfamilienhäuser ein Zinssatz von 2,5 bis 3,5 % angesetzt. Als Wert für den Grund und Boden sei mittels Vergleichswertverfahren ein Preis von S 8.000/m<sup>2</sup> angesetzt worden, sodass sich folgende Berechnung erstellen lasse:

701 m <sup>2</sup> x S 8.000 = ca.	5.600.000	
Abschlag 25 %	1.400.000	
Bodenwert d. s. 32,5 % des Grundstückswertes	4.200.000	
	1996	1997
Afa lt. Erk.	195.000	390.000

Afa lt. Bp	60.795	120.159
Erfolgsänderung	134.205	269.841

Im Jahr 1994 sei ein im Zusammenhang mit einem Mietverhältnis mit der MGM Botschaft (in weiterer Folge kurz Botschaft) stehender Betrag von S 420.000 vereinnahmt worden. Am 12. August 1983 sei der Mietvertrag vom 21. April 1982 gekündigt worden. Mit Klage vom 13. August 1984 sei Einspruch gegen die vorzeitige Auflösung des auf drei Jahre abgeschlossenen Mietvertrages erhoben worden. Das Klagebegehren sei mit Schriftsatz vom 21. Juni 1985 auf die Erstattung der ausständigen Miete und des Aufwandes für die auf ausdrücklichen Wunsch der Mieterin getätigten Investitionen ausgedehnt worden. Schäden, die der Mieter aufgrund seiner unpfleglichen Behandlung des Mietgegenstandes verursacht habe, seien festgestellt worden. Da das Mietverhältnis mit der Ehegattin ab 8. Jänner 1985 steuerlich nicht anerkannt worden sei, sei von einer Vermietungsabsicht nur bis 1984 auszugehen gewesen. In einem Vergleich seien letztendlich S 420.000 als Schadenersatz festgesetzt worden. Da eine Aufschlüsselung des Streitwerts nicht vorgenommen worden sei, sei von einer Schadenersatzleistung auszugehen, die ein Hauseigentümer für den Ausfall von Einnahmen oder Entschädigungen des weichenden Mieters für unterlassene Instandsetzung des Mietobjektes erhalte. Gleichfalls würden Leistungen des Mieters aufgrund einer übermäßigen Beanspruchung des Mietgegenstandes Einnahmen darstellen (es liege eine Art Mietnachzahlung vor). Daher würden die in Frage stehenden Schadenersatzleistungen des Mieters nachträgliche Einnahmen iZm Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellen. Da für das Jahr 1984 2/5 der Werbungskosten anerkannt worden seien, seien auch 2/5 der nachträglichen Einnahmen aus Schadenersatzzahlungen (d. s. S 168.000.-), welche den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen seien, steuerlich zu berücksichtigen.

Unter der Tz 30 PB "Afa" wurde die Änderung der nachfolgenden Afa-Sätze im Sinne der Berufungsentscheidung vom 3. November 1998 ebenso wie die Berücksichtigung der steuerlichen Auswirkungen durch die (vorläufige) Anerkennung der Einkunftsquelle H-Gasse 7 in folgender Tabellenform dargestellt:

	1994	1995	1996	1997
M-Gasse				
lt. Erk.	81.227	81.227	90.476	88.977
lt. Vlg.	62.227	62.227	90.476	88.977
lt. BP	62.227	62.227	71.476	69.977
Erfolgsänderung	0	0	19.000	19.000
A-Zeile 84				
lt. Erk.	60.000	60.000	60.000	60.000
lt. Vlg.	27.000	27.000	60.000	60.000
lt. BP	27.000	27.000	27.000	27.000

Erfolgsänderung	0	0	33.000	33.000
L-Gasse 93				
lt. Erkl.	91.328	91.328	91.328	91.328
lt. Vgl.	45.207	45.207	91.328	91.328
lt. BP (BE)	52.874	52.874	52.874	52.874
Erfolgsänderung	7.667	7.667	38.454	38.454
H-Gasse 7				
Eink. lt. Erk.	-62.675	-32.737	14.782	0
Eink. lt. Vgl.	0	0	keine	keine
Eink. lt. BP	-62.675	-32.737	14.782	0
Erfolgsänderung	-62.675	-32.737	0	0
Vorsteuer f. H-Gasse 7 :				
lt. Erkl.	3.924,36	1.962,96		
lt. Vgl.	0	0		
lt. BP	3.924,36	1.962,96		

Unter der Tz 31 PB wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in folgender Form dargestellt:

	1994	1995	1996	1997
Summe lt. Erkl.:	1.165.632	16.481	-4.101.661	531.612
+/- lt. BP:				
Tz 30	-62.675	-32.737		
Tz 30	-7.667	-7.667	38.454	38.454
Tz 27		127.875	4.949.043	-47.122
Tz 29			134.205	269.841
Tz 26			21.199	42.398
Tz 30			19.000	19.000
Tz 30			33.000	33.000
Summe	1.095.290	103.952	1.093.240	887.183
+ Tangente	19.732	198.081	113.418	153.405
Summe	1.115.022	302.033	1.206.658	1.040.588

Mit Schreiben vom 13. Juni 2001 stellte der Bw. den Vorlageantrag gemäß § 276 BAO betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1994 und 1995 und erhob Berufung gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 1996 und 1997.

Als Begründung für den Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer führte der Bw. ins Treffen, dass die Finanzbehörde weder in der Begründung der angefochtenen Bescheide, noch in der Tz 28 PB vom 8. Mai 2001 konkrete Gründe angebe, warum der Nachweis bestehe, dass der Bw. keine Absicht auf Bebauung des Grundstücks ZZZZ A , H-Gasse 7 samt anschließender Vermietung des Gebäudes und des Grundstückes besitze, weshalb der angefochtene Bescheid diesbezüglich rechtswidrig erscheine.

Das Argument der Bp, wonach das auf dem Grundstück befindliche Schwimmbecken die Bebauung hindere, sei sachlich und fachlich unrichtig, weil übersehen werde, dass die Liegenschaft rund 1100 m<sup>2</sup> umfasse und daher eine Bebauung mit anschließender Vermietung

ohne Schwierigkeiten möglich sei. Zudem müsse eine Bebauungsart gefunden werden, die den Wert der H-Gasse 5 nicht schmälere. Wie sich aus den Finanzamtsakten ergebe, habe der Bw. derzeit nur die Hälfte der Liegenschaft H-Gasse 3 im Eigentum, weil die andere Hälfte noch in einem Verlassenschaftsverfahren verfangen sei. Da jedoch auch diese Liegenschaft bebaut werden solle, müsse ein entsprechendes planerisches Gesamtkonzept vorliegen, damit alle drei Liegenschaften optimal verwertet werden könnten. Bezüglich H-Gasse 3 sei der Bw. bestrebt, die zweite Hälfte des Grundstücks zu kaufen, und stehe bereits in Verhandlungen mit den Erben; dies sei leider erst jetzt möglich, da über die Erbfolge und die Aufteilung der Erbschaft Unstimmigkeiten bestanden hätten.

Als Begründung für den Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer wurde, was die in Rede stehende Zahlung der Botschaft anbelangt, den bisherigen Ausführungen ergänzend hinzugefügt: Bei der Entschädigung von 420.000 S seitens der Botschaft - dieser Betrag habe lediglich S 418.409,72 ausgemacht - handle es sich um eine Entschädigung eines Substanzverlustes, der steuerfrei sei und für jedes Steuerjahr gesondert betrachtet werden müsse. Da das Gebäude unbestrittenermaßen in der privaten Nutzung des Bw. im Jahr 1994 gestanden sei, sei schon deswegen eine Steuerpflicht auszuschließen (Verweis auf Tz 20 zu § 2 in Doralt, Kommentar Einkommensteuergesetz). Da die Frage, warum eine Art Mietnachzahlung vorliegen soll, in Tz 29 PB vom 8. Mai 2001 nicht näher erläutert werde, scheine diesbezüglich ein Begründungsmangel vorzuliegen.

Zu den Afa-Quoten betreffend die Gebäude in der M-Gasse 11, A-Zeile 84 und L-Gasse 93 wandte der Bw. ein, dass die Annahme einer Gebäudenutzungsdauer von 67 Jahren - unabhängig vom Alter des Gebäudes - sowohl den Erfahrungen des täglichen Lebens als auch den technischen Grundsätzen widerspreche. Da *„diese Betrachtungsweise zu dem unbefriedigenden Ergebnis führen würde, dass ein Neubau wesentlich besser abschreibbar wäre als ein Altbau, was weder in der Intention des Gesetzgebers liegen kann, noch einer sachgerechten Auslegung des Gesetzes entspricht“*, würde der Bw. im fortgesetzten Berufungsverfahren weitere Gutachten über die Restnutzungsdauer der genannten Gebäude in Vorlage bringen und je nachdem, wie das Ergebnis der gutächtlichen Äußerung ausfalle, einen entsprechenden Afa-Satz beantragen, um der Behörde ein entsprechendes Entscheidungsmittel zur Verfügung zu stellen.

Vorweg wies der Bw. darauf hin, dass zwischen technischer und wirtschaftlicher Nutzungsdauer zu unterscheiden sei. Bei Vermietungsobjekten habe der Bw. auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer Rücksicht zu nehmen, weil dann, wenn die wirtschaftliche Nutzungsdauer entsprechend verkürzt erscheine, eine diesbezügliche Entscheidung dahingehend zu treffen sei, *„dass das bestehende Gebäude abzureißen und ein neues zu*

*errichten ist, weil bei Vorliegen der grundsätzlichen technischen Möglichkeiten auf Sanierung des Gebäudes eine solche Entscheidung unwirtschaftlich wäre und daher abzulehnen ist*“.

Betreffend die Steuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 bemängelte der Bw. deren Vorläufigkeit, die unbegründet geblieben sei, weshalb ein Begründungsmangel geltend gemacht werde, und nahm in weiterer Folge aus organisatorischen Gründen nachfolgend auf die einzelnen Textziffern des PB vom 8. Mai 2001 Bezug:

Was die Ausführungen in der Tz 26 PB betrifft, wandte der Bw. bezüglich des Grundstücks B-Gasse 22 ein, dass das im Jahr 1957 erbaute Haus im Zeitpunkt der Anschaffung rund 40 Jahre alt gewesen sei. Aus der Aktenlage ergebe sich, dass das darauf befindliche Haus rd. 220 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche besitze und naturgemäß die Hauptursache für den Mietzins von rd. S 14.500.- p. m. exkl. Umsatzsteuer und Betriebskosten darstelle. Somit „*müsste der Mieter rund 4.400.- p. m. für den Garten zahlen*“, was wohl den Denkgesetzen widerspreche.

Es bestehe daher ein krasser Widerspruch zu dem von der BP berechneten Gebäudewert, weil dieser gemäß den Berechnungen in Tz 26 weniger als S 10.000 pro m<sup>2</sup> ausmachen würde, was wiederum mit der Nutzungsdauer in Widerspruch stehe, denn es sei denkunmöglich, einerseits ein Gebäude noch 67 Jahre zu nutzen, wenn die Substanz weniger als 10.000 S pro m<sup>2</sup> wert sein soll.

Warum im gegenständlichen Fall das Gebäude eine Gesamtnutzungsdauer von 107 Jahren aufweisen solle, sei weder in den angefochtenen Bescheiden noch in Tz 26 PB sachgerecht begründet worden.

Die tragenden Bauteile eines Gebäudes würden eine technische Lebensdauer besitzen, welche die wirtschaftliche Lebens- und Nutzungsdauer beeinflussen, weil bedacht werden müsse, dass dann, wenn die Generalrenovierung des Gebäudes höhere Kosten als ein Neubau „verursachte“, die Entscheidung zugunsten eines Neubaus „fiele“, zumal im gegenständlichen Fall dieser größer ausfallen „könnte“, als das derzeitige Gebäude.

Auch insofern „müsste“ ein "Mischsatz" für die Abschreibung gebildet werden, weil im Kaufpreis für die Liegenschaft noch die Zäune, Einfahrtstore und Gehtüren mit rd. S 150.000, Wege und Zufahrt mit rd S 100.000 und die Heizung mit S 100.000 enthalten gewesen seien, deren Nutzungsdauer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit keinesfalls 107 Jahre ausmache. Für diese Wirtschaftsgüter werde hilfsweise eine 10 % ige Afa beantragt, weil diese Bauteile im Zeitpunkt des Ankaufes rd. 40 Jahre alt gewesen seien und eine maximale Lebensdauer von 50 Jahren hätten.

Im Falle des Beharrens der Finanzbehörde auf die als „ausdrücklich verfehlt“ bezeichnete Rechtsmeinung der Großbetriebsprüfung behalte sich der Bw. die Vorlage eines weiteren Gutachtens eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen vor.

Betreffend die abgabenbehördlichen Ergebnisse in der Tz 27 PB (H-Gasse 5) bestritt der Bw. die Richtigkeit der von der Bp in Ansatz gebrachten Abschreibungsquote mit der Begründung, dass, wie im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, das Gebäude 1920 erbaut worden sei; die Substanz sei entsprechend verbraucht.

Eine Hausrenovierung, wie solche, die stattgefunden habe, könne die jahrzehntelange Schädigung der Substanz durch die Witterungseinflüsse jedoch nicht vollkommen ungeschehen machen. Die Unterstellung der Finanzbehörde, dass das im Zeitpunkt des Kaufs bereits 75 Jahre alte Gebäude gemäß der Rechtsmeinung der Finanzbehörde eine Gesamtnutzungsdauer von 142 Jahren aufweisen „müsste“, erscheine in Anwendung der Erfahrungen des täglichen Lebens und den Denkgesetzen unrichtig; diesbezüglich behalte sich der Bw. die Vorlage eines weiteren Gutachtens eines gerichtlich beeideten Bausachverständigen unter dem Aspekt, dass die Finanzbehörde der verfehlten Meinung der Betriebsprüfung entsprechen „sollte“, wonach „nur 1,5 % zustehen sollten“, ausdrücklich vor. Zur Frage der Fremdüblichkeit der Vermietung an die Ehegattin des Bw. und die A-GmbH merkte der Bw. an, es sei weder erklärlich, inwieweit ein familienhaftes Band mit einer Kapitalgesellschaft bestehen solle, noch einsichtig, warum eine Gebrauchsüberlassung unentgeltlich erfolgen solle und keine Entgeltlichkeit vorliege, wenn auch die entsprechenden Geldflüsse aus dem Belegwesen des Bw. nachzuvollziehen seien.

An Gründen für die Unrichtigkeit der Betrachtungsweise der BP, derzufolge kein abzugsfähiger Aufwand für die Reparaturkosten des Gebäudes vorliege, führte der Bw. ins Treffen, dass dem Betriebsprüfungsbericht zufolge eine Vermietung im Jahr 1995 stattgefunden habe; die Vermietungsabsicht im Jahre 1996 sei durch die Vorlage des entsprechenden Mietvertrags mit der P-GmbH dokumentiert worden. Unbestrittenermaßen und auch in der Einkommensteuererklärung dargelegt sei der Wechsel der Vermietungsabsicht im Spätherbst 1996 eingetreten. Die vollkommene Versagung des Vorsteuerabzugs sei daher schon aus diesem Grund unrichtig, wobei ausdrücklich auf die zweite Berufungsvorentscheidung vom 24. Juni 1996 betreffend das Veranlagungsjahr 1984 zu verweisen sei, weil bereits ca. 12 Jahre vorher ein ähnlicher Sachverhalt vorgelegen sei; daher werde beantragt, die Akten diesbezüglich beizuschaffen.

Wider die Qualifikation der Reparaturaufwendungen als anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand bemerkte der Bw., dass die Reparaturarbeiten etwa 1 1/2 Jahre nach Erwerb des Gebäudes begonnen hätten; dieses Gebäude sei bereits im ursprünglichen Zustand vermietet „worden“, weshalb keine Rede von einem anschaffungsnahen Erhaltungsaufwand sein könne. Da es sich um ein Mietwohngebäude handle, liege ohnedies ein abzugsfähiger Aufwand vor. Eine Differenzierung zwischen anschaffungsnahem Aufwand und sofort abzugsfähigem Aufwand widerspreche dem Gleichheitsgebot, weil dadurch das



verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Gleichbehandlung aller Staatsbürger durch das Gesetz verletzt würde. Es sei kein sachgerechter Grund dafür zu finden, dass jene Hauseigentümer, welche ein Gebäude einige Jahre nicht renovieren, steuerlich besser gestellt werden „sollten“ als jene, die eine solche Renovierung, wie im gegenständlichen Fall, 1 ½ Jahre nach Erwerb der Liegenschaft anstellen würden.

Die rechtliche Beurteilung, wonach zeitlich vollkommen distante Aufwendungen mit dem Ankauf eines Gebäudes in Zusammenhang gebracht würden, sei schon deswegen verfehlt, weil auch diese Aufwendungen keinesfalls für den Erwerb eines Vermögensgegenstandes geleistet worden seien.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes könne bestenfalls dann von einem anschaffungsnahen Aufwand gesprochen werden, wenn das Gebäude überhaupt nicht benutzbar gewesen sei, was im gegenständlichen Fall aus nachstehenden Gründen nicht vorgelegen sei: Das Gebäude sei bis zum Tod der Voreigentümerin von dieser ständig bewohnt und benutzt worden, weshalb es vollkommen funktionsfähig gewesen sei.

Wie aus der Aktenlage ersichtlich, sei das Gebäude für einen nicht unerheblichen Betrag an eine Gesellschaft im Jahr 1995 vermietet worden, was gleichfalls den eindeutigen Schluss auf die vollkommene Funktionsfähigkeit des Gebäudes zulasse.

Für den Problemkreis der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer verwies der Bw. auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs mit dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1998, Zl. 96/13/0211, wonach die Unternehmereigenschaft bereits erfüllt sei, auch wenn tatsächlich keine Umsätze bewirkt würden. Im gegenständlichen Fall seien sogar Umsätze getätigt worden; unzweifelhaft sei die Vermietungsabsicht durch den abgeschlossenen Mietvertrag ins Außenverhältnis gedrungen.

Auch unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs seien die geltend gemachten Ausgaben zuzulassen und auch der Vorsteuerabzug zuzuerkennen, wobei auf die bereits gemachten Ausführungen verwiesen werde, welche auch im 2. Absatz der Tz 27 PB vom 8. Mai 2001 wiedergegeben seien. Aus ökonomischen Gründen unterbleibe eine neuerliche Wiedergabe dieser Ausführungen, die jedoch ausdrücklich zu den Rechtsmittelausführungen erhoben würden.

Betreffend die abgabenbehördlichen Ergebnisse in der Tz 28 PB (H-Gasse 7) bestritt der Bw., die Vermietungsabsicht aufgegeben zu haben, verwies auf das obige Vorbringen zwecks Vermeidung von Wiederholungen, insbesondere darauf, dass das Gesamtkonzept für die Gestaltung aller drei Liegenschaften - H-Gasse 3, 5, 7 - durchzuführen sei, und wandte hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuerbeträge ein, dass auch bezüglich dieser auf das obige Vorbringen verwiesen werde, weil unbestrittenermaßen Unternehmereigenschaft

vorliege und es nicht angehe, einerseits von einer Unternehmung auszugehen, andererseits jedoch nicht alle geltend gemachten Vorsteuern zuzuerkennen.

Betreffend die abgabenbehördlichen Ergebnisse in der Tz 29 PB (H-Gasse 10) schloss der Bw., was die Restnutzungsdauer des Objekts anbelangt, vom Alter des im Jahr 1930 erbauten Hauses im Zeitpunkt der neuerlichen Inbetriebnahme als Vermietungsobjekt im Jahr 1997 - 67 Jahre - darauf, dass dieses nach den Erfahrungen des täglichen Lebens und unter Anwendung der Denkgesetze nicht noch eine weitere „Lebensdauer“ von 67 Jahren aufweise, weil *„dann die Gesamtnutzungsdauer rund 134 Jahre ausmachen müsste“*. Auch unter Berücksichtigung der Gebäuderenovierung seien die tragenden Mauern nahezu 70 Jahre alt; unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer könne nicht eine weitere 70jährige Nutzung angenommen werden. Eine solche sei von der Finanzbehörde in keiner Weise begründet worden.

Zudem müssten Zaun und Außenanlagen (Wege, Zufahrt etc.) und die Heizung, die im Gebäudewert enthalten seien (jeweils S 150.000) mit einer gesonderten Afa von 10 % p.a. abgeschrieben werden, weshalb hilfsweise eine entsprechende Afa - Quote beantragt werde. Es sei zu bedenken, dass die in den dreißiger Jahren verwendeten Materialien nicht den entsprechenden Qualitätsstandard der heutigen gehabt hätten.

Zu den fiktiven Anschaffungskosten bzw. dem Verkehrswert des Gebäudes brachte der Bw. vor, dass ein Mieterwechsel im Juli 2001 stattfinde; die neue Mieterin, die NNNN- in Wien (in weiterer Folge kurz Bank) werde einen monatlichen Mietzins exklusive Umsatzsteuer und Betriebskosten von S 50.000 entrichten.

Daraus sei auch der grundsätzliche Fehler in der Berechnungsmethode der Finanzbehörde ablesbar, nämlich dass bei der Berechnung des Ertragswertes die werterhöhenden Faktoren, welche aus der Veränderung der Marktlage bzw. den Indexsteigerungen resultieren würden, zu berücksichtigen seien.

Dies auch unter Berücksichtigung der Grundsätze des Fachgutachtens für Unternehmensbewertung des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, wo es unter Punkt VI.2. heiße, dass bei der Ermittlung der Zukunftserfolge das Imparitätsprinzip nicht anzuwenden sei; d.h., dass nicht nur Risiken, sondern auch Chancen zu berücksichtigen seien.

Gehe man daher von einer ausdrücklich als unrichtig bezeichneten Restnutzungsdauer von 67 Jahren aus, so *„müsste der nachhaltig erzielbare Zukunftserfolg um rund 70 % für die künftigen Indexaufwertungen erhöht werden, sodass von einem Jahresertrag von rd, S 920.000 ( $S 45.000 \times 12 + 70 \%$ ) auszugehen wäre“*. Bringe man hievon 7 % für zu erwartende Aufwendungen und Mietausfallswagnis in Abzug, so ergebe sich daraus ein nachhaltig erzielbarer Zukunftserfolg von S 853.000, welcher bei Anwendung des Faktors von

25,72 einen Gesamtwert von rund S 22,000.000 ergäbe, sodass der vom Bw. in Ansatz gebrachte Gebäudewert von S 13,000.000 daraus eindeutig ersichtlich sei. Zudem sei der Marktwert für 1 m<sup>2</sup> Wohnfläche in dieser Wohnlage rd. S 50.000, was der Bw. noch durch Vorlage der Kaufverträge für die Eigentumswohnungen im Standort H-Gasse 11 ausdrücklich nachgewiesen „werde“.

Hinsichtlich der Abschreibungen für die Objekte M-Gasse 11, A-Zeile 84 und L-Gasse 93 kündigte der Bw. die Vorlage eines Sachverständigengutachten an, um das Vorbringen bezüglich einer erhöhten Afa infolge geschmälerter Restnutzungsdauer entsprechend zu dokumentieren, und fügte dem Gesagten hinzu. Auch bei diesen Gebäuden müssten die Außenanlagen und die Heizung gesondert abgeschrieben werden, weil deren Nutzungsdauer entsprechend gemindert sei.

Mit der von der Grossbetriebsprüfung Wien (GBPW) zur Berufung gegen die oben genannten Bescheide für die Jahre 1996 und 1997 abgegebenen Stellungnahme vom 19. Juli 2001 wurde, was den umsatzsteuerlichen Aspekt anbelangt, ausgeführt, dass der in der Berufung erläuterte Plan, auch das anschließende - zur Zeit noch nicht erworbene - Grundstück H-Gasse 3 in ein Gesamtkonzept einzubeziehen, als Absichtserklärung gewertet werde. Eine Vermietungsabsicht, die sich bereits über einen Zeitraum von 15 Jahren erstrecke und noch immer zu keinen Einnahmen geführt habe, könne nicht als ein klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung tretender Entschluss im Sinn der Judikatur gesehen werden. Da sich die konkreten Bemühungen des Bw. im Laufe der Jahre immer wieder geändert hätten und der Einsatz der Mittel durch weitere Liegenschaftskäufe neu überdacht worden seien, sei eine ernsthafte Vermietungsabsicht für die konkrete Einkunftsquelle unter Berücksichtigung der sich ändernden Umstände nicht manifest genug, um eine zukünftige Einkunftserzielung sicherzustellen.

Der Auffassung des Bw. bei seiner Begründung, die Behörde habe den Nachweis zu führen, dass keine Absicht auf Bebauung des Grundstückes bestehe, hielt die Betriebsprüferin entgegen, dass es am Abgabepflichtigen liege, die Absicht zur Einnahmenerzielung mit der von der Judikatur geforderten Eindeutigkeit und Sicherheit zu erbringen. Gemäß der Judikatur (u. a. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. März 1996, 93/15/0210) würden nämlich Vorsteuern vor einer Einnahmenerzielung nur dann zum Tragen kommen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftigen Vermietungen mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Bei dem in der Beschwerdeschrift zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 30. September 1998, Zl. 96/13/0211 sei die Absicht zur Einnahmenerzielung nicht strittig; hier werde die Meinung vertreten, dass es in Fällen, in denen entgegen der erklärten Absicht, unternehmerisch tätig

zu werden, später zu keinen oder nicht nachhaltigen Leistungen komme, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug mit Wirkung ex tunc entfalle. Dieser Auffassung habe der Verwaltungsgerichtshof nicht folgen können.

Aufgrund des Hinweises in der Tz 28 PB, demzufolge die Umstände, die zur Erlassung eines vorläufigen Bescheides geführt hätten, sich noch nicht in die Richtung geändert hätten, dass die steuerliche Beurteilung und der Umfang der Abgabepflicht Gewissheit verschaffe, liege ein Begründungsmangel nicht vor.

Betreffend die Einkommensteuer verwies die GBPW hinsichtlich der Afa-Sätze zur M-Gasse, A-Zeile 84, und L-Gasse 93 auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, GZ 99/13/0221; hinsichtlich der Begründung für die Steuerpflicht von Entschädigungszahlungen seitens der Botschaft auf die Ausführungen in der Tz 29 PB; hinsichtlich der Begründung für die Vorläufigkeit der Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO auf Tz 28 PB.

Zu den Ausführungen des Bw. betreffend Tz 26 PB (B-Gasse 22) hielt die GBPW dem Bw. vor, die Gründe dafür, warum es beim Erwerb des Grundstücks zu einem niedrigen Kaufpreis gekommen sei, dargelegt zu haben, wertete die gesetzlich vorgesehene und von der Bp in Ansatz gebrachte Afa von 1,5 % in Anbetracht des Sachverständigengutachtens betreffend die Restnutzungsdauer, demzufolge die tragende Bausubstanz in gutem Zustand sei und eine regelmäßige Instandhaltung erfolgt sei, als rechtmäßig, bestritt hinsichtlich der vom Bw. angestellten Überlegungen, wonach es bei Aufteilung des Kaufpreises von S 3.105.000 (Gebäude: 2.173.500 S; Grund: 931.500 S) zu einer unplausiblen Aufteilung des Mietzinses von 14.500 S (Gebäude: 10.100 S Grund: 4.400 S) komme, sowohl das Vorliegen eines marktkonformen Kaufpreises, als auch eines Mietzinses für das Jahr 1996 (14.500 S) in marktüblicher Höhe - der Mietzins sei Folge eines Mietvertrages aus dem Jahr 1958 und der starken Stellung des Mieters - und folgerte daraus, dass die zwischen den beiden Werten hergestellte Relation zu korrigieren wären.

Selbst wenn man den vom Bw. eingewendeten Widerspruch von Denkgesetzen nachgehe, komme man zu dem Schluss, dass eine Miete von 4.400 S pro Monat für Grund und Boden (502 m<sup>2</sup>) auf das Jahr umgelegt (52.800 S) unter Berücksichtigung einer ewigen Rente bei 5 % einen Wert von 1.056.000 S ergebe. Wäre dies bei einem Quadratmeterpreis von 2.103 S (*1.056000: 502 m<sup>2</sup> = 2.103 Anm. d. Referenten*) - gegenüber marktüblichen Grundpreisen - ein eher niedriger Wert, so solle mit diesen Berechnungen nur belegt werden, dass bei nicht marktkonformen Preisen Relationsrechnungen, wie sie seitens des Bw. angestellt würden, nicht zielführend seien.

Dem Antrag des Einschreiters, eine Afa von 10 % sei für Zäune, Einfahrtstore und Gehrten, Wege, Zufahrt und Heizung (350.000 S) anzusetzen, hielt die GBPW entgegen, dass im

Kaufpreis alles ohne Ansatz eigener Werte inkludiert gewesen sei, weshalb ein nachträgliches Herausrechnen für diese Positionen nicht zulässig erscheine.

Was die Vorbringen betreffend der Tz 28 und 29 PB betrifft, verwies die GBPW bezüglich jenem zur H-Gasse 7 auf die Ausführungen in der Tz 28 PB und in der Stellungnahme (Umsatzsteuer); bezüglich jenem zur H-Gasse 10, was die Nutzungsdauer anbelangt, auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, ZI. 99/13/0221, und hielt dem Bw. zu dessen Ausführungen zur Tz 29 PB vor, dass der in der Berufungsschrift geforderte Fremdvergleich mit neu errichteten Eigentumswohnungen in der H-Gasse 11 nicht zulässig sei, da diese keine vergleichbaren Objekte darstellten. Der Verkaufspreis für freistehende Eigenheime, die vor 1994 errichtet worden seien (Größe 130 m<sup>2</sup>/700 m<sup>2</sup>), läge nach dem Immobilienspiegel 1997 zwischen 34.711 S und 41.310 S (inklusive Grund und Boden) bei sehr guter Lage und sehr guter Ausstattung. Der seitens der BP geschätzte Gebäudewert komme diesen Wertansätzen nahe.

Betreffend den Antrag einer Afa von 10% für Zäune und Außenanlagen bzw. einer Heizung von S 300.000 wies die GBPW darauf hin, dass die Schätzung des Gebäudewertes durch Zugrundelegung der zu erwartenden Mieteinnahmen alles berücksichtige und für diese Positionen kein gesonderter Wert angesetzt worden sei.

Zur Tz 27 PB (H-Gasse 5) gab die GBPW als Rechtfertigung eines Afa- Satzes von 1,5 % an, dass auch das vorgelegte Gutachten des Dipl. Ing. Z. auf einen guten Erhaltungszustand hinweise, und verwies im Übrigen auf die Ausführungen des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes, GZ 99/13/0221.

Den Berufungseinwendungen betreffend Fremdüblichkeit hielt die GBPW entgegen, dass auch bei Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter-Geschäftsführern (und nahen Angehörigen) und der Kapitalgesellschaft die Kriterien der „Nahen - Angehörigen - Judikatur“ zu überprüfen seien.

Die Vermietungsabsicht des Bw. bis zum Oktober 1996 werde nicht bestritten; es sei ermittelt worden, dass diese Absicht spätestens Oktober/November 1996 aufgegeben worden sei, da das Mietverhältnis mit der A-GmbH und der Ehegattin des Bw. nicht anerkannt worden sei.

Auf die Ausführungen des Bw. betreffend Erhaltungsaufwand werde nicht näher eingegangen, da diese Rechtsmeinung zu keiner Feststellung geführt habe.

Mit den beim Finanzamt am 11. Juli 2000 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 1998 legte der Bw. betreffend das Objekt 5., W-Gasse 8, Untermieteinnahmen einerseits für die „Räume“ top Nr.1, 5, 7 und 8, andererseits für die Bestandobjekte im Dachgeschoß mit den top Nr.1 bis 4 offen; für die Restnutzungsdauer des Dachbodens wurde eine AfA von jeweils 10 % der Kosten für die „Investitionen 1997“ in Höhe von S 1.334.873,16 bzw. jener für die

„Investitionen 1998“ mit S 857.080 geltend gemacht; zur Restnutzungsdauer von zehn Jahren merkte der Bw an: „Keine Afa 1997, Inbetriebnahme erst 1/98“.

Über abgabenbehördlichen Vorhalt zu den „Abgabenerklärungen 1998“ legte der Bw. seiner Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2001 eine Aufgliederung der Kfz-Kosten der Jahre 1998 und 1999, die in Anlehnung an die Tz 21 PB erstellt worden sei, bei und teilte dem Finanzamt zu den Werbungskosten, die der Bw. in Zusammenhang mit Betätigungen auf den Grundstücken 5., W-Gasse 8, und 19., M-Gasse 11 geltend, gemacht hatte, mit, dass eine Nutzungsvereinbarung betreffend den Dachboden W-Gasse 8 mit dem grundbücherlichen Eigentümer gemäß dem den Schreiben beigelegten Vertrag, demzufolge der Bw. Bauwerber gewesen sei, vorliege; nach Beendigung des Mietverhältnisses würden die Investitionen in das Eigentum der Ehefrau des Bw. übergehen.

Was M-Gasse 11 anbelangt, handle es sich bei der Rechnung der Fa. D. „Parkettboden“ um den Austausch eines Parkettbodens im Wohn- und Esszimmer des Hauses. Der in Kopie beigelegten Rechnung zufolge seien im Dachbodenbereich Reparaturarbeiten durchgeführt worden; im gesamten Haus seien Fenster und Türe neu eingestellt und geschmiert worden.

Die erste Teilrechnung der Fa. E. sei für diverse Reparaturarbeiten im Erdgeschoß und im 1. Obergeschoß bezahlt worden; aus der beigelegten Kopie der Schlussrechnung vom 26. April 2000 sei der Leistungsumfang, der jedoch zum größeren Teil im Jahr 2000 erfolgt sei, ersichtlich.

Den dem Finanzamt als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vorgelegten Rechnungen der Fa. A-GmbH zufolge seien diverse Austausche von Badezimmer- und sonstiger Sanitäreinrichtungen notwendig gewesen. Ein Rohrgebrechen in der Küche sei zu beheben gewesen, in den Gartenleitungen sei eine Reparatur durchzuführen gewesen, diverses Kleinmaterial sei zu liefern gewesen.

Aus der kopierten Rechnung der Fa. F. ergebe sich, dass der Einbau eines Edelstahlrauchfangs in die bestehenden Rauchfänge nichts mit dem Einbau einer neuen Küche zu tun haben, weil in der bereits bestehenden Küche, welche gleichfalls ausgetauscht worden sei, ein Dunstabzug direkt in der Außenmauer der Küche vorliege. Da die Küche sich im Erdgeschoß befinde, sei ein Edelstahlrauchfang für den Dunstabzug nicht notwendig.

Etwas weniger als fünf Monate nach Abschluss des obigen Schlussberichts erließ das Finanzamt die von den Abgabenerklärungen für die Jahre 1998 und 1999 abweichenden Bescheide gem. § 200 Abs.1 BAO hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer jeweils für die beiden letztgenannten Jahre vom 27. September 2001, deren Begründungen zufolge die Veranlagungen in Anlehnung an die Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 1994 bis 1997 bzw. hinsichtlich Vermietung und Verpachtung - Absetzung für Abnutzung - iSd Berufungsentscheidung erfolgen würden (vgl. Tz 30 PB).

Der Gewinn aus selbständiger Arbeit sei um die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben erhöht worden (s. Tz 20). Bei Kosten für Geschenke in Höhe von S 27.847,98 im Jahr 1998 und S 6.831,54 im Jahr 1999 würde die Vorsteuerkürzung im Jahr 1998 S 5.569,59 bzw. im Jahr 1999 S 1.366,31 betragen. Der lt. Neuberechnung des Bw. in Ansatz gebrachte Kfz-Privatanteil (Tz 21) erhöhe den Gewinn im Jahr 1998 um S 28.880,00 bzw. im Folgejahr um S 35.622,00.

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung seien die Afa-Beträge lt. BP abgeändert und wie folgt angesetzt worden:

		1998	1999
M-Gasse	Tz 30	463.159	128.672
A-Zeile	Tz 30	195.592	160.346
L-Gasse	Tz 30	312.624	217.242
H-Gasse 5	Tz 27	0	0
H-Gasse 10	Tz 29	295.671	267.841
B-Gasse	Tz 26	112.493	102.428

Was den Dachgeschoßausbau in dem im Bestand genommenen Haus W-Gasse betrifft, richte sich die Afa bei vom Mieter auf die Bestandsache gemachten aktivierungspflichtigen Aufwendungen nach der gewöhnlichen Nutzungsdauer der Investitionen. Die Nutzungsdauer sei bei Aufwendungen des Mieters, deren Ergebnis er dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses ohne Entschädigung zu überlassen habe, durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt.

Der Mietvertrag mit dem Hauseigentümer sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Die Aufwendungen 1997 bis 1999 für den Dachbodenausbau seien nicht auf 10 Jahre zu verteiler Instandsetzungsaufwand, sondern Herstellungsaufwand, für den eine Nutzungsdauer von 67 Jahren anzusetzen sei. Eine 1/15 Absetzung komme nur dann in Betracht, wenn für den Ausbau Förderungsmittel gewährt worden seien.

Investitionen 1997 1/10 bisher	133.487		
1,5 % Afa	20.023	Diff	113.464
Investitionen 1998 1/10 bisher	85.708		
1,5 % Afa	12.856	Diff	12.852
Einkünfteerhöhung 1998			186.316
Investitionen 1999 1/10 bisher	20.000		
1,5 % Afa	2.700	Diff	17.300
Einkünfteerhöhung 1999			203.616

Was die Vermietung M-Gasse für das Jahr 1999 betrifft, seien einige der vorgelegten Rechnungen als zwingend auf 10 Jahre zu verteiler Instandsetzungsaufwand anzusetzen. Durch die durchgeführten Investitionen werde der Nutzungswert des Gebäudes erhöht und durch Erzielung höherer Einnahmen werde das Gebäude besser nutzbar „bzw. wenn Teile des

*Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass Herstellungsaufwand gegeben* sei.

Der Edelstahlrauchfang sei aktivierungspflichtiger Aufwand und im Wege der Afa abzugsfähig. Für 1999 sei die Halbjahresafa anzusetzen, da die Anschaffung im 2. Halbjahr erfolgte.

Instandhaltung beantragt	-652.819,00	
+ Instandsetzung Parkett	79.755,00	Brutto
- 1/10/1999 neu	6.646,00	
- Vorsteuer	13.295,00	
+ Instandsetzung 1. TR. E.	291.000,00	Netto
- 1/10/1999 neu	29.100,00	
+ Instandsetzung A-GmbH	38.000,00	Brutto
- 1/10/1999 neu	3.166,67	
- Vorsteuer	6.333,33	
+ Aktiv. pfl. Zugang F.	21.500,00	Brutto
- Vorsteuer	3.583,33	
- ½ Jahres Afa 1999	895,84	
Instandhaltung lt. Bescheid	- 285.584,17	
Erklärtes Ergebnis	- 257.562,43	
+ Afa Differenz lt. BP	19.000	
+ Instandhaltung alt:	652.819,00	
- IH/IS neu	- 285.584,17	
Überschuss	128.672,40	

Was die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 und 1999 betrifft, sei hinsichtlich H-Gasse 7 (Tz 14, 15, 28 PB) der 10 % ige Umsatz (Eigenverbrauch) iHv S 36.000 auszuscheiden; die Vorsteuer-Rückverrechnung entfalle. Betreffend H-Gasse 5 (Tz 27) seien der Umsatz iHv S 96.000 (20 %) und die geltend gemachten Vorsteuern iHv S 1.098,48 und S 673,50 auszuscheiden; die Vorsteuer - Rückverrechnung entfalle.

Mit der Berufung gegen die oben genannten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1998 und 1999 verwies der Bw. hinsichtlich der Afa-Sätze und des Ansatzes des Verkehrswerts der Liegenschaft H-Gasse 10 auf die Berufung vom 13. Juni 2001 bzw. bemerkte zur Abschreibung für den Dachgeschoßausbau in W-Gasse 8: Der halbe Dachgeschoßausbau sei bereits 1967 erfolgt; dieser Teil, der etwas mehr als 50 % des gesamten Daches ausmache, sei umgestaltet und in zwei Wohnungen gegliedert worden. Da der Altbestand rund 120 m<sup>2</sup> ausgemacht habe und die Gesamtfläche der 4 Wohnungen rund 200 m<sup>2</sup> betrage, sodass pro Wohnobjekt etwa 50 m<sup>2</sup> entstanden seien, könne der Ansatz eines Afa- Satzes von 1,5 % demnach nicht richtig sein. Weise das Haus, in welchem der Dachgeschoßausbau erfolgt sei, ein Alter von ca. 170 Jahren auf, stehe demnach eine Restnutzungsdauer von 67 Jahren mit den Tatsächlichkeiten in grobem Widerspruch.

Die Ehegattin des Bw. habe das ca. 1830 erbaute Haus im Jahr 1978 von ihrer Mutter geerbt und seither Abschreibungen geltend gemacht. Eine Restnutzungsdauer von 67 Jahren in Ansatz zu bringen, obwohl der Bw. selbst 56 Jahre alt sei, erscheine auch lebensfremd, weil



nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eine so lange Nutzungsdauer nicht wahrscheinlich sei, weshalb eine Afa - Quote von 10 % beantragt werde.

Dem Vorbringen des Bw. zur M-Gasse 11 zufolge seien im Erdgeschoß und dem ersten Obergeschoß die gesamte Außenfläche (Fassade, Eisenteile, Zäune etc.) und sämtliche Innenwände, Fenster und Türen neu gestrichen worden; die beiden Badezimmer sowie die drei WCs seien mit neuen Fliesen versehen worden, der schadhafte Parkettboden im Wohnbereich sei repariert und ersetzt worden.

Da diese Arbeiten im Jahr 1999 bezahlt worden seien, liege demnach ein sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand vor. Der Nutzwert sei aber nicht verbessert worden oder eine höhere Miete erzielt worden, da der Bw. den Mietertrag im Jahr 2000 nach Abschluss sämtlicher Arbeiten, welche auch den Ausbau des Dachgeschosses umfassten, nur um ca. S 5.000 monatlich steigern habe können; das sei jedoch nicht auf die „*erhöhte Nutzbarkeit*“ der bisher bestehenden beiden Geschoße, sondern darauf, dass auch nunmehr das Dachgeschoß ausgebaut sei, zurückzuführen.

Zum Dachgeschoß merkte der Bw. an, dass dieses auch vor dem Umbau benutzbar gewesen sei, da eine Heizung, Beleuchtung und entsprechende Böden vorhanden gewesen seien. Im Zuge der durchgeführten Arbeiten habe der Bw. jedoch die bisherigen zwei Großräume des Dachbodens in mehrere Zimmer unterteilen lassen, um eine bessere Nutzbarkeit zu erreichen. Was den Stahlrohrkamin betreffe, stelle dieser gleichfalls eine Reparaturarbeit dar, weil das Rohr in den alten Rauchfang eingezogen wurde. Dadurch sei eine kostenintensivere Reparaturarbeit, nämlich das sogenannte Ausschleifen des Kamins entfallen. An der Nutzungsfähigkeit des Kamins habe sich dadurch nichts geändert.

Hinsichtlich der Rückverrechnung der Ergebnisse der Vermietung H-Gasse 5 verwies der Bw. erneut auf die Berufungsschrift vom 13. Juni 2001, wonach Vermietungseinkünfte vorlägen, sodass eine Rückrechnung nicht sachgerecht erscheine.

Bezüglich der durch die GBPW geänderten Afa - Quoten kündigte der Bw. die Vorlage entsprechender Nutzwertgutachten an, welche einerseits die Restnutzungsdauer nachweisen würden und den Ansatz des Verkehrswertes der H-Gasse 10 nachvollziehbar machen sollten.

Im Nachhang zur Berufung vom 23. Oktober 2001 brachte der Bw. mit Schreiben vom 2. November 2001, was die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 1999 betrifft, vor, dass sich daraus, dass die Finanzbehörde bei der Hinzurechnung der nicht abziehbaren Vorsteuer durchwegs 20%ige Vorsteuerbemessungsgrundlagen abgesetzt habe, eine aus den als Beilage zu dem Schreiben übermittelten Kontoblättern mit der Nummer 660 (Geschenke an Klienten) ersichtliche Differenz von S 370,26 für das Jahr 1998 bzw. S 177,85 für das Jahr 1999 ergebe. Was die Einkommensteuerbescheide betrifft, seien bezüglich der Einkommensteuer für das Jahr 1998 die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um S 600 zu hoch

angesetzt, weil der Kfz-Privatanteil statt mit S 28.280 mit S 28.880 hinzugerechnet worden sei. Bezüglich 1999 sei bei der Afa-Quote der H-Gasse 10 eine nicht nachvollziehbare Differenz von S 398.

Abschließend wies der Bw. darauf hin, dass die von der Finanzbehörde vorgenommenen Feststellungen, insbesondere, was einerseits den Ansatz der Afa-Quoten bzw. der Bemessungsgrundlagen im Fall der Objekte H-Gasse 10 und B-Gasse 22, andererseits den gesamten Komplex H-Gasse 5 betrifft, rechtswidrig seien.

Mit dem beim Finanzamt am 23. Jänner 2003 eingelangten Schreiben des Bw. vom 22. Jänner 2003 beantragte der Bw. in Entsprechung des § 282 BAO in Verbindung mit § 323 BAO die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zwecks Darstellung der Sach- und Rechtslage sowie die Vornahme einer Senatsentscheidung.

Auf den zu den Berufungen gegen die vorläufigen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1994 bis 1999 ergangenen Vorhalt des UFS vom 11. Jänner 2006 folgte das Schreiben des Bw. vom 10. März 2006, dem eine Übersicht über die Außenanlagen samt Heizung jeweils für H-Gasse 10 und B-Gasse 22, eine mit 1. Jänner 2006 datierte Mietvorschreibung für das Objekt H-Gasse 10 samt Begleitschreiben, eine Ergänzung zum Mietvertrag vom 1. Juni 2001 und ein Fachgutachten des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Unternehmensbewertung beigelegt wurden. Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die vier Punkte, in die der UFS seinen Vorhalt aufgegliedert hatte, den diesbezüglichen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2006 gegenübergestellt:

Punkt 1. („Berufung gegen die Bescheide betreffend das Jahr 1994“)

Über das Ersuchen des UFS, die Ansprüche hinsichtlich H-Gasse 10, welche gegenüber der Botschaft mit dem Betrag von S 420.000 verglichen werden sollten, mitzuteilen und den diesbezüglichen Schriftverkehr betreffend den eingeklagten Betrag von 658.088,39 S vorzulegen, insbesondere die beim Bezirksgericht Döbling eingebrachte Klage, die Unterlagen, aus denen der Vergleichsvorgang - respektive die Betragsfindung von 420.000 S - ersichtlich sei, zur Einsichtnahme zu übermitteln, kündigte der Bw. im Schreiben vom 10. März 2006 an, zu dieser Frage noch Stellung zu nehmen, und fügte dem Gesagten hinzu: Die Unterlagen über den seinerzeitigen Gerichtsvergleich seien derzeit nicht auffindbar, da die Kanzlei im Jänner 2005 für zwei Monate infolge dringender Bodenreparaturen im selben Haus übersiedeln und wieder zurück übersiedeln habe müssen.

Punkt 2. („Berufung gegen die Bescheide betreffend das Jahr 1995“)

Mit obigen Punkt ersuchte der UFS den Bw., was H-Gasse 7 betrifft, die Maßnahmen, welche im Hinblick auf die Errichtung des geplanten Zweifamilienhauses bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt gesetzt worden seien, mitzuteilen, wobei auch auf folgende Feststellungen der Betriebsprüfung (BP Bericht Tz 18) Bezug genommen werden möge:

*"Da sich der Swimmingpool in der Mitte des Grundstücks H-Gasse 7 befindet, muss der ursprüngliche Bebauungsplan (der Baubescheid vom 18. März 1996 ist für vier Jahre befristet) für das Zweifamilienhaus geändert oder ein neues Projekt eingereicht werden. Den obigen Ausführungen folgend, gibt der Abgabepflichtige an, dass eine Realisierung des eingereichten Projektes eine Wertschädigung für das (anschließende) 1995 gekaufte Grundstück samt Gebäude H-Gasse 5 bedeuten würde. Der Swimmingpool wird zurzeit ausschließlich privat genutzt. Das Grundstück H-Gasse 5 ist durch eine Hecke getrennt, jedoch mit einem Weg zum Swimmingpool verbunden. In einer Besprechung gab der Abgabepflichtige an, dass zur Zeit auch über einen Plan nachgedacht werde, das - zur Zeit privat genutzte - Gebäude H-Gasse 5 (ev. mit dem Swimmingpool am benachbarten Grundstück H-Gasse 7) wieder zu vermieten".*

Betreffend H-Gasse 3 ersuchte der UFS den Bw., auch auf die im Vorlageantrag vom 13. Juni 2001 dargetane Absicht, die zweite Hälfte der letztgenannten Liegenschaft zu erwerben, gleichermaßen wie auf die Aussage, die Bebauung der besagten Liegenschaft sei geplant, weshalb ein planerisches Gesamtkonzept zu schaffen sei, das alle drei Liegenschaften optimal verwertet, einzugehen.

Die Beantwortung der Frage, wann mit einer Vermietungstätigkeit und Einkünfteerzielung zu rechnen sei, „wäre“ durch geeignete Unterlagen, die zum Nachweis oder der Glaubhaftmachung einer derartigen angestrebten Tätigkeit geeignet seien, zu untermauern. Für den Fall, dass mittlerweile bereits Einkünfte aus der Vermietung eines auf dem Grundstück H-Gasse 7 befindlichen Objekts erzielt werden, „wäre“ für die Frage des Vorliegens einer Absicht, einen Gesamtüberschuss zu erzielen, zu prüfen, ob der Zeitraum, innerhalb dessen aus dem vermieteten Gebäude ein Gesamtüberschuss geplant sei, sich in einem angemessenen Verhältnis zu einem für derartige Gebäudenutzungen absehbaren Zeitraum von 25 Jahren ab dem Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 28 Jahren ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen (Ausgaben) verhalte (Liebhabereiverordnung 1993); um eine entsprechende Äußerung hierzu werde ersucht.

Mit Schreiben vom 10. März 2006 brachte der Bw. zu dem in Rede stehenden Objekt H-Gasse 7 im Wesentlichen vor, zwischenzeitig auch die 2. Hälfte der Liegenschaft H-Gasse 3 und H-Gasse 1 gekauft zu haben, sodass der Bw. nunmehr Eigentümer der Grundstücke mit den Adressen H-Gasse 1 bis 7 sei. Für das Grundstück H-Gasse 3 müsse der Bw. die Möglichkeit der Bebauung (erst) durchsetzen, weil aus vollkommen unverständlichen Gründen diese Liegenschaft de facto nicht bebaubar „wäre“, obwohl es sich um ein Grundstück von rund 650

m<sup>2</sup> handle. Andererseits sei H-Gasse 1 bebaubar, obwohl sie wesentlich kleiner sei. Diese Planungstätigkeit sei noch nicht abgeschlossen.

Punkt 3. („Berufung gegen die Bescheide betreffend das Jahr 1996 und 1997“)

Unter dem gegenständlichen Punkt ersuchte der UFS den Bw. um Abgabe einer Stellungnahme zum Widerspruch zwischen der Berufung vom 13. Juni 2001, mit der bezüglich des Objekts H-Gasse 5 die gänzliche Versagung des Vorsteuerabzugs mit dem Hinweis auf die Vermietung des Objekts im Jahr 1995 und die durch die Vorlage des entsprechenden Mietvertrages mit der P-GmbH dokumentierte Vermietungsabsicht für das Folgejahr bekämpft werde, zum Betriebsprüfungsbericht (Tz 27, insbesondere 1. Absatz), demzufolge der Mietvertrag mit der P-GmbH ex tunc aufgelöst worden sei, eine Vermietung also tatsächlich nicht erfolgt sei. Für den Fall, dass von einer Vermietung an die GmbH ausgegangen werden sollte, seien entsprechende Belege (Rechnungen/Honorarnoten an den Mieter) zum Nachweis eines tatsächlich bestandenen Mietverhältnisses vorzulegen.

Des Weiteren ersuchte der UFS,

- a) was die im Jahr 1995 erfolgte kurzfristige Vermietung an die S-GmbH betrifft, um Vorlage des Mietvertrags samt Bekanntgabe der Zwecke, zu welchen die besagte Gesellschaft H-Gasse 5 genutzt habe;
- b) was H-Gasse 10 anbelangt, um Mitteilung, ob der in der Berufung genannte, für Juli 2001 prognostizierte Mieterwechsel (Bank) stattgefunden habe und ein monatlicher Mietzins von 50.000 S vereinbart worden sei, samt Vorlage des entsprechenden Mietvertrags und allfälliger Folgemietverträge;
- c) um Vorlage des in der Berufungsbegründung genannten Fachgutachtens für Unternehmensbewertung des Fachsenates für Betriebswirtschaft und Organisation bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder;
- d) was die in der Berufungsschrift vom 13. Juni 2001 vorgeschlagene Berechnung des nachhaltig erzielbaren Zukunftserfolgs betrifft, um Klarstellung dahingehend, auf welche Weise die künftigen Indexaufwertungen ermittelt und mit 70 % bemessen worden seien;
- e) den Antrag auf gesonderte Berücksichtigung der Außenanlagen und der Heizung bezüglich M-Gasse 11, A-Zeile 84 und L-Gasse 93 betraglich zu konkretisieren und durch Vorlage von Belegen nachzuweisen. Gleichermäßen mögen die Aufwendungen für Zäune, Einfahrtstore und Gehüren, Wege, Zufahrt und Heizung hinsichtlich B-Gasse 22 und die Aufwendungen für Zaun und Außenanlagen (Wege, Zufahrt etc.) sowie Heizung bezüglich H-Gasse 10 belegmäßig nachgewiesen werden.

Mit Schreiben vom 10. März 2006 bestätigte der Bw., was die Vermietung des Objekts H-Gasse 5 betrifft, die Richtigkeit dessen, dass eine Vermietung bereits 1995 an die S-GmbH

stattgefunden habe, die das Objekt für Dreharbeiten im Haus gemietet habe, kündigte die Vorlage des diesbezüglichen Schriftverkehrs an und brachte des Weiteren sinngemäß vor, den Bestandvertrag betreffend der P-GmbH aufgelöst zu haben, weil der Bw. im damaligen Zeitpunkt gehofft habe, einen wesentlich höheren Mietzins zu erzielen; dies habe sich jedoch letztendlich nicht durchführen lassen.

Zum Bestandsobjekt „H-Gasse 10“ führte der Bw. unter Bezugnahme auf die als Beilage zu dem Schreiben vorgelegte Kopie der Ergänzung zum Mietvertrag vom 1. Juni 2001 sowie einer Vorschreibung für das Jahr 2006 ins Treffen: Der derzeitige Mietzins betrage rund € 3.800 exkl. Umsatzsteuer und Betriebskosten, dies entspreche einer derzeitigen Nettomiete von rd. S 52.500. Die Steigerung ergebe sich auf Grund der Wertsicherungsklausel. Der nächste „Indexsprung“ werde höchstwahrscheinlich im Mai 2006 stattfinden.

Unter Bezugnahme auf die als Beilage zu dem Schreiben vorgelegte Kopie des Fachgutachtens KFS BW 1 verwies der Bw. insbesondere auf den Punkt 6. des Fachgutachtens, in welchem die Erfolgchancen abzuschätzen seien.

Bei der Vermietung sei als amtsbekannt vorauszusetzen: Der Mietertrag steige auf Grund der Wertsicherungsvereinbarung sowie der allgemeinen Marktlage stetig; auf Grund der Nutzungsdauer steige der Mietzins entsprechend.

Da der Verbraucherpreisindex um 145 % in einem Zeitraum von 30 Jahren (1966 bis 1996) gestiegen sei, habe der Bw. als Mittelwert eine siebzigprozentige Steigerung in Ansatz gebracht. Die Fakten würden auch konkret eine Steigerung des Mietzinses zeigen.

Zum Objekt B-Gasse 22 erwähnte der Bw., dass der „Altmietler“ zwischenzeitig ausgezogen sei; der Bw. nehme nunmehr einen monatlichen Mietzins von € 3.300 exkl. USt. und Betriebskosten ein, sodass diese Tatsache belege, dass der Wert des Gebäudes wesentlich sei. Mangels Marktkonformität des Mietzinses des Altmietlers habe der Bw. erst erreichen müssen, dass dieser freiwillig ausziehe, weil das Mietverhältnis unkündbar gewesen „wäre“.

Betreffend der Aufwendungen für Außenanlagen und Heizung bezüglich M-Gasse 11, A - Zeile 84 und L-Gasse 93 könne ein belegmäßiger Nachweis deswegen nicht erbracht werden, weil die Objekte mit diesen Einrichtungen gekauft worden seien. Jedoch würden die dargestellten Werte übliche Erfahrungswerte darstellen, welche jederzeit im Falle von Zweifeln seitens der Finanzbehörde durch Anfrage bei entsprechenden Sachverständigen verifiziert werden könnten. Es bestehe auch Plausibilität nach den üblichen Kostensätzen für solche Anlagen. Ein Berechnungsdetail liege diesem Schreiben bei, wobei bei den übrigen Objekten etwa dieselben Werte anzusetzen seien.

#### Punkt 4. („Berufung gegen die Bescheide betreffend die Jahre 1998 und 1999“)

Unter dem letzten Punkt des Vorhalts vom 11. März 2006 ersuchte der UFS den Bw. bedingt durch die Unverständlichkeit der Darstellung bezüglich des Dachgeschoßausbaues um

entsprechende Klarstellungen darüber, was unter Dachgeschoßausbau verstanden werde ("...war schon seit dem Jahre 1967 ausgebaut ..."). Habe dieser Bereich den Angaben des Bw. zufolge mehr als 50 % des gesamten Daches, der umgestaltet und in zwei Wohnungen gegliedert worden sein soll, umfasst, so habe demnach der andere Teil (also: weniger als 50 %) nicht bewohnbar gewesen sein müssen.

Was sei unter Altbestand zu verstehen, der 120 m<sup>2</sup> ausgemacht haben soll?

Wenn die Gesamtfläche der vier Wohnungen rd. 200 m<sup>2</sup> ausgemacht haben soll, würden sich die Fragen stellen, wer diese Wohnungen errichtet habe; seien das jene Wohnungen, die umgestaltet und in zwei Wohnungen gegliedert worden seien, oder würden diese vier Wohnungen weiter bestehen und seien daneben zwei Wohnungen geschaffen worden. Werde unter Bezugnahme auf diese Angaben in der Berufung der Schluss gezogen, der Ansatz eines Afa - Satzes von 1,5 % sei unrichtig, so werde um Erläuterung dieser Überlegung, dass sich auf Grund des Vorgesagten ergebe, der Afa - Satzes von 1,5 % wäre unrichtig, ersucht.

Des Weiteren ersuchte der UFS den Bw., den Antrag auf Berücksichtigung einer Afa - Quote von 10 % zu begründen, insbesondere die Umstände, auf Grund welcher die Auffassung vertreten werde, die Restnutzungsdauer der Investitionen betrage 10 Jahre, offen zu legen.

Zum Einwand betreffend die Rückrechnung der Ergebnisse der Vermietung H -Gasse 5 werde um Mitteilung, was unter dieser Rückverrechnung verstanden wird, ersucht, weil dieser Begriff weder aus dem BP-Bericht, noch aus der Bescheidbegründung hervorgehe und daher nicht geprüft werden könne, ob eine solche Rückverrechnung in Anbetracht möglicher Vermietungseinkünfte sachgerecht sei.

Da dem Schreiben vom 2. November 2001 zufolge bezüglich des Jahres 1999 eine Differenz von S 398 bei der Afa - Quote des Objektes H-Gasse 10 nicht nachvollziehbar sei, werde um Mitteilung, wie diese Differenz betraglich ermittelt wurde, ersucht.

Die dem Schreiben beigelegten „Berechnungsdetails“ betreffend H-Gasse 10 und B-Gasse 22 sind als Bestandteil der Begründung der Berufungsentscheidung im Begründungsteil der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats betreffend der strittigen Abgaben für die Jahre 1994 bis 1999 zitiert.

Mit Schreiben vom 10. März 2006 brachte der Bw., was den Dachgeschoßausbau in W-Gasse 7 anbelangt, vor, dass die Voreigentümerin den Ausbau der Hälfte des Dachgeschosses im Jahr 1967 durchgeführt habe. Die Ehegattin des Bw. habe das Haus nach dem Tod ihrer Mutter im Jahr 1979 geerbt und die im halben Dachgeschoss befindliche Wohnung vermietet. Im Laufe der Jahre seien der Grundriss und die Größe der Wohnung nicht mehr marktgerecht gewesen, sodass ein neues Konzept zu überdenken gewesen sei. Daraufhin habe der Bw. sich bereit erklärt, das gesamte Dachgeschoß in Bestand zu nehmen, und habe dieses in weiterer

Folge ausgebaut, wobei die bestehende Wohnung in zwei Wohnungen unterteilt worden sei; in der zweiten Hälfte des Dachgeschosses seien gleichfalls zwei Wohnungen errichtet worden. Dies mit der Überlegung, dass für die Lage des Hauses die Vermietbarkeit von vier Kleinwohnungen günstiger sei als jene von einer Großwohnung (die ursprüngliche Dachgeschoßwohnung habe ca. 110 m<sup>2</sup> gehabt). Dieser Gedanke habe sich auch als wirtschaftlich richtig erwiesen.

Da Wohnungen in einem den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes unterliegenden Gebäude gestaltet worden seien und der Bw. nur Mieter sei, sei die Afa-Quote nur mit 10 % in Ansatz zu bringen, zumal auch zu einem wesentlichen Teil Instandsetzungsaufwendungen vorliegen würden.

Bezüglich der Anfrage der Rückrechnung der Ergebnisse der Vermietung führte der Bw. ins Treffen, dass seiner Rechtsansicht nach die Voraussetzungen (EUGH-Urteile Lennartz, Seeling und Charles Tijmens) der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vorliegen würden, weshalb der Bw., was die Umsatzsteuer betrifft, zwar im Jahr der Verausgabung die volle Vorsteuer in Anspruch genommen, jedoch in den Folgejahren eine Mehrwertsteuerrückverrechnung im Sinne der Bestimmungen des § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen habe.

Abschließend hielt der Bw. fest, sich eine weitere Stellungnahme zu den noch offenen Punkten ausdrücklich vorzubehalten.

Mit Vorhalt vom 24. Mai 2007 wurde der Bw. unter Bezugnahme auf die oben angeführte Berufung betreffend der Abgabenbescheide für die Jahre 1997 und 1998 ersucht, innerhalb von zwei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens die Frage, ob betreffend der Kfz-Spesen für die aktuellen Streitjahre ein Fahrtenbuch oder sonstige geeignete Unterlagen zwecks Ermittlung des Privatanteils geführt wurden, zu beantworten und die Belege bezüglich der Kosten für Klientengeschenke von S 27.847,97 für das Jahr 1997 und S 6.831,54 für das Jahr 1998 vorzulegen.

Mit dem beim UFS am 25. September 2007 eingelangten Begleitschreiben wurden die Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Dipl.Ing. A. HG a) zur Restnutzungsdauer der Gebäude H-Gasse 10, B-Gasse 22 und des Dachausbaus in der W-Gasse 8; b) zum Verkehrswert des Gebäudes H-Gasse 10; c) zum Verkehrswert und Ermittlung des Grundwerts ZZZZ A, B-Gasse 22 übermittelt.

In der am 11. Oktober 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. nach Vortrag des Sachverhalts des Referenten und der Wiederholung der bisherigen Vorbringen der Parteien zu Protokoll, nicht darauf gedacht zu haben, die aus dem Jahr 2002 stammenden Gutachten zu einem früheren Zeitpunkt vorzulegen; warum der Bewertungsstichtag beim Gutachten betreffend Ermittlung der Restnutzungsdauer des

Dachbodenausbaus W-Gasse 8 zunächst der 17. Juni 2002 gewesen sei, jedoch dieser Tag danach händisch auf den 27. Juni 2007 ausgebessert worden sei, könne der Bw. nicht sagen. Sollten betreffend des zutreffenden Datums insoweit Zweifel bestehen, dass die Befundaufnahme in Wahrheit bereits am 17. Juni 2002 stattgefunden habe, werde die Zeugeneinvernahme des Dipl. Ing. HG beantragt.

Nach dem Vortrag des Berichterstatters erteilte der Vorsitzende des Berufungssenats an Aufträgen den Auftrag an den Bw., die Frage, ob dem Gutachten betreffend W-Gasse 8 tatsächlich eine im Jahr 2002 vorgenommene Besichtigung zu Grunde liege, zu beantworten, das richtige Datum der Gutachtenserstellung bekanntzugeben, da Dezember 2001 ebenfalls unzutreffend sein müsse, und nach Möglichkeit den Wert der Zäune und sonstigen Außenanlagen auf geeignete Art und Weise zu dokumentieren.

Mit Schreiben vom 30. November 2007 wurden dem UFS mit 23. November datierte Gutachtensergänzungen betreffend „B-Gasse 22“, „W-Gasse 8 und „H-Gasse 10“ vorgelegt.

Betreffend der beiden Gutachten zur „B-Gasse 22“ gab der Gutachter als Tag der Befundaufnahme den 7. März 2002 mit der Begründung bekannt; Im Gutachten GZ 622/02SV sei noch die Familie ...angegeben, welche dem Gutachten GZ 631/02 SV zufolge die damaligen Mieter gewesen seien, weil die Genannten lt. Information ab 1. Jänner 1959 als Mieter das Haus benutzt hätten. Zwischenzeitlich seien lt. Information diese Mieter ausgezogen, seit Juli 2002 sei eine Neuvermietung gegeben.

Unter Berücksichtigung dieses Umstandes, welcher nun eine marktgerechte Miete - gemäß Information betrage die monatliche Miete (exkl. Umsatzsteuer und Betriebskosten) für die gesamte Liegenschaft € 3.462,96 sohin rd. € 3.500 - widerspiegle, hielt der Gutachter fest, die baulichen Gegebenheiten hätten sich, abgesehen von Reparaturarbeiten, nach Auszug der Altmietler nicht geändert, und stellte in Anlehnung an die Ertragswertermittlung gem. Punkt 9 des Gutachtens GZ 631/02SV die Ertragswertermittlung mit Stand 2007 in folgender Form dar:

Mieteinnahmen € 3.500 * 12	€	42.000,00
abzügl. Erhaltung rund	€	4.000,00
Jahresreinertrag	€	38.000,00
+ 35% für Wertsicherung	€	13.300,00
Jährlicher nachhaltiger Nettoertrag	€	51.300,00
Kapitalisiert mit 4,5% 51.300*18,23 = € 935.199		
Gebäudeertragswert	€	935.199,00
+ Außenanlagen	€	8.500,00
	€	943.699,00
+ Grundwert	€	338.733,00
Gesamtwert	€	1.282.432,00
Es beträgt daher	Gebäudewert 73,5 %	rd. 74 %
	Grundwert	rd. 26 %



Als Begründung dafür, dass sich der obigen Berechnung zufolge ein Verhältnis zwischen Gebäudewert und Grundwert von rd. 74:26 ergebe, während im erwähnten Gutachten das Verhältnis rd. 82:18 betrage, brachte der Verfasser des Schreibens vor: Bei dem extrem niedrigen Kaufpreis zum Anschaffungszeitpunkt (November 1996) sei der Wert der Baulichkeit deswegen immanenter gewesen sei, weil trotz der ungünstigen Ertragslage bedingt durch den Altmietler ein Bauwerk zu erwerben gewesen sei, das einen Gesamtsachwert von rd. € 174.393 ausgemacht habe und daher im Verhältnis zum Kaufpreis eine höhere Relation bezüglich der Proportion Grundwert: Gebäudewert hervorkomme.

Der Sachwert des Gebäudes in dessen Ausmaßen schlage noch stärker durch als nunmehr im Bezug der Bewertung an Hand eines marktgerechten Mietzinses.

Zum Zuschlag für den jährlichen Mietzins infolge der Wertsicherungsklausel führte der Verfasser dem Sinn nach ins Treffen, dass der derzeitige Mietertrag von rd. € 3.500 das Preisniveau 2007 betreffe. Da der Mietzins - der ursprüngliche Monatsmietzins habe € 3.300 (exkl. Umsatzsteuer und Betriebskosten) betragen - in einem Zeitraum von fünf Jahren um sechs Prozent-Punkte, d.h. durchschnittlich um 1,2 Prozentpunkte/Jahr gestiegen sei, was bei einer Restnutzungsdauer von 40 Jahren eine zu erwartende Steigerung von 48 % (ohne Berücksichtigung des „Zinseszins-effektes“ auf Grund der Wertsicherungsklausel) bedeute, sei dem Vorsichtsprinzip entsprechend ein Zuschlag von 35 % vorgenommen worden.

Als Überlegung dafür, dass die andere Methode, um der Geldentwertung Rechnung zu tragen, darin bestehe, vom Kapitalisierungszinssatz einen Abschlag von etwa drei Prozentpunkten für die Geldentwertung vorzunehmen, führte der Verfasser des Schreibens ins Treffen: Die Ertragswertermittlung basiere im wesentlichen auf der Überlegung, den Mietzinsertrag mit dem Ertrag aus beispielsweise festverzinslichen Wertpapieren gegenüberzustellen; es sei evident, dass durch die in den Mietverträgen enthaltene Wertsicherungsklausel, wie auch im gegenständlichen Mietvertrag, der Ertrag der Immobilie laufend steige, währenddessen der Ertrag aus den festverzinslichen Wertpapieren gleich bleibe, unter Umständen, wie die Vergangenheit zeige, sogar eine Abminderung erfahre, weil die Wertpapierschuldner das Vertragsverhältnis aufkündigen und eine geringere Verzinsung anbieten würden.

Betreffend sein Gutachten zur Restnutzungsdauer W-Gasse 8 teilte der Gutachter ergänzend mit, die Befundaufnahme persönlich am 17. Juni 2002 durchgeführt zu haben. Auf Seite 5 des Gutachtens sei ersichtlich, dass das tragende Mauerwerk und die Bausubstanz im Wesentlichen unverändert sei; das heiße, dass zwar durch einzelne Maßnahmen, welche im Gutachten auch angeführt seien, die Möglichkeit, die „Technische Lebensdauer“ zu erhöhen, gegeben gewesen sei. Jedoch würden die Kellerfundierungen aus dem Jahr 1850 stammen, weshalb die Lebensdauer des Gesamtgebäudes unter Berücksichtigung des Stands der Technik in der damaligen Zeit eingeschränkt sei. Daher sei auf den Seiten 13 und 14 im

genannten Gutachten festgestellt worden: Die technische Lebensdauer sei nahezu erschöpft; bedingt durch die erfolgten Sanierungsmaßnahmen erscheine eine Restnutzungsdauer von zehn Jahren angemessen.

Betreffend sein Gutachten zur Restnutzungsdauer H-Gasse 10 brachte der Gutachter vor, dass dem Gutachten zufolge das Gebäude nach soliden Regeln der Technik im Jahr 1930 erbaut worden sei. Da die „Technische Lebensdauer“, aus Vergleichsobjekten abgeleitet, gesamt 100 Jahre betrage, bestehe aufgrund der technisch bedingten Abnutzung während der rund 70 Jahre bis zum Zeitpunkt der Befundaufnahme nur mehr eine dreißigjährige Restnutzungsdauer. Diese Beurteilung basiere auf der Feststellung im Zuge der Befundaufnahme, derzufolge das Gebäude eine dem Baulter entsprechende Abnutzung insoweit aufweise, als bei in den dreißiger Jahren errichteten Gebäuden die Feuchtigkeitsisolierung der Keller- bzw. Souterraingeschosse mit dem heutigen Standard nicht verglichen werden könne, weil die entsprechenden technischen Materialien damals nicht zur Verfügung gestanden seien. Als Folge sei auch in diesem Gebäude die für in dieser Zeit erbaute Häuser typische Feuchtigkeit im Untergeschoss vorhanden, welche den entsprechenden Verschleiß des tragenden Mauerwerks beschleunigend bewirke.

In der am 11. Dezember 2007 erfolgten Fortsetzung der Berufungsverhandlung vom 11. Oktober 2007 gab der Bw. zu Protokoll, dass sämtliche Belege anlässlich eines Umzuges verloren gegangen seien, könne aber noch die entsprechenden Kontoblätter vorlegen.

- Betreffend der Position Repräsentationsaufwendungen verwies der Bw. auf deren Betriebsnotwendigkeit und deren geringen Umfang und fügte dem Gesagten – nach Vorbringen des Amtsvertreters, demzufolge solche Kosten nach § 20 EStG 1988 unabhängig von der Höhe ihres prozentuellen Ausmaßes generell nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, - hinzu, dass es sich weder um Restaurantrechnungen, noch um Repräsentationsaufwendungen im langläufigen Sinn, sondern - wie aus den vorgelegten Kontoauszügen ersichtlich - um Werbeaufwendungen gehandelt habe. Die Aufwendungen für Restauranteinladungen, welche der Bw. tätigen habe müssen, seien steuerlich nicht geltend gemacht worden.
- Betreffend der „Kfz-Aufwendungen“ wies der Bw. zu seiner Feststellung, kein Fahrtenbuch geführt zu haben, darauf hin, dass sich zwei KFZ im Betriebsvermögen befinden würden. Dies bedinge, dass auch der Privatanteil naturgemäß niedriger sein müsse, wobei in Rechnung zu stellen sei, dass die Ehegattin im Werkvertrag tätig sei und Privatfahrten gemeinsam unternommen würden. Urlaubsfahrten hätten „wir“ überdies kaum mit dem eigenen KFZ, sondern in aller Regel mit dem Flugzeug unternommen. Über Vorhalt der Amtsvertreterin, die Höhe des Privatanteils könne auch durch andere geeignete Unterlagen nachgewiesen werden, verwies der Bw. vor

allem darauf, als gerichtlich beeideter Sachverständiger Gerichtstermine in Orten absolviert zu haben, die teilweise 50 bis 80 km von Wien entfernt gelegen seien.

Hieraus erkläre sich die hohe betrieblich bedingte Kilometerleistung. Wenn beispielsweise in Eisenstadt eine Hauptverhandlung angesetzt gewesen sei, so habe der Bw. oft zwei Wochen täglich an diesen Ort zu fahren gehabt; dies bedeute eine Kilometerleistung von rund 1000 km. Auch schon im Vorfeld der Hauptverhandlung (im Vorverfahren) habe der Bw. regelmäßig dort Termine wie die Vornahme von Bucheinsicht oder aber teilweise auch Teilnahme an der Hausdurchsuchung wahrzunehmen gehabt.

Auch Termine, die etwa in der SCS stattfinden, würden eine hohe Kilometerleistung bedingen. Der Vollstrecker vereinbare etwa einen Termin für einen Ortsaugenschein, an der der Bw. teilnehmen müsse.

Auf die Frage des Vorsitzenden, warum kein Fahrtenbuch geführt worden sei, wenn dem Bw. aufgrund der Vorverfahren bekannt gewesen sei, dass das Finanzamt regelmäßig den erklärten Privatanteil nicht anerkenne, antwortete der Bw.: Es sei allgemein bekannt, dass dies einen hohen Arbeitsaufwand verursachen würde. Da der Bw. genügend mit Arbeit eingedeckt sei, habe er auf eine Fahrtenbuchführung verzichtet.

- Zum Themenkomplex H-Gasse gab der Bw. zu Protokoll, dass die Liegenschaft H-Gasse 1 bereits seit drei bis vier Monaten bebaut und seit 1. Dezember 2007 vermietet sei; die Miethöhe betrage € 4.900 pro Monat, plus Umsatzsteuer und Betriebskosten. Betreffend H-Gasse 3 *„ist es so, dass bisher bei einer Grundstücksgröße von rund 650 m<sup>2</sup> nur 50 m<sup>2</sup> bebaut werden durften. Dies wäre äußerst unwirtschaftlich gewesen. Durch eine Änderung der Bebauungsverordnung kann ich nunmehr rund 150 m<sup>2</sup> bebauen, was weitaus günstiger ist. Ich bin daher dabei zu überlegen, in welcher Weise die Grundstücke 3 bis 7 wirtschaftlich vorteilhaft verwertet werden könnten. Bei guter Planung und Ausnützung der legalen Möglichkeiten könnte man wohl insgesamt rund 4.000 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche schaffen.“*

Über Befragen durch die Amtsvertreterin brachte der Bw. vor, dass die

Bebauungsbestimmungen im Frühjahr dieses Jahres geändert worden seien.

Betreffend H-Gasse1 habe es Auseinandersetzungen mit der Baubehörde gegeben; hierbei gehe es insbesondere um eine Bebauungsüberschreitung von 1,5 m<sup>2</sup> bei einer bebauten Fläche von 120 m<sup>2</sup>. Aufgrund dieser Schwierigkeiten habe der Bw. derzeit noch nicht ausreichend Zeit gehabt, sich mit der Planung betreffend H-Gasse 3 bis 7 auseinanderzusetzen; dies sei für nächstes Jahr projektiert.

Dem Gesagten fügte der Bw. hinzu, auch Eigentümer der Liegenschaft H-Gasse 16 zu

sein, die auch derzeit vermietet sei. Für ein größeres Haus gebe es bereits eine Baubewilligung, die aber nächstes Jahr ablaufe. *„Der dort wohl durchzuführende Neubau wäre sehr gut mit einer etwaigen Bebauung der Liegenschaften 3 bis 7 kombinierbar. Auch betreffend B-Gasse 13a könnten sich weitere Baumaßnahmen in nächster Zeit ergeben. Die Bauverhandlung hat bereits stattgefunden, die Behörde muss nur mehr den Bescheid erteilen.“*

Infolge des Kaufs der Liegenschaft H-Gasse 16 aus einer Verlassenschaft seien dem eigentlichen Kaufvertragsabschluss umfangreiche Verhandlungen vorausgegangen. Nicht genau erinnerlich sei, zu welchem Zeitpunkt der Bw. die Liegenschaft tatsächlich erworben habe; „es dürfte aber jedenfalls nach dem Streitzeitraum gewesen sein“. Auf Frage des Referenten nach den Eingängen zu den Liegenschaften H-Gasse 3, 5 und 7 brachte der Bw. vor: In der H-Gasse 5 hätten Dreharbeiten 1995 stattgefunden. Aus den dem Berufungssenat vorgelegten Unterlagen ergebe sich, dass die S-GmbH aus Zufall das Objekt entdeckt habe; es habe sich gut als Motiv für einige Szenen eines Films geeignet. Aufgrund dessen habe der Bw. die Liegenschaft der Firma für Dreharbeiten zur Verfügung gestellt und hierfür einen Betrag von rund S 100.000 erhalten.

Danach habe es einen Mietvertrag mit der P-GmbH im Jahr 1996 gegeben, der einen Mietzins von S 70.000 plus Umsatzsteuer und Betriebskosten pro Monat vorgesehen habe. Über Rat eines Maklers, dessen Ansicht nach dieser Mietzins zu gering sei, habe der Bw. den Mietvertrag wider aufgelöst. Danach habe der Bw. noch ein Angebot von der ?-Bank über einen Mietzins von S 120.000 monatlich gehabt. Da dem Bw. *„jedoch die Sachlage etwas verdächtig erschienen ist, habe ich zum Glück vom Abschluss eines Mietvertrages Abstand genommen.“*

Bezüglich des Mietvertrages mit der P-GmbH fügte der Bw. hinzu, auch deshalb aus dem Vertrag ausgestiegen zu sein, weil sich einerseits der Mieter als etwas schwierig herausgestellt habe, andererseits wären die Arbeiten am Haus zum Zeitpunkt des beabsichtigten Mietvertragsbeginn erst zu ca. 90% fertig gestellt gewesen. *„Dies hätte allenfalls für“* den Bw. *„ein Haftungsrisiko bedeuten können, vor allem dann, wenn ein Personenschaden eingetreten wäre“.*

Unterlagen betreffend die mögliche Vermietung an die Rieger-Bank habe der Bw. deshalb nicht, weil die Vermietung zur riskant erschienen sei, insbesondere aufgrund des beträchtlichen Schwunds zwischen S 70.000 und S 120.000. Danach habe der Bw. sich entschlossen, die Liegenschaft privat zu nutzen, wobei ein Teil des Hauses unternehmerisch genutzt sei.

Gemäß den Urteilen Lennartz, EuGH vom 11. Juli 1991, C-97/90, und Seeling, EuGH

vom 8. Mai 2003, C-269/00 sei der volle Vorsteuerabzug bei nur teilweise betrieblich genutzten Gebäuden zulässig, lediglich eine Rückrechnung der Vorsteuer sei vorzunehmen. Im gegenständlichen Fall komme auch noch die hundertprozentige unternehmerische Nutzung in den Vorjahren dazu. Der Europäische Gerichtshof habe in den genannten Entscheidungen die Unklarheiten bezüglich des Vorsteuerabzugs beseitigt und dem Bw. ein Wahlrecht eingeräumt, in dem in Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie der Steuerpflichtige explizit erwähnt werde, sodass es schlüssig erscheine, ihm die Wahl zwischen den durch die Richtlinie aufgezeigten Möglichkeiten zu eröffnen.

Auch habe der Verwaltungsgerichtshof in einer Fülle von Entscheidungen dieses Optionsrecht anerkannt (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 13. September 2006, 2002/13/0063-0065).

Ab 1996 betrage die unternehmerische Nutzung des Hauses ca. zwölf Prozent.

- Was die Liegenschaft H-Gasse 10 anbelangt, habe die Botschaft den Mietvertrag nach rund zwei Jahren aufgelöst und das Haus in devastierte Zustand hinterlassen. Erinnerung sei, dass der Auszug ca. 1990 oder 1991 gewesen sei. Der Bw. habe die Entschädigung nach längerem Rechtsstreit 1994 erhalten. Da diese Entschädigung die Abgeltung der von der Botschaft verursachten Schäden darstelle, unterliege sie nicht der Einkommensteuer. Der Bw. habe das Haus nach dem Auszug der Botschaft renovieren müssen und die erhaltene Entschädigungssumme mit den Renovierungsaufwendungen gegenverrechnet.

Nach dem Auszug der Botschaft und Renovierung sei das Haus zunächst solange privat genutzt worden, bis die Bw. in die H-Gasse 5 umgezogen sei. Seit ca. 1997 sei das Haus wiederum vermietet, zuletzt an die Fa. XYZ.

- Betreffend den Streitpunkt „Bewertung der Restnutzungsdauer der Außenanlagen“ legte der Bw. dem Senat an Beweismittel Fotos der Außenanlagen der B-Gasse 22 und H-Gasse 10 vor und gab bezüglich der Fotos zur letztgenannten Adresse zu Protokoll: Der Zaun sei durchwegs aufwendig gestaltet worden; der Bw. habe bis jetzt das Garagentor, einzelne Zaunfelder, das Einfahrtstor auf das Grundstück und den Steinbelag um das Haus herum erneuert.

Der Prozess mit der Botschaft sei bereits zumindest 1984 begonnen worden. Sei die Liegenschaft danach über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren privat genutzt worden, so beginne die besondere Nutzungsdauer der Außenanlagen ab der neuerlichen Vermietung mit dem Verkehrswert neu zu laufen.

Zur Vereinfachung des Verfahrens würde sich der Bw. mit einem Ansatz von S 350.000 für die Außenanlagen für einverstanden erklären, wobei dieser Betrag auf zehn Jahre

verteilt abzuschreiben wäre.

Unter Bezugnahme auf die dem Senat vorgelegte Aufstellung über Vergleichskaufpreise in ZZZZ Wien, welche das Finanzamt im Hinblick auf die Bewertung des Anteils an Grund und Boden für die Liegenschaft B-Gasse 22 erstellt hatte, brachte die Amtsvertreterin vor, dass der Wert des unbebauten Grund und Bodens zwischen S 5.331 und S 12.520 liege, was bedeute, dass die Betriebsprüfung den Anteil Grund und Boden an der unteren Grenze angesetzt habe.

Dem Gesagten konterte der Bw.: Der Nachteil des Grundstücks B-Gasse liege in dessen Breite von nur rund 20 m, wodurch die Bebauungsmöglichkeit eingeschränkt sei. Bei den Außenanlagen „wäre“ der Bw. „mit einem Wert von S 200.000 einverstanden“, die Nutzungsdauer betrage auch der Ansicht des Bw. nach zehn Jahre, da bei Isolierungsschäden oder auch bei Rostbefall der gesamte Zaun erneuerungsbedürftig wäre.

Im Anschluss daran bezeichnete die Amtsvertreterin eine Nutzungsdauer von zwanzig bis fünfundzwanzig Jahre aufgrund der massiven Bauweise des Zaunes für angemessen. Der Bw. fügte seinen Ausführungen ergänzend hinzu, diese Liegenschaft seinerzeit aufgrund eines bestehenden Mietverhältnisses sehr billig erworben zu haben; der Gesamtkaufpreis entspreche bereits dem Substanzwert des Gebäudes, und verwies auf das vorgelegte Gutachten.

- Betreffend den angefochtenen Afa-Satz bei den Liegenschaften 19., M-Gasse 11, 17., A-Zeile 84, und 18., L-Gasse 93, verwies der Bw. auf seine Berufungsausführungen, insbesondere darauf, dass ein Abgehen vom gewählten Afa-Satz gesetzlich nicht gedeckt erscheine. Was das Gutachten betreffend W-Gasse 8 betrifft, wies der Vorsitzende darauf hin, dass dieses insofern unschlüssig erscheine, als bei einer geschätzten Restnutzungsdauer von 10 Jahren bereits spätestens im nächsten Jahr das Ende der Lebensdauer des Gebäudes erreicht „wäre“.

Dem Gesagten hielt der Bw. entgegen, dass die Afa stets nur eine Fiktion sein könne, da auch die Gesamtnutzungsdauer von neuen Gebäuden und von neu erworbenen, alten Gebäuden unterschiedlich sei. Außerdem sei der Bw. bloß Mieter des Dachbodenausbaus, weshalb auch schon deshalb die zehnjährige Nutzungsdauer gerechtfertigt erscheine. Der Dachbodenausbau sei schlüsselfertig gemacht worden; Investitionen wie Elektroheizung, Fußboden, Sanitäreinrichtung und Küche seien enthalten, die sicher keine 66 Jahre Restnutzungsdauer aufweisen würden. Ob der Bw. eine Nutzungsdauer von bloß zehn Jahren bei Investitionen in Kauf nehme, hänge davon ab, ob der Bw. nach Ablauf der Nutzungsdauer einen entsprechenden Ertrag habe.

- Betreffend 19., M-Gasse 11, habe sich nach den durchgeführten Reparaturen der Nutzwert der Liegenschaften nicht erhöht. Insbesondere sei unzutreffend, dass der Edelstahlrauchfang auf die Nutzungsdauer der Liegenschaft aktiviert worden sei. Auf die Erklärung der Amtsvertreterin, die bisherige Auffassung des Finanzamts weiter zu vertreten, folgte der Hinweis des Bw., dass im Fall des Austausch eines alten durch einen neuen Parkettbodens ein Instandhaltungsaufwand entstehe. Die große Rechnung von S 191.000 habe insbesondere Maler- und Anstreicherarbeiten umfasst.

Der Berufungssenat hat über die Berufung erwogen:

**§ 115 BAO lautet:**

„(1)	<i>Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.</i>
(2)	<i>Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.</i>
(3)	<i>Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.</i>
(4)	<i>Solange die Abgabenbehörde nicht entschieden hat, hat sie auch die nach Ablauf einer Frist vorgebrachten Angaben über tatsächliche oder rechtliche Verhältnisse zu prüfen und zu würdigen.“</i>

**§ 119 BAO lautet:**

„(1)	<i>Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.</i>
(2)	<i>Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“</i>

**§ 166 BAO lautet:**

*„Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.“*

**§ 167 BAO lautet:**

„(1)	<i>Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.</i>
(2)	<i>Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.“</i>

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. z. B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. November 2004, 2002/15/0020, und 19. Februar 2002, 98/14/0213), und der herrschenden Lehre (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 8 zu 167) zum § 167 BAO hat die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu

begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere. Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich.

### 1) Repräsentationsausgaben

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 a und 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, sowie Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen unter Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, **kann** der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Umsätze gemäß § 6 Z 1 und 2 UStG 1972 (§ 6 Abs. 1 Z 1 UStG 1994) sowie Leistungen, die im Ausland an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 1 Z 1 leg. cit.) erbracht werden. Auf die geänderten Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes 1994 sei verwiesen.

Unter den Repräsentationsaufwendungen, die dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 unterliegen, sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren" (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Jänner 1985, Zl. 84/14/0035, und 15. Juni 1988, Zl. 87/13/0052, betreffend Zuwendungen von Politikern; vom 2. Dezember 1987, Zl. 86/13/0002, betreffend Zuwendungen eines freiberuflichen Geometers, vom 13. April 1988, Zl. 87/13/0046, betreffend Weihnachtsgeschenke der Betreiberin eines Versicherungsbüros, vom 15. Juli 1998, Zl. 93/13/0205 betreffend Zuwendungen eines Rechtsanwaltes an Autowerkstätten, vom 24. November 1999, Zl. 96/13/0115, betreffend Zuwendungen eines Textilgroßhandelsunternehmens an Mitarbeiter einer Einzelhandelskette).

Dem zu einer Beschwerde des Bw. ergangenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. April 2001, Zl. 99/13/0221, zufolge, gilt nichts anderes für die vom Beschwerdeführer (=Bf.) behaupteten, von ihm als den *"geschäftlichen Gepflogenheiten entsprechend"* bezeichneten Zuwendungen an nichtrichterliches Personal diverser Gerichte sowie an



Kriminalbeamte in einem jährlichen Ausmaß von immerhin nahezu S 100.000,--. Dass diese Aufwendungen allenfalls der Förderung des Berufes des Bf. förderlich gewesen sein könnten, ändert nichts an dem grundsätzlichen Abzugsverbot derartiger Aufwendungen. Selbst der Bf. hat dabei nicht behauptet, dass mit der jeweiligen einzelnen Zuwendung des öffentlich Bediensteten eine konkrete Leistung an ihn honoriert worden ist. Unter dem Titel des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 hat die belangte Behörde den in Rede stehenden Aufwendungen zu Recht die Abzugsfähigkeit versagt.

Die berufliche Veranlassung der Hingabe von beispielsweise Blumen bzw. abgefüllten Weinflaschen ist mit dem Beruf eines Wirtschaftsprüfers und Steuerberaters, in welcher Eigenschaft der Bw. auch als Sachverständiger vor Gericht tätig ist, also eines Organs der Steuerrechtspflege insofern höchst unwahrscheinlich, als Angehörige des Berufsstands des Bw. bedingt durch die gesetzlich geschützte berufliche Verschwiegenheit und die detaillierte Kenntnis der wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse des jeweiligen Mandanten generell ein hohes Maß an Verantwortung haben. Damit ist eine besondere Vertrauensstellung gegeben, die gleich denen von Ärzten, Rechtsanwälten, Notaren sowie Geistlichen ist. Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder begleiten die Mandanten als unabhängige und kompetente Ratgeber bei allen steuerlichen und wirtschaftlichen Fragestellungen mit dem Ziel, deren Interessen als Unternehmer, Institutionen oder Privatpersonen optimal zu vertreten sowie deren wirtschaftlichen Erfolg zu fördern und zu sichern. Schaffen unabhängige Steuerberater durch hohe Qualifikation verbunden mit konsequenter Fortbildung, effiziente Kanzleiführung und Qualitätsmanagement die Grundlage, um auch zukünftigen Anforderungen flexibel begegnen zu können, so traf den Bw. im gegenständlichen Streitpunkt als Folge der Atypizität der in seinen Vorbringen skizzierten Verhältnisse in Hinblick auf dessen Berufsstand die erhöhte Beweislast.

Wider die berufliche Veranlassung der thematisierten Kosten sprach insbesondere die Tatsache, dass ein Steuerberater üblicherweise erst tätig wird, wenn er einen entsprechenden Auftrag erteilt erhält, durch den die zu erbringenden Leistungen festgelegt werden. Sollte der Umfang des Auftrages möglichst in schriftlicher Form klar und eindeutig festgelegt sein, so waren nicht in einer Bewirtung bestehende Aufmerksamkeiten der vorliegenden Art dem/den Klienten gegenüber, auch wenn sie beispielsweise leitende Angestellte bzw. Mitglieder des Rechnungswesens sein sollten, typische Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 Satz 1 EStG 1988, die sich einem Abzug von den Einkünften in jedem Fall entziehen. Obwohl das Finanzamt den Bw. mit Vorhalt vom 4. Oktober 1996 ersucht hatte, den eindeutigen Werbezweck für jede einzelne Position der Kosten für Klientengeschenke im Jahr 1994 durch Vorlage der Belege und sonstiger geeigneter Unterlagen nachzuweisen, beschränkte sich der Bw. in der diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung darauf, die

Betriebsnotwendigkeit dieser Ausgaben zu behaupten, auf den geringen Anteil dieser Kosten an den Betriebsausgaben hinzuweisen und die „Berufung“ betreffend die Jahre 1990 bis 1993 zu thematisieren. Auf das die Beschwerde des Bw. gegen die Berufungsentscheidung vom 3. November 1998, RV/099-16/06/97, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 1989 bis 1993, abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, 99/13/0221, sei ebenso wie auf die Feststellungen des Betriebsprüfungsberichts vom 8. Mai 2001 verwiesen.

Was die Kostenposition „Klientengeschenke“ in Höhe von S 39.059,09 für das Folgejahr anbelangt, wurde dem Finanzamt in Ergänzung zu der in Rede stehenden Position als Beilage zum Antwortscheiben des Bw. vom 7. August 1997 die nachfolgende Aufgliederung der Betriebsausgabenposition übermittelt:

		Netto	Vorsteuer
16.03.1995	J.	5.902,50	1.180,50
17.03.1995	L.	6.751,67	1.350,33
06.04.1995	M.	9.033,33	1.806,67
01.07.1995	N.	2.927,50	585,50
12.08.1995	N.	1.920,00	384,00
14.08.1995	L.	12.065,00	2.413,00
07.10.1995	Blumen	459,09	45,91

Die Belege zu den einzelnen Positionen - mit Ausnahme des Kassenzettels vom 7. Oktober 1995 über den Erwerb von Blumen zum Preis von S 505 - bestätigten den in unregelmäßigen zeitlichen Abständen erfolgten Kauf von jeweils größeren Mengen an Weinflaschen. Zählen Weine bei entsprechender Lagerung zu den längerfristig haltbaren Lebens- bzw. Genussmittel, so war ein Rückschluss von der jeweiligen Anzahl der Weinflaschen auf deren Hingabe aus beruflich veranlasstem Anlass unwahrscheinlich, wenn der Bw. im Schreiben vom 7. August 1997 erklärt, eine Bestätigung für die Übergabe dieser Geschenke nicht zu besitzen.

Zur vom Bw. angesprochenen Problematik der Verordnungsermächtigung sei bemerkt, dass die Verordnung infolge dessen, dass der Steuerpflichtige die Durchschnittsätze nur dann anwenden wird, wenn sie für ihn günstiger sind, im Ergebnis eine Exportförderung enthalten und damit eine Besserstellung eines Steuerpflichtigen mit Ausfuhrumsätzen gegenüber Steuerpflichtigen mit Inlandsumsätzen bewirken würde. Die Erlassung solch einer Verordnung wäre ein Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot und würde daher den dem Europarecht zugrunde liegenden Grundprinzipien widersprechen.

Aufgrund der Tatsache, dass der Bundesminister für Finanzen die vom Bw. thematisierte Verordnung zum Einkommensteuergesetz 1988 nicht erlassen hatte (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Tz 103 zu § 20 und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Mai 1996, 93/13/0007), war eine Schlechterstellung des Bw. gegenüber Steuerpflichtigen mit Ausfuhrumsätzen in den Streitjahren denkunmöglich. Deshalb

war der Einwand des Bw. hinsichtlich der mangelnden Erkennbarkeit eines sachlichen Grundes dafür, warum eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen einen solchen Vorteil genießen solle, für die Entscheidung über die gegenständliche Berufung ohne Belang.

Das Gleiche gilt für die in den Berufungen gegen die Bescheide für die Jahre 1994 und 1995 (unter Bezugnahme auf die Berufung gegen die Steuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993) vertretene Meinung, mit dem „bekämpften Bescheid“ im verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums sowie den Gleichheitsgrundsatz insoweit verletzt zu sein, als insbesondere aus § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ersichtlich sei, dass für Ausfuhrumsätze tätige Steuerpflichtige der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben festsetzen dürfe, währenddessen alle sonstigen Steuerpflichtigen (wie beispielsweise der Bw.), welche keine Ausfuhrumsätze erzielen, von einer solchen begünstigenden Vorschrift ausgeschlossen seien.

Auch wenn der Bw. seinem Vorbringen (beispielsweise in der Berufung gegen die Bescheide für das Jahr 1995) zufolge aus dem Verhältnis der Kosten zum Umsatz folgte, die Ausgaben in Höhe von ca. 0,26 % des jährlichen Umsatzes nur auf das unbedingt notwendige Ausmaß für diesen Ausgabenposten reduziert zu haben, und die beim Finanzamt vorliegende Einnahmen - Ausgabenrechnung als Beweis für die wirtschaftliche Günstigkeit seiner Gebärung anbot, waren allein die Verhältniszahlen nicht ausreichend, dem Unabhängigen Finanzsenat die Gewissheit über den Bestand eines Zusammenhanges zwischen Beratungsleistungen eines rechtsfreundlichen Vertreters in wirtschaftlichen und abgabenrechtlichen Angelegenheiten und der Hingabe einer Gabe beispielsweise in Form einer/mehrerer abgefüllten Weinflasche/n als Werbeaufwand zu verschaffen.

Letztendlich war auch aus dem Verweis auf die Tz. 26 zu § 20 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, für den Bw. im gegenständlichen Berufungspunkt nichts zu gewinnen, weil in der letztzitierten Textziffer die abzugsfähigen Werbeaufwendungen als Kosten beschrieben werden, bei denen primär die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht. Insofern waren die oben genannten Rechnungen als Beweis für die vordergründige berufliche Veranlassung der Betätigung ungeeignet.

Da das Finanzamt den Bw. betreffend der Kosten für Klientengeschenke mit eindeutigen Werbezweck ersucht hatte, diesen für jede einzelne dieser Aufwendungen durch Vorlage von Belegen und sonstigen geeigneten Unterlagen nachzuweisen, wofür als Beweis der mit 4. Oktober 1994 datierte Vorhalt betreffend der Abgabenerklärungen 1994 zweckdienlich war, war für den Bw. das Fehlen von Rechnungen mit eindeutigen Werbezweckcharakter von Nachteil.

Es war daher die Berufung gegen die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1994 und 1995 im gegenständlichen Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

Was die Berufung gegen die Abgabenbescheide für die Jahre 1998 und 1999 im gegenständlichen Berufungspunkt anbelangt, waren diese angefochtenen Bescheide insoweit abzuändern, als mit den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1998 und 1999 an Betriebsausgaben u. a. Klientengeschenke von S 27.847,97 für das Jahr 1998 und S 6.831,54 für das Folgejahr, jeweils netto geltend gemacht worden waren; das Konto 1/660 „Geschenke an Klienten“ wies an Umsatzsteuern S 5.199,33 für das Jahr 1998 sowie S 1.188,46 für das Jahr 1999 aus.

Während das Finanzamt eine Vorsteuer von S 5.569,59 für das Jahr 1998 bzw. S 1.366,31 für das Jahr 1999 mit der Annahme, auf die Geschenksumsätze komme der Normalsteuersatz zur Anwendung, begründet hatte, wiesen die diesbezüglichen Kontoblätter für die Jahre 1998 und 1999 in den Spalten „Text“, „Soll“, „Ust“ und „Ust/Skto“ folgende, der Annahme des Finanzamts widersprechende Eintragungen auf:

<i>„Bel.Dat.“</i>	<i>Text</i>	<i>Soll</i>	<i>Ust</i>	<i>Ust/Skto</i>
11.04.1998	Blumen...-	436,36	10 V	43,64
...	...	...	...	...
27.05.1998	O. Patentamt	90,91	10 V	9,09
...	...	...	...	...
10.07.1998	Q.	1.739,09	*V	238,91
...	...	...	...	...
16.11.1998	Spende ...	500,00	0 V	
19.12.1998	O.	1.086,36	10 V	108,64
...	...	...	...	...
	Summe	27.847,97		5.199,33
01.03.1999	...	...	20 V	...
15.05.1999	J. ...	2.223,21	12 V	266,79
....	....	....	...	....
	Summe	6.831,54		1.188,46"

Nach Abzug der in den Kontoblättern ausgewiesenen Summen von S 5.199,33 für das Jahr 1998 und S 1.188,46 für das Jahr 1999 von den vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Vorsteuern im Sinn des § 12 Abs. 1 UStG 1994 von S 5.569,59 für das Jahr 1998 bzw. S 1.366,31 für das Jahr 1999 im entsprechenden Jahr ergab sich eine Differenz von S 370,26 für das Jahr 1998 bzw. S 177,85 für das Jahr 1999, um die die hinzugerechneten Vorsteuern im jeweiligen Streitjahr zu mindern waren. Dementsprechend waren die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für die beiden zuvor genannten Streitjahre abzuändern.

## 2) Kfz-Pauschale

In Anwendung des § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Aufwendungen für betriebliche Fahrten mit dem Kraftfahrzeug als Betriebsausgaben absetzbar, wobei nur die auf die betriebliche Verwendung entfallenden tatsächlichen Kosten abgesetzt werden können. Der der Privatnutzung entsprechende Privatanteil ist Nutzungsentnahme. Sofern der Privatanteil nicht durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, ist dieser im Schätzungsweg zu ermitteln. Ist die Abgabenbehörde gem. § 184 Abs. 1 BAO dazu berechtigt, die Grundlagen für die Abgabenerhebung, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann, zu schätzen, so sind dabei alle Umstände, die für die Schätzung von Bedeutung waren, zu berücksichtigen. Nach § 184 Abs. 3 leg. cit. ist zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Dass der Nachweis der Fahrkosten grundsätzlich mit einem Fahrtenbuch zu erfolgen hat, ist Tz 220 zu § 16 in Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, ersichtlich. Soll der Nachweis für das Ausmaß des Privatanteiles an den Fahrkosten eines Personenkraftwagens durch ein Fahrtenbuch erbracht werden, dann muss dem Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofes zum Erkenntnis vom 16. September 1970, 0373/70, zufolge dieses fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangsstrecke und Zielstrecke sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Führt ein Steuerpflichtiger, der Anspruch darauf erhebt, dass ein Teil der Aufwendungen für seinen Personenkraftwagen als Betriebsausgabe anerkannt wird, kein Fahrtenbuch und kann er den Umfang seiner aus beruflichen Gründen unternommenen Fahrten auch nicht annähernd glaubhaft machen, so ist die Behörde dem Rechtssatz des Verwaltungsgerichtshofes zum Erkenntnis vom 14. April 1967, 0462/66 zufolge *„zur Schätzung des betrieblichen Anteils dieser Aufwendungen berechtigt (Hinweis: Der Bf. war Augenarzt und beantragte, einen 80%igen Anteil seiner Kraftfahrzeugsausgaben als Betriebsausgaben anzuerkennen; diese Quote wurde von der Behörde für einen Facharzt (gemessen am praktischen Arzt) für zu hoch angesehen)“*.

Auch wenn der Bw. den vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Kfz-Privatanteil bestritt, verschaffte der Ausweis seiner Pauschale dem Finanzamt die Gewissheit, die Grundlagen für die Kfz-Kosten nicht berechnen zu können, weil der Abgabepflichtige offensichtlich Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des Kfz- Privatanteils ermöglicht hätten, nicht geführt hatte. Damit war die Abgabenbehörde zur Schätzung des auf die Kraftfahrzeugkosten entfallenden Privatanteils gemäß § 184 BAO verpflichtet.

Da dem Bw. vor der Erlassung der angefochtenen Bescheide die Ausgangspunkte, Überlegungen und Schlussfolgerungen und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis gebracht

worden waren, wäre es danach am Bw. gelegen gewesen, begründete Überlegungen, die beispielsweise für eine andere Methode der Schätzung gesprochen hätten, vorzubringen. Trotz der Ausführungen des Bw. anlässlich der Berufungsverhandlung vom 11. Dezember 2007 war die Annahme, der vom Finanzamt in Ansatz gebrachte Betrag sei überhöht, unwahrscheinlich, weil es dem Bw. möglich gewesen wäre, die Fahrtspesen anhand von dem Fahrtenbuch verschiedenen (Leistungs-) Aufzeichnungen glaubhaft zu machen. Die Vorlage solcher Unterlagen wurde unterlassen, obwohl die Möglichkeit der Aufrechnung der Fahrtkosten mit vereinbarten Kostenvorschüssen des jeweiligen Mandanten denkbar gewesen wäre. Besteht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum § 184 BAO zufolge das Ziel einer Schätzung darin, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, vermochte diese Zielvorgabe der Annahme eines Kfz-Privatanteils in Form einer Pauschale im konkreten Anlassfall nicht zu entsprechen, weil der Gesamtkostenbetrag der in Rede stehenden Position eine Kombination aus Fixkosten (beispielsweise Kfz-Haftpflichtprämie) und variablen Kosten (beispielsweise Spritkosten) war, deren Aufteilung und Zurechnung zur beruflichen/ privaten Sphäre eine Pauschale nicht in entsprechender Form Rechnung trägt. Abgesehen davon, dass jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent ist, muss derjenige, der zur Schätzung Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Februar 2004, 2003/13/0147).

Da der Bw. die Führung eines Fahrtenbuchs bestritten hatte, ohne in der Berufungsverhandlung lückenlose Aufzeichnungen zum gegenständlichen Streitpunkt vorzulegen, war es ihm unmöglich, den Nachweis über das Ausmaß der betrieblichen Fahrten zu erbringen. Damit hatte er sich auf eine Handlung eingelassen, aufgrund dieser er als mögliche Folge seines Verhaltens mit den im Prüfungsbericht ersichtlichen Feststellungen für die Jahre 1994 bis 1997 und den Begründungsteil in den angefochtenen Abgabenbescheiden für die Jahre 1998 und 1999 zu rechnen hatte.

Als Beweis dafür sei aus dem Vermerk in der beim Finanzamt am 2. April 2001 eingelangten Beilage zu den Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 zitiert: *„Der ausgeschiedene Privatanteil wird unter Aufrechterhaltung meines Rechtsstandpunktes entgegen der von der GBP gemäß Niederschrift vom 13. Juni 1996 vertretenen Rechtsmeinung beibehalten. Auf die Berufung gegen die Steuerbescheide 1989 bis 1993 wird verwiesen“*.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenats bestanden keine Bedenken, was die Garagierungskosten anbelangt, sich den Feststellungen in der Tz 22 PB, was die Kfz-Kosten betrifft, den Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (betreffend der Abgaben des Bw. für die Jahre 1989 bis 1993) vom 25. April 2001, Zl. 99/13/0221, sowie den Feststellungen in der Tz 21 PB vom 8. Mai 2001 anzuschließen.

Nicht nur den Berufungen gegen die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1994 und 1995, was den gegenständlichen Streitpunkt betrifft, war der Erfolg zu versagen; auch der in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 erhobene Vorwurf, der Kfz-Privatanteil sei statt mit S 28.280 mit S 28.880 hinzugerechnet worden, weshalb die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um S 600 zu hoch angesetzt worden seien, erwies sich als unberechtigt, weil das Finanzamt den Gewinn aufgrund der nachfolgenden Aufgliederung der Kfz-Kosten für das in Rede stehende Streitjahr (in Anlehnung an die Tz 21 PB), die der Bw. dem Finanzamt als Beilage zur Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2001 übermittelt hatte, nicht nur um den Kfz-Privatanteil von S 28.280, sondern auch um den mit „nicht absetzbaren Strafen“ titulierten Kostenbetrag von S 600, somit zurecht um S 28.880 zu erhöhen hatte.

Gesamtkosten	361.626,66	lt. Seite 9 der E/A
- Garage	- 119.630,56	
- Strafen	-600	Nicht absetzbar
Bereinigtes Konto	241.396,10	
Davon 20% Privat	48.280	Lt. Erkl. 20.000
Differenz	28.280	
Strafen nicht absetzbar	600	

Es war daher auch der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 im gegenständlichen Streitpunkt der Erfolg zu versagen.

### 3) Betätigung des Bw. als Vermieter von diversen Liegenschaften

#### A) H-Gasse 5 bis 7

Gemäß § 1 Abs. 2 1. Satz LVO in der Stammfassung 1990 (=LVO I) und der geänderten Fassung LVO II ist Liebhaberei bei einer Betätigung zu vermuten, wenn Verluste

1.	aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2.	aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind, entstehen.

Gemäß § 1 Abs. 2, 2. Satz LVO I kann die Vermutung nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 widerlegt werden; gem. § 1 Abs.2 2. Satz LVO II kann die Annahme von Liebhaberei in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein.

Gemäß § 1 Abs. 2, 3. Satz LVO I und II ist das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 LVO I kann die Vermutung im Sinn des § 1 Abs. 2 nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit im Sinn des vorstehenden Satzes widerlegt wird.

Gemäß § 1 Abs. 2 LVO III ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste

1.	Aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder
2.	aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind oder
3.	aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Gemäß § 2 Abs. 4 in der Fassung der LVO II und LVO III liegt Liebhaberei bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Bei der Beurteilung, ob eine Tätigkeit im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO in jeder einzelnen der oben zitierten Fassungen auf eine besondere, in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen ist, ist nicht auf die konkrete Neigung eines Abgabepflichtigen abzustellen, sondern darauf, ob die konkrete Tätigkeit bei Anlegen eines abstrakten Maßstabes (arg. "typischerweise") einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung aufweist (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juli 2002, 96/14/0116). Die nebenberufliche Bewirtschaftung der H-Gasse 7 als Tennisplatz durch den ansonsten freiberuflich tätigen Bw. war als eine Betätigung im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 1 LVO zu



werten, die typischerweise auf eine in Zusammenhang mit einer in der Lebensführung des Bw. begründeten Neigung zurückzuführen war.

Schon allein aufgrund der Darstellung der Überschussentwicklung betreffend der Vermietung der am 23. April 1985 um S 4,5 Millionen gekauften Liegenschaft H-Gasse 7 in nachfolgender Tabellenform in Verbindung mit den nachfolgend zitierten Feststellungen der Tz 25 PB zu den in Rede stehenden Abgaben jeweils für die Jahre 1989 bis 1993 war die Betätigung des Bw. auf der H-Gasse 7 als Liebhaberei gem. § 1 Abs. 2 Z 1 LVO in der Fassung der LVO I und II zu werten:

	Einnahmen	Werbungskosten	Überschuss
1985			- 171.478,00
1986			- 75.279,00
1987	43.192,00	81.081,00	- 37.888,00
1988	64.350,00	51.802,00	12.548,00
1989	32.797,00	61.326,00	- 28.529,00
1990	26.434,00	48.240,00	- 21.806,00
1991	58,00	33.241,00	- 33.183,00
1992	3.716,00	56.168,00	- 52.452,00
1993	2.398,00	49.270,00	- 46.872,00

*Nach Angaben des Bw. existiere dieser Tennisplatz schon seit den Dreißigerjahren, weshalb auch die Einrichtung entsprechend veraltet sei. Bereits im Zeitpunkt der Anschaffung habe der Bw. beabsichtigt, auf diesem Grundstück ein Zweifamilienhaus zur Vermietung zu errichten.*

*Das Ansuchen um Baubewilligung sei 1987 eingereicht worden, erst am 18. März 1996 sei die positive Erledigung mittels Bescheid ergangen. Den Angaben des Bw. zufolge „sollte das bis zur Genehmigung der Baubewilligung brachliegende Grundstück zur Einnahmenerzielung (Vermietung als Tennisplatz) genutzt werden, dies insbesondere deshalb als bereits die notwendige Infrastruktur vorhanden gewesen sei.*

*Auch in den noch nicht veranlagten Jahren 1994 bis 1995 seien keine Einnahmen erzielt worden.*

*Die Ermittlungen der Bp hätten ergeben, dass die Einnahmen bis 1990 von Tennisspielern aus der Nachbarschaft gestammt hätten. Eine Namensliste sei der Bp vorgelegt worden. Da der Tennisplatz nicht laufend durch eigenes Personal betraut worden sei, weshalb kein Vereinsbetrieb angeboten hätte werden können, sei es nicht möglich gewesen, die Einnahmen aus der Vermietung des Platzes zu steigern, sodass die Erzielung eines Gesamtüberschusses in einem überschaubaren Zeitraum möglich gewesen wäre. Die Werbungskosten bestünden aus einer Afa von jährlich S 20.000 (Errichtung eines Zaunes, Nutzungsdauer zehn Jahre) und den laufenden Betriebs- und Instandhaltungskosten. Die Bewirtschaftung des Tennisplatzes zeige, dass bei Beibehaltung dieser Wirtschaftsführung es objektiv nicht absehbar sei, wann ein Gesamtüberschuss und daher eine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle vorliege. Auch*

*wenn der Bw. vermeint, in der zwischenzeitlichen Nutzung bis zur Genehmigung der Baubewilligung (erst im Jahr 1996) die bestmögliche ökonomische Lösung in der Vermietung als Tennisplatz getroffen zu haben, handelt es sich bei dem Platz in dieser Größe um ein Wirtschaftsgut, das der Sport- und Freizeitausübung diene und sich daher in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne (LVO vom 18. Mai 1990, BGBl. 1990/322, § 1 Abs. 2 LVO).*

*Die Art der Bewirtschaftung weise darauf hin, dass objektiv gesehen, ein Gesamtüberschuss in einem überschaubaren Zeitraum nicht erzielt hätte werden können. Investitionen, um einen attraktiveren Spielbetrieb anbieten zu können, „wären notwendig gewesen.“*

*Die Absicht des Bw. sei es jedoch gewesen, ein Zweifamilienhaus zur Vermietung zu errichten und nicht eine Einkunftsquelle aus der Vermietung eines Tennisplatzes zu schaffen.*

Die Annahme, die Handlungen des Bw. nach dessen Wohnsitzwechsel in die H-Gasse 5 wären beherrscht vom Willen, ein nach außen hin ersichtliches, die Liegenschaften 5 und 7 umfassendes, in abgabenrechtlicher Hinsicht anzuerkennendes Vermietungskonzept (geschweige denn ein solches auch die Grundstücke 1 und 3 mitberücksichtigendes Gesamtkonzept) innerhalb eines angemessenen Zeitraums zu realisieren, war zu verneinen, weil Planung ein soweit wie möglich systematischer Prozess - ein Planungsprozess - zur Festlegung von Zielen und künftigen Handlungen ist, wobei durch das Planen ein Plan - ein Verfahren oder eine Methode zum Erreichen des Ziels - entwickelt wird. Planung ist die gedankliche Vorwegnahme der betrieblichen Ziele und der Prozesse, die zur Errichtung dieser Ziele erforderlich sind. Unter Planung oder Planen ist eine Handlung zu verstehen, die auf ein bestimmtes Ziel ausgerichtet ist, und bei dem Handlungsabschnitte selbst initiiert werden müssen, wobei alle Ergebnisse schriftlich dokumentiert werden sollten. Einen stichhaltigen Beweis für den Bestand eines solchen Plans für die Streitjahre blieb der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat schuldig.

Vom Erwerb der Liegenschaften beispielsweise H-Gasse 3, 5, 7 und 10 samt deren Nutzung war auf eine in der Lebensführung des Bw. begründete Neigung zur Schaffung von Kapitalanlagen in Form von nicht vermehrbaren und daher im Preis steigenden Wirtschaftsgütern in den Streitjahren zu schließen, weil der Bw. sich dazu entschlossen hatte, einen Kaufvertrag über die Liegenschaft H-Gasse mit der geraden Ordnungszahl 16, also einem auf der anderen Seite der in Rede stehenden H-Gasse gelegenen Grundstück im Jahr 2001 abzuschließen anstatt zuvor an Möglichkeiten jene der Schaffung von Wohnraum auf H-Gasse 7 und der Inbestandgabe dieses Neubaus zu fremdüblichen Bedingungen wahrzunehmen. Auf das im Jahr 1987 eingereichte Ansuchen um Baubewilligung, dessen positive Erledigung am 18. März 1996 mittels Bescheid erging, sei verwiesen.

Der Erwerb der Liegenschaften H-Gasse 1 bis 7 erfolgte innerhalb eines Zeitraums von mehr als zwanzig Jahren. Hatte H-Gasse 3 den Angaben des Bw. zufolge zum Zeitpunkt der Anschaffung den Status der Unbebaubarkeit (welcher vom Bw. bekämpft werde), so sprach der (späte) Zeitpunkt, zu dem der Bw. angekündigt hatte, einen Plan betreffend H-Gasse 5 und 7 zu präsentieren und nach Kauf der Liegenschaften H-Gasse 1 und 3 ein Liegenschaftsbewirtschaftungskonzept darzulegen, - die Schlussphase des Berufungsverfahrens- für die Aufgabe der bisherigen Absicht, die Liegenschaft H-Gasse 7 in Bestand zu geben.

Die obigen Ausführungen waren mit dem nachfolgend zitierten Text des Schreibens des Bw. (als grundbücherlicher Eigentümer der Grundstücke H-Gasse 1 bis 7) vom 10. März 2006 vereinbar:

*„Für ... H-Gasse 3 muss ich durchsetzen, dass eine Bebauung möglich ist, weil aus vollkommen unverständlichen Gründen diese Liegenschaft de facto nicht bebaubar wäre, obwohl es sich um ein Grundstück von rund 650 m<sup>2</sup> handelt. Andererseits ist ... H-Gasse 1 bebaubar, obwohl sie wesentlich kleiner ist. Diese Planungstätigkeit ist noch nicht abgeschlossen.“*

Die Behauptung, H-Gasse 3 sei nicht bebaubar, samt dem Schreiben des Bw. vom 13. Juni 2001, demzufolge der Bw. derzeit - also im Jahr 2001 - nur die Hälfte der Liegenschaft H-Gasse 3 im Eigentum habe, weil die andere Hälfte noch in einem Verlassenschaftsverfahren verfangen sei, vermochte unklare, mit dem Bestand eines Plans unvereinbare Verhältnisse insofern offen zu legen, als der Zeitraum, innerhalb dessen ein Plan verwirklicht und ein wirtschaftlicher Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden kann, in der Regel absehbar ist, weil eingesetztem Kapital die Erwartung einer Rendite gegenübersteht; hingegen war der Planungszeitraum des Bw. von nahezu unbegrenzter zeitlicher Dimension.

Auch wenn der Bw. vermeint, die Einkunftsquelleneigenschaft betreffend H-Gasse 7 in Verbindung mit den Erwerbsvorgängen betreffend der an die Liegenschaft angrenzenden Liegenschaften zu begründen, genügte es nicht, dass der Steuerpflichtige ein Vermietungskonzept betreffend nebeneinander befindlichen Liegenschaften bloß ins Auge gefasst und nach Kauf der H-Gasse 1 und dem Erwerb der nichtbebaubaren H-Gasse 3 sondiert hatte, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch selbständige Vermietung oder als Teil eines Gesamtkonzepts verwerten ließe. Wurde das im Jahr 2007 fertig gestellte Objekt „H-Gasse 1“ zur Erzielung von Einnahmen ab Dezember 2007 bestimmt, ohne dass die daran angrenzende Liegenschaft H-Gasse 3 mit H-Gasse 5 und 7 einer anderen Verwertung als in den dem Jahr 2007 unmittelbar vorangegangenen letzten Jahren (bis zum Jahr 1997) zugeführt worden wäre, so würde diese nach außen hin ersichtliche Handlung bei Anwendung einer isolierten Betrachtungsweise zumindest für eine Abänderung des Plans sprechen, wenn

dieser Handlung ein die Liegenschaften top Nr. 5 und 7 umfassendes Vermietungskonzept zugrunde gelegen sein sollte.

Für die Unwahrscheinlichkeit des Bestands eines solchen Planungskonzepts, somit für die Beurteilung der Bewirtschaftung der H-Gasse 7 als Liebhaberei sprach vor allem jener Bescheid der MA 37 vom 18. März 1996, mit dem die Bewilligung für die Errichtung eines Hauses mit zwei Wohneinheiten rechtskräftig erteilt worden war, weil dem Finanzamt die Änderung des Charakters der Liegenschaft H-Gasse 7 bedingt durch die Umwidmung des Tennisplatzes infolge der Errichtung eines bei entsprechender Instandhaltung langfristig nutzbaren Schwimmbads samt „Hütte, Fa. Baumax 2.4. – 25.4.97 S 112.658,33 (Vorsteuer S 22.531,67)“ mit den am 22. Dezember 1998 abgegebenen Abgabenerklärungen für das Jahr 1997 angezeigt worden war, ohne dass ein Haus auf H-Gasse 7 beispielsweise im Jahr 1998 oder in einem der Folgejahre erbaut worden wäre.

Zum Beweis dafür sei auf die Übereinstimmung der dem Finanzamt mit den Überschussrechnungen für die Jahre 1994 und 1995 angezeigten Einnahmen aus H-Gasse 7 in Höhe von S 0 für jedes einzelne der beiden Jahre mit dem Stand der erklärten Einnahmen betreffend dieser Liegenschaft für das Jahr 1996; die Anzeigen der Position „vorübergehender Eigenverbrauch“ mit Angabe von Beträgen jeweils für die Jahre 1997 bis 1999; die beim Finanzamt am 2. April 2001 eingelangten Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 mit der Angabe: „Einkünfte aus Vermietung 1999 .... 4) 18., H-Gasse 7 (nur USt) 0 S“ verwiesen.

Schon in diesem Zusammenhang sei bemerkt, dass sowohl die Möglichkeit, die Art der Bewirtschaftung der Liegenschaft H-Gasse 1 unabhängig von der Art der Nutzung der Liegenschaften H-Gasse 3 bis 7 zu bestimmen, als auch die Begründung des Wohnsitzes in der H-Gasse 5, wo sich ein für Filmzwecke geeignetes Gebäude, umgeben von einem Pool (=H-Gasse 7) und begrüntem Bauland (= H-Gasse 3) befindet, samt der in weiterer Folge erfolgten Widmung der „H-Gasse 10“ für Bestandzwecke in Widerspruch zur Annahme standen, die auf einen begrenzten Zeitraum hin bestehende Nutzung der H-Gasse 5 für Bestandzwecke hätte Bestandteil eines kommerziellen Teilkonzepts (geschweige denn eines geplanten Gesamtkonzepts) gewesen sein können.

Aufgrund der im vorliegenden Berufungsfall denkbaren Sachverhaltsvarianten hatte der Unabhängige Finanzsenat gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen war oder nicht. Dabei hatte der Senat in analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. Februar 2002, 98/14/0213 bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum er seiner Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die er für wahrscheinlicher hält als die andere.

Nicht erforderlich ist, dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären.

Da die Absicht nach subjektiven Ertragstreben ein Willensentschluss ist, der erst dann steuerlich erheblich wird, wenn er durch entsprechende Handlungen in die Außenwelt tritt, war der Bw. aufgrund der von ihm geschaffenen, undurchsichtigen und ungewöhnlichen Verhältnisse insofern mit der erhöhten Mitwirkungspflicht belastet, als die Absicht, positive Ergebnisse aus einem Konzept für die Liegenschaften H-Gasse 3 bis 7 zu erzielen, nach außen hin nicht zu ersehen war. Seitens des Unabhängigen Finanzsenats bestanden keine Bedenken, sich der Rechtsmeinung der Abgabenbehörde I. Instanz anzuschließen und die Betätigung des Bw. auf der H-Gasse 7 nicht als Einkunftsquelle zu werten, weil die Errichtung eines Schwimmbeckens im Jahr 1997 auf der ehemals als Tennissportanlage in Bestand gegebenen Liegenschaft ein nach außen hin für jedermann ersichtlicher, stichhaltiger Beweis für die Änderung der Bewirtschaftungsart der H-Gasse 7 im Jahr 1997 war. Aufgrund der Inbestandgabe der H-Gasse 5 an Fremdmietler für die Dauer von ca. einem Monat im Sommer des Jahres 1995 bzw. der Auflösung des am 4. Juli 1996 abgeschlossenen Mietvertrags per Aktenvermerk am 24. September 1996 erwies sich die Annahme, die Errichtung des Pools wäre eine Vorbereitungshandlung für das im Berufungsverfahren thematisierte Errichtungskonzept, als nahezu unwahrscheinlich, wenn ein Mieter der Liegenschaft in weiterer Folge die A-GmbH gewesen sein soll und der Bw. als Gesellschafter mit den Mehrheitsanteilen am Stammkapital der A-GmbH die letztgenannte Kapitalgesellschaft beherrscht.

Der Verlauf jenes anlässlich der Betriebsprüfung ersichtlichen Weges über die Liegenschaften H-Gasse 5 und 7 sprach für die Nutzung des Schwimmbeckens auf der H-Gasse 7 durch den Eigentümer der beiden Liegenschaften und den diesem nahe stehenden Personen, weil stichhaltige Beweismittel, die dem Unabhängigen Finanzsenat die Gewissheit über die Nutzung der H-Gasse 5 für abgabenrechtlich relevante Bestandzwecke nach dem Einzug des Bw. in das Gebäude verschaffen hätten können, fehlten (vgl. die oben zitierten Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht vom 8. Mai 2001, denen zufolge dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen ein Gesamtüberschuss der Werbungskosten über die Einnahmen innerhalb des Zeitraums von 1985 bis 1993, aber keine Einnahmen aus dem Objekt für die Jahre 1994 und 1995 angezeigt worden waren). Insofern war von der Bestanddauer samt dem Zweck, für den die S-GmbH H-Gasse 5 in Bestand genommen hatte, auf eine Gelegenheitsvermietung letztgenannten Objekts rückzuschließen, weil die mit der Umwidmung des Tennisplatzes H-Gasse 7 verbundenen Kosten nicht mit abgabenrechtlich anzuerkennenden Einnahmen aus der Bewirtschaftung dieses Objekts gegenfinanziert wurden (vgl. die dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen für das Jahr 1999 offen gelegten

Einkünfte aus der Vermietung „H-Gasse 7“ in Höhe von S 0), während H-Gasse 10 nach dem Umzug (= Leerstehung) in weiterer Folge für Bestandszwecke genutzt wurde.

Die Gewährung einer Baubewilligung vermochte dem Unabhängigen Finanzsenat nicht die Gewissheit über die Vermietungsabsicht zu verschaffen, weil die vom Bw. gewählte Bewirtschaftungsart der Liegenschaften H-Gasse 5 und 7, insbesondere was den Zeitraum Jahr 1995/1996 anbelangt, vom Willen des Bw., die Liegenschaft 5 an von der Ehefrau verschiedene natürliche Personen bzw. Kapitalgesellschaften (ohne an diesen in einer beherrschenden Position beteiligt zu sein) befristet in Bestand zu geben, somit sich nur so kurz wie möglich an eine Fremdperson zu binden, gekennzeichnet war. Nach außen hin war die Errichtung eines neuen Wirtschaftsgutes, das der Sport- und Freizeitausübung dient, samt dazugehöriger „Baumax“-Hütte, jedoch nicht die Nutzung der H-Gasse 5 (in Verbindung mit H-Gasse 7) für Bestandszwecke zugunsten der Ehefrau bzw. der A-GmbH entsprechend den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen ersichtlich.

Als Beweis dafür, dass die mit den Abgabenerklärungen für das Jahr 1997 offen gelegte Unbeständigkeit des Bw. in dessen Verhalten (von dieser auf die Überlagerung der Vermietungsabsicht von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor zu schließen war) kein Einzelfall war, sei die Tatsache, dass der Bw. den mit der in Rede stehenden Autofirma abgeschlossenen Bestandvertrag aufgelöst hatte, ohne konsequent einen Nachfolgemmieter gesucht und einen Nachfolgebestandvertrag betreffend H-Gasse 5 abgeschlossen zu haben, genannt, von der auf die Aufgabe der Vermietungsabsicht betreffend H-Gasse 7 zu schließen war.

Auch wenn der Bw. seine Handlungsweise als Hoffnungshandlung in Erwartung höherer Einnahmen darstellte, war der Wille des Bw. bei diesen Handlungen in den Streitjahren erkennbar, die finanziellen Verluste ernstlich für möglich zu halten und sich mit ihnen abzufinden, um die wirtschaftliche Verfügungsmacht über H-Gasse 5 und 7 zu haben. Damit traf den Bw. nicht nur das mit der Bestandvertragsauflösung verbundene Mietzinsausfallwagnis.

Die Behauptung von Bestandverhältnissen zwischen der Bw. und der A-GmbH betreffend H-Gasse 5 stand in Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, derzufolge Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. November 1997, 96/14/0024, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208, vom 18. September 2003, 99/15/0096, und vom 24. September 2003, 97/13/0232, mit jeweils weiteren Nachweisen).

Auch wenn der Bw. H-Gasse 5 im April des Jahres 1995 mit der Absicht erworben haben sollte, es für Bestandzwecke zu nutzen, verschaffte dem Unabhängigen Finanzsenat die Tatsache, dass der Bw. die Liegenschaft für ein Projekt im darauf folgenden Sommer für ca. ein Monat in Bestand gegeben hatte und den Bestandvertrag nach Abschluss der im Dezember 1995 begonnenen Renovierungsarbeiten im Juli 1996 abgeschlossen und noch im selben Jahr aufgelöst hatte, Gewissheit über die Beendigung abgabenrechtlich relevanter Betätigungen auf dieser Liegenschaft, weil der Bw. behauptet hatte, ein Mietverhältnis sowohl mit seiner Ehegattin, als auch mit der der A-GmbH begründet zu haben, ohne dem jeweiligen Bestandnehmer Räumlichkeiten außerhalb des Wohnungsverbandes in Bestand gegeben zu haben.

Auf die wider die Fremdüblichkeit der Vertragskonstrukte sprechende Bestimmung des § 1096 ABGB, derzufolge der Bestandgeber den Bestandnehmer nicht in der Ausübung seines Bestandrechts stören darf, sei verwiesen, zumal diese praktisch nicht anwendbar ist, wenn die an der A-GmbH beteiligten Gesellschafter miteinander verheiratet sind. Der Lehre (vgl. Rummel, ABGB, Band 2, Rdz 2ff zu § 1098) zufolge bestimmt sich der Umfang des Gebrauchsrechts des Bestandnehmers nach dem Inhalt des Vertrages, wozu auch eine bestehende Hausordnung gehört, auf die im Vertrag verwiesen wird, nach dem Zweck des Bestandverhältnisses, nach dem Ortsgebrauch und der Verkehrssitte. Auch wenn dem Vermieter grundsätzlich auch gegen den Willen des Mieters das Recht zusteht, den Bestandgegenstand zu betreten, jedenfalls soweit dies im Interesse der Erhaltung des Hauses ist oder zur Ausübung der notwendigen Aufsicht im Haus erforderlich ist, ist dem Bw. der Zutritt zu all den Räumlichkeiten, wenn nicht als Gesellschafter, als Ehegatte möglich. Mangels Fremdüblichkeit eines solchen Vertragskonstrukts als Folge der Kollision von zivilrechtlichen Bestimmungen des Eherechts mit dem Mietrecht, d. h. der Interessenkollision des Bw. als Bestandgeber und Ehegatte der behauptetermaßen Bestandnehmerin, war die entgeltlichen Überlassung der Räumlichkeiten in der H-Gasse 5 als eine bloße Nutzungsüberlassung als

Folge der Ehe zu deuten und daher der abgabenrechtliche Bestand keines einzigen der in Rede stehenden Verträge anzuerkennen.

Wider den Verweis des Bw. auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sei bemerkt: Nach der durch das Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, geänderten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer auch nach nationalem Recht die Möglichkeit, den Teil der Lieferung oder sonstigen Leistungen dem Unternehmen zuzuordnen, welcher nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, weil die Entgelte für die in Betracht kommenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden nach den einkommensteuerlichen Vorschriften insoweit nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Mit dieser Änderung sollte dem Urteil des EuGH vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz) entsprochen werden, wonach der Unternehmer ein zum Teil unternehmerisch, zum Teil privat genutztes Gebäude zur Gänze dem Unternehmensbereich zuordnen kann (EB zur RV 933 BlgNR 20. GP 14). Somit kommt es auch bei der Anwendung dieser (nationalen) Bestimmung des UStG 1994 darauf an, dass der Unternehmer eine Zuordnung vornimmt (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer IV8, Anm. 221ff zu § 12 UStG).

Ein Beweis dafür, dass der Bw. einen Teil der Fläche im Haus H-Gasse 5 nach außen hin ersichtlich als Arbeitsraum in den Streitjahren verwendet hat, fehlt. Insofern war aus dem Verweis auf die europäische Rechtsordnung für den Bw. nichts zu gewinnen, weil ein Unternehmer, der ein Gebäude errichtet, das teilweise unternehmerisch, teilweise privat genutzt werden soll, nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ein Wahlrecht hat, entweder nur den unternehmerisch genutzten Teil als Unternehmensvermögen auszuweisen oder aber das ganze Gebäude dem Unternehmen zuzuordnen (und in der Folge für die unternehmensfremde Nutzung Eigenverbrauch zu versteuern (vgl. EuGH 4. Oktober 1995, Rs C-291/92 „Armbrecht“, Slg I-2775). Nach dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs in der Rechtssache „Seeling“ (8. Mai 2003, Rs C-269/00, Slg I-4101) stellt die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäude(teile)s für nichtunternehmerische Zwecke einen steuerpflichtigen Vorgang dar; die Steuerbefreiung für Vermietung ist ausgeschlossen. Insofern steht bei der Errichtung gemischt genutzter Gebäude im Fall der vollen Zuordnung zum Unternehmen der Vorsteuerabzug in vollem Umfang zu; die unternehmensfremde Nutzung ist im Wege eines Nutzungseigenverbrauchs zu versteuern. Nach Ablauf von zehn Jahren könnte der unternehmerisch genutzte Teil des Gebäudes ohne Vorsteuerberichtigung in die Privatsphäre überführt werden. Muss die Fremdüblichkeit von Bestandverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nachgewiesen sein, so konnten diese vom Bw. nicht einmal glaubhaft gemacht werden. Auf die obigen Ausführungen zur



Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen sei verwiesen.

Schon allein aufgrund der obigen Ausführungen war den Berufungen gegen die angefochtenen Bescheide für die Jahre 1994 bis 1999 im gegenständlichen Streitpunkt der Erfolg zu versagen.

### **B) H-Gasse 10**

Was die abgabenrechtliche Folgewirkung der Vermietung der Liegenschaft H-Gasse 10 an eine Botschaft in den achtziger Jahren des vorangegangenen Jahrzehnts anbelangt, sei zunächst § 32 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung zitiert:

„Zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 gehören auch:		
1.	Entschädigungen, die gewährt werden	
	a)	...
2.	Einkünfte aus	
	-	Einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (zB Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen),
	-	Einer ehemaligen nichtselbständigen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 4 oder
	-	einem früheren Rechtsverhältnis im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 5 bis 7,
	und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.	

Nach Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt § 32 Z 2 leg. cit. klar, dass die Steuerpflicht nicht mit der Einstellung einer zu Einkünften führenden Tätigkeit endet. Auch nachträgliche Einkünfte sind zu erfassen und gehören zu der Einkunftsart, zu der die aufgegebenen Tätigkeit gehört hat (vgl. Doralt, EStG 4. Auflage, Tz 55 zu § 32 und das dort zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. März 1993, 91/13/0091). Dies ergibt sich bereits aus dem Veranlassungsprinzip (Quantschnigg, RdW 1992, 188). Stehen nachträglich zufließende Einnahmen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der aufgegebenen Tätigkeit, so liegen dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. März 1985, 84/14/0139, zufolge Einkünfte vor.

Außer Streit steht die bescheidmäßige Anerkennung von 2/5 der Werbungskosten für das Jahr 1984. Auch wenn das Finanzamt die Einkünfte der Einkunftsart Vermietung infolge der Anzeige des im Jahr 1994 vereinnahmten Betrags von S 418.409,72 als steuerfreie Substanzabgeltung für die Liegenschaft H-Gasse 10 um S 168.000 (= 40 % von S 420.000) im letztgenannten Jahr erhöht hatte, lag der Zahlung ein Neuerungsvertrag gem. § 1380 ABGB zugrunde, durch welchen streitige oder zweifelhafte Rechte dergestalt bestimmt worden waren, dass jede Partei sich wechselseitig etwas zu geben, zu tun, oder zu unterlassen verband. Was die Rechtsposition des Bw. als Bestandgeber anbelangt, hatte der Bw. dem Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für das Jahr 1994 vom 31. Jänner 1996 zufolge das Objekt an die Botschaft der Republik Nigeria ab dem 21. April 1982 für die Dauer von drei Jahren vermietet. „Daher wäre der Mietvertrag erst im

*Juni 1985 ausgelaufen und aus diesem Grund eine endgültige Nutzung auch vor diesem Zeitpunkt auch aus prozesstaktischen Gründen nicht möglich gewesen. Auch ist aus dem Betriebsprüfungsbericht ersichtlich, dass festgestellt wurde, dass die endgültige Fertigstellung der Arbeiten erst 1985 gegeben gewesen sei.*“ Insofern war der Vergleich Folge eines Bestandvertrages, im Zuge dessen Auflösung sich der Bestandnehmer gegenüber dem Bw. zur Zahlung der Vergleichssumme als Gegenleistung für die Nutzung des im gebrauchsfähigen Zustand übernommenen Hauses (für Wohnzwecke) während der Bestandsdauer verpflichtet hatte. Durch den der Zahlung an den Bw. zugrunde gelegenen Vergleich gemäß § 1380 ABGB wurden unter beiderseitigem Nachgeben einverständlich strittige oder zweifelhafte Rechte aus dem Bestandverhältnis neu festgelegt, diese Strittigkeit oder Zweifelhafte beseitigt. Die miteinander korrespondierenden Rechte und Pflichten des Bestandgebers mit jenen des Bestandnehmers hatten die Gegenverrechnung der bis zum Juni 1985 angefallenen (Werbungs-) Kosten mit der in Rede stehenden Vergleichssumme zur Folge, auch wenn die Botschaft zur Zahlung eines niedrigeren als des von der Bp in Ansatz gebrachten Betrages von S 420.000 im Jahr 1994 verpflichtet war. Entsteht eine Ertragsminderung generell durch Leerstehen (nicht nur zwischen zwei Mietverträgen) sowie durch Kosten einer Rechtsverfolgung auf Zahlung, Kündigung eines Mietverhältnisses oder Räumung, so wurden mit der Vergleichssumme nicht nur die Mietzinsforderungen des Bw. inkl. Betriebskosten für die Bestandjahre getilgt. Auf Tz 29 des Betriebsprüfungsberichts vom 8. Mai 2001, wonach das Gebäude dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs, GZ 92/13/0175, zufolge um S 4.630.705 renoviert (1984/1985) wurde, sei verwiesen. Da Doralt, EStG 9. Auflage, Band II, Tz 11 zu § 28 und den beiden dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 1981, 3087/79 und 21. März 1972, 2123/71, zufolge auch Schadenersatzleistungen für entgehende Mieten zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören, war von dem vom ehemaligen Mieter an den Bw. unter dem Titel „Vergleich“ bezahlten Betrag ein Teil als Zinseinnahmen zu würdigen. Die Deckung der auf das Gebäude H-Gasse 10 entfallenden Werbungskosten für die Jahre bis 1985 in der vom Bw. genannten Vergleichssumme von S 418.409,72 (somit in den vom Finanzamt hinzugerechneten Betrag von S 168.000) war die Begründung dafür, dass die Einkünfte aus Vermietung für das Jahr 1994 um den vom Finanzamt hinzugerechneten Betrag von S 168.000 zu mindern waren. Insofern war der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 im gegenständlichen Streitpunkt Folge zu geben.

#### C) Höhe des Afa-Prozentsatzes

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, Zl. 99/13/0221, demzufolge der Bw. die Liegenschaften M-Gasse 11, L-Gasse 93 und A-Zeile 84 in den Jahren 1989 bis 1993 für Bestandszwecke verwendet hatte, war der Beweis für die Kenntnis des Bw. in den

Streitjahren davon, dass dem § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 zufolge bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich (nur) 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden können. Der klare Wortlaut des Gesetzes normiert einen grundsätzlich einheitlichen, jährlich geltend zu machenden Prozentsatz von 1,5.

Fakt ist, dass das Wahlrecht zur Nachweisführung grundsätzlich nur bei Inbetriebnahme des Gebäudes zusteht, weil die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 7 EStG 1988 gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind. Damit wäre es am Bw. gelegen gewesen, die Schlüssigkeit der Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, Zl. 99/13/0221, zu widerlegen, weil nur dann, wenn sich die Nutzungsverhältnisse grundlegend ändern, auf Grund eines dann angetretenen Nachweises von den gesetzlichen AfA-Sätzen auf eine nachgewiesene AfA umgestiegen werden kann. An Beispielen geänderter Nutzungsverhältnisse seien der Wechsel im Nutzungseinsatz, der auch zu einer Änderung des gesetzlichen AfA - Satzes führt, eine außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, bzw. die Verlängerung der Restnutzungsdauer wegen nachträglich vorgenommener Herstellungsaufwendungen ins Treffen geführt.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112) hat der Gesetzgeber mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1. Z 8 lit. e EStG 1988 im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung aufgestellt, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus der im § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 genannten Einkunftsart dient, 66,6 Jahre und nicht weniger beträgt. Insofern traf den Bw. die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung, wenn er das Vorliegen einer kürzeren Restnutzungsdauer ernsthaft behauptet. Ein solcher Beweis ist im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 26. November 1991, 91/14/0169; 27. Jänner 1994, 92/15/0127; 8. August 1996, 92/14/0052, 20. November 1996, 94/15/0132; 25. April 2001, 99/13/0221; 22. Juni 2001, 2000/13/0175; 25. September 2002, 97/13/0098; 9. September 2004, 2002/15/0192; 29. September 2004, 2001/13/0135; 17. November 2004, 2002/14/0042). Dass jene Gutachten, die der Berufungsentscheidung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1989 bis 1993 zugrunde gelegen waren, eine kürzere als die von Gesetzes wegen anzunehmende Restnutzungsdauer nicht zu begründen vermochten, war dem Bw. bekannt. Zum Beweis dafür sei auf die nachfolgend zitierten Textpassagen aus dem Punkt 6 des (abweisenden) Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, Zl.99/13/0221 verwiesen:

*„a) M-Gasse 11*

*In dem Gutachten wird zum Gebäude M-Gasse 11 ausgeführt, die tragende Bausubstanz und die Ausbauteile befänden sich in gutem Zustand. Lediglich Estriche und textile Bodenbeläge zeigten Verschleißerscheinungen. Im Übrigen befände sich das Haus in gutem Bau- und Erhaltungszustand. Seit dem zweiten Weltkrieg würden Wohnhäuser für eine wirtschaftliche Gesamtlebensdauer von 70 - 80 Jahren konzipiert. Das Wohnhaus entspreche zwar allen heutigen Anforderungen, doch seien die Anforderungen an den Wärmeschutz gestiegen. Auch im Hinblick auf die Schäden an Fußböden und Estrich werde eine wirtschaftliche Gesamtlebensdauer von 70 Jahren angenommen. Die technische und die wirtschaftliche Gesamtlebensdauer seien bei Wohnhäusern des vorgefundenen Ausbaues etwa gleich lang anzusetzen.*

*Im angefochtenen Bescheid ging die belangte Behörde davon aus, dass der Sachverständige selbst eine Gesamtnutzungsdauer von 70 Jahren angesetzt habe. Da das Haus im Jahre 1979 fertig gestellt und im selben Jahr vom Beschwerdeführer erworben worden war, ergebe sich daher ein AfA-Satz von weniger als dem von der Prüferin angesetzten Satz von 1,5 %. Der in mündlichen Verhandlung vom 7. Oktober 1998 gestellte Antrag um zeugenschaftliche Vernehmung des Sachverständigen dahin, dass der AfA-Satz in Wahrheit 2 % betrage, wurde von der belangten Behörde abgewiesen. Der Bw. habe keine unter Beweis zu stellende Tatsachen, über die der Sachverständige aussagen sollte, behauptet und insbesondere nicht die Richtigkeit der Befundaufnahme bestritten. Der Bw. habe zwar in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 4. Juni 1998 zur Begründung, weshalb die Schäden in Fußböden und Estrich "nur bedingt behebbar" wären, angegeben, dass die Liegenschaft nur zu einem Teil unterkellert sei (womit er sich sowohl mit dem Befund des Sachverständigen als auch seinen eigenen Angaben in einer Eingabe an die Bewertungsstelle des Finanzamtes vom 2. August 1979 in Widerspruch gesetzt habe), was aber nicht erheblich sei, weil die Schäden an Fußböden und Estrich bei der Ermittlung der Gesamtlebensdauer im Gutachten ohnedies berücksichtigt worden seien.*

*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. 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 von 67 Jahren erbracht wird. Die belangte Behörde ist dabei hinsichtlich der drei in Rede stehenden Gebäude davon ausgegangen, dass vom Bw. ein solcher Nachweis nicht erbracht worden ist.*

*Hinsichtlich der Liegenschaft M-Gasse 11 rügt der Bw. im Wesentlichen Verfahrensmängel. Zur Ablehnung seines Beweisantrages, den Gutachter (und zwar hinsichtlich aller drei in Rede stehenden Gebäude) "zeugenschaftlich" zu vernehmen, dass der AfA-Satz in Wahrheit 2 % betrage, ist davon auszugehen, dass mit einem solchen Beweisantrag ein Beweisthema, somit die Tatsachen, deren Bestehen unter Beweis zu stellen sind, nicht dargetan wird. Die Folgerungen des Sachverständigen in seinen Gutachten lagen der belangten Behörde vor. Die belangte Behörde hat den Beweisantrag somit zu Recht abgelehnt.*

*Wenn der Bw. dabei vorbringt, der Widerspruch betreffend eine gänzliche oder nur teilweise Unterkellerung des Gebäudes sei ihm nicht vorgehalten worden, ist ihm entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde diesbezüglich davon ausgegangen ist, dass die Schäden an den (textilen) Fußböden ohnedies - ob zu Recht oder zu Unrecht, mag dahingestellt bleiben - vom Sachverständigen berücksichtigt worden sind. Ein relevanter Verfahrensmangel liegt daher nicht vor.*

*Die weiters vom Bw. vertretene Auffassung, eine "Abänderung der Afa-Quoten" sei nicht "gesetzeskonform", ist unzutreffend. Aus dem Umstand, dass in vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen die Unrichtigkeit der der AfA- Ermittlung zu Grunde gelegten Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes von der Abgabenbehörde nicht erkannt worden ist, kann für die nunmehr zu beurteilenden Zeiträume nichts gewonnen werden. Die Abgabenbehörde ist vielmehr hinsichtlich jedes einzelnen Veranlagungszeitraumes verpflichtet, die Abgaben dem Gesetz entsprechend zu bemessen. Die Bestimmung des § 114 Abs. 4 EStG 1988, auf die sich der Bw. in diesem Zusammenhang stützt, betrifft überdies allein die Bemessungsgrundlage der Absetzung, in keiner Weise aber die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes.*

#### *b) L-Gasse 93*

*Im Gutachten des Bausachverständigen ist hinsichtlich des Gebäudes L-Gasse 93 ausgeführt, durch die regelmäßig vorgenommenen Erhaltungsmaßnahmen entspreche das 1962 errichtete Wohnhaus den heutigen Anforderungen, doch seien die Anforderungen an den Wärmeschutz gestiegen. Die Gesamtnutzungsdauer sei deshalb auf 70 Jahre abzumindern. Die Restnutzungsdauer betrage daher 35 Jahre.*

*Die belangte Behörde ging im angefochtenen Bescheid davon aus, dass die drei vom Bw. beigebrachten Gutachten für einen Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahre nicht geeignet seien, da der Gutachter die Nutzungsdauer aus dem Alter des jeweiligen Gebäudes abgeleitet habe. Die Nutzungsdauer könne nämlich nicht aus der Sicht des jeweiligen Baujahres des Gebäudes, sondern müsse aus der "derzeitigen" Sicht beurteilt werden. Weise ein Gebäude einen guten Bauzustand auf und entspreche es den heutigen Anforderungen, dann komme seinem Alter nur untergeordnete Bedeutung zu. Beim Haus L-Gasse 93 sei eine*

*Restnutzungsdauer von 35 Jahren ab 1997 nicht "glaubwürdig". Im Hinblick auf den Umstand, dass die Wärmedämmung nicht mehr der Bauordnung für Wien entspreche, werde die Restnutzungsdauer des Hauses mit 57 Jahren ab der Anschaffung durch den Bw. im Jahre 1988 angenommen.*

*Nach den umfangreichen Beschwerdeausführungen erachtet sich der Bw. insbesondere dadurch in seinen Rechten verletzt, dass die belangte Behörde dem von ihm vorgelegten Gutachten nicht gefolgt ist. Damit verkennt der Bw. aber, dass auch ein Sachverständigengutachten der freien Beweiswürdigung durch die Behörde unterliegt. Die Behörde ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden. Die Behörde hat aber im Falle des Abgehens von einem Gutachten in der Begründung ihrer Entscheidung im Einzelnen darzutun, aus welchen Gründen sie diese gutächtliche Äußerung für unrichtig erkannte.*

*Diesen Anforderungen hat die belangte Behörde entsprochen.*

*Der Sachverständige ist in seinen Gutachten, ohne auf den konkreten Bauzustand näher einzugehen, von einer nach dem Ende des zweiten Weltkrieges allgemein konzipierten "Gesamtlebensdauer" von Wohnhäusern ausgegangen und hat davon die zwischen der Errichtung des Gebäudes und dem Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens (1997) verstrichene Zeit abgezogen und ist damit zu einer restlichen Nutzungsdauer des Gebäudes gelangt. Abgesehen davon, dass die schematisch und allgemein gehaltenen Gutachten ein konkretes Eingehen auf den jeweiligen Bauzustand des Gebäudes nicht erkennen lassen, ist die belangte Behörde zutreffend davon ausgegangen, dass die Gutachten schon methodisch verfehlt sind, da aus dem Baujahr allein nicht auf die weitere Nutzungsdauer des Gebäudes geschlossen werden kann. Für einen Nachweis im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 sind die Gutachten aber ungeeignet, da darin neben dem Baujahr von der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens - einem Zeitpunkt also, der für die Ermittlung der Nutzungsdauer ab dem jeweils sich aus § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988 ergebenden Zeitpunkt unmaßgeblich ist - ausgegangen worden ist.*

*Wenn der Bw. meint, es sei rechtswidrig, dass die belangte Behörde von einer Restnutzungsdauer von 57 Jahren ab 1988 und damit auf eine Gesamtnutzungsdauer von 83 Jahren komme, verkennt er offenbar, dass der AfA-Satz nach der Nutzungsdauer im Zeitpunkt der Anschaffung, Herstellung, dem unentgeltlichen Erwerb oder dem Beginn der Vermietung zu ermitteln ist (vgl. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. a bis d EStG 1988).*

*Wenn der Bw. darin eine Widersprüchlichkeit sieht, dass die Behörde das Gutachten einerseits als "unglaubwürdig" ansieht, andererseits aber einzelne Teile davon verwende, so ist er darauf zu verweisen, dass sich Behörde damit nur im Ausdruck vergriffen hat. Offenkundig hat sie nicht "unglaubwürdig", sondern "unschlüssig" gemeint. Im Übrigen war es der Behörde*

*unbenommen, Sachverhaltsfeststellungen aus dem Befund des Gutachters als Teil des Ermittlungsergebnisses des Verwaltungsverfahrens im Rahmen ihrer Beweiswürdigung zu verwerten.*

*c) A-Zeile 84*

*Im Gutachten des Sachverständigen ist hinsichtlich des - nach dem Gutachten 1930 errichteten - Hauses A-Zeile 84 ausgeführt, die tragende Bausubstanz befinde sich in gutem Zustand. In den Jahren 1974/1975 seien Instandsetzungsarbeiten durchgeführt worden. Die Warmwasser - Zentralheizung sei auf Gasfeuerung umgestellt, die Sanitärinstallation sei erneuert und die Sanitärräume seien verfliesen worden. Durch die Instandsetzungs- und Verbesserungsmaßnahmen entspreche das Wohnhaus allen heutigen Anforderungen, sodass sich auch die wirtschaftliche Gesamtlebensdauer um ca. 20 Jahre auf 100 Jahre verlängere.*

*Im angefochtenen Bescheid wurde dazu ausgeführt, da dieses Haus keinerlei Bauschäden aufweise und allen heutigen Anforderungen entspreche, sei die aus einer Gesamtlebensdauer von 100 Jahren abgeleitete Restnutzungsdauer von 33 Jahren ab 1997 nicht "glaubhaft". Es bestehe kein Anhaltspunkt dafür, vom im Gesetz enthaltenen AfA-Satz von 1,5 % abzuweichen. Im Zusammenhang verwies die belangte Behörde auf den Umstand, dass der Bw. gegenüber der Bewertungsstelle des Lagefinanzamtes nicht 1930, sondern 1936 als Errichtungsjahr angegeben habe.*

*Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid im Ergebnis zutreffend dargestellt, dass der Bw. einen Nachweis darüber, dass die Nutzungsdauer des Hauses von dem vom Gesetzgeber im § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 angenommenen durchschnittlichen Wert von 67 Jahren abgewichen ist, nicht erbracht hat.*

*Den umfangreichen Ausführungen des Bw. über die Frage, ob nun das Baujahr des in Rede stehenden Hauses 1930 oder aber 1936 gewesen ist, ist entgegenzuhalten, dass die diesbezügliche Bemerkung im angefochtenen Bescheid in keiner Weise für den Spruch des angefochtenen Bescheides tragend ist. Da der Bw. einen Nachweis darüber, dass die Nutzungsdauer im Jahre 1985, dem Jahr, in welchem die Vermietung des Hauses eingesetzt hatte, mit weniger als 67 Jahren anzunehmen war, nicht erbracht hat, war auch nicht weiter von Bedeutung, dass der vom Gutachter angenommene Endzeitpunkt der Nutzung, nämlich das Jahr 2030, sich nicht wesentlich von der Schätzung der belangten Behörde (2039) unterschied.*

*Die Einwendungen des Bw. gegen die Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erwiesen sich damit ebenfalls als unbegründet."*

Unter dem Begriff „Nutzungsdauer“ im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 ist die normale technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer zu verstehen. Dieser Faktor ist keine errechenbare, sondern nur eine im Schätzungswege feststellbare Größe. Die Gründe für einen

schnelleren Wertverzehr als im Gesetz angenommen hätte der Bw. schon in dem Berufungsverfahren hinsichtlich der Abgaben der den Streitjahren vorangegangenen Jahre nachzuweisen gehabt.

Mit der Unterlassung, der Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs konform (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 Abs. 1 Z. 8 Tz. 7 mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs) den Gegenbeweis zu führen und durch rechtzeitige Vorlage weiterer Beweismittel - beispielsweise in Form von Sachverständigengutachten im Sinne des Berufungsbegehrens, die allerdings einer Plausibilitätsprüfung standzuhalten hätten, - eine kürzere Nutzungsdauer, d.h. einen höheren Hundertsatz darzutun, trafen den Bw. die abgabenrechtlichen Nachteile als Folge seines Verhaltens.

Für das Vorliegen von unveränderten Nutzungsverhältnissen bei den Häusern A-Zeile 84, L-Gasse 93, und M-Gasse 11 [welche ebenso wie die Häuser H-Gasse 10 und B-Gasse 22 nach dem Jahr 1915 errichtet worden waren] in den auf den Zeitraum von 1989 bis 1993 nachfolgenden Streitjahren sprach das Fehlen von Anhaltspunkten dafür, der Bw. hätte auch nur bei einem der in Rede stehenden Liegenschaften bisher unterlassene Erhaltungsarbeiten in den Streitjahren nachzuholen gehabt (vgl. die gutachtliche Bewertung des Bauzustandes L-Gasse 93 *„Die tragende Bausubstanz ist in gutem Zustand. Dachdeckung, Dachverblechung und Außenputz werden offensichtlich regelmäßig instandgehalten“*). Auf den Mangel an Indizien für Ereignisse, die in den für die Berufungsentscheidung streitrelevanten Jahre eingetreten wären und die Verkürzung der Restnutzungsdauer der Wohnhäuser zur Folge gehabt hätten, sei verwiesen. Insofern verschafften die mit 25. September 1997 datierten Sachverständigengutachten betreffend der Häuser A-Zeile 84, L-Gasse 93, und M-Gasse 11, in Verbindung mit den Überschussrechnungen für die in Rede stehenden Streitjahre dem Unabhängigen Finanzsenat die Gewissheit über das Vorliegen einer kontinuierlichen Betätigung des Bw. in den in Rede stehenden Häusern, somit der Neigung des Bw., sein aus Liegenschaften bestehendes Kapitalanlagevermögen in seinem Wert zu erhalten und, wenn möglich, zu vermehren.

Schon allein aufgrund der obigen Ausführungen zum gegenständlichen strittigen Punkt bestanden seitens des UFS keine Bedenken, sich den Feststellungen des Verwaltungsgerichtshof betreffend der Gutachten anzuschließen, weil eine neuerliche Befundaufnahme längere Zeit nach dem Bewertungsstichtag zur Folge gehabt hätte, dass der Gutachter auch Aussagen darüber zu treffen gehabt hätte, auf Grund welcher Anhaltspunkte (Vorliegen zeitnaher Dokumentationen, Hinweise auf vorgenommene Erhaltungsarbeiten, Nutzungsintensität) aus dem vorgefundenen Ist-Zustand auf die zum früheren Bewertungsstichtag gegebenen Verhältnisse geschlossen werden konnte. Eine bloße



Rechenoperation (Restnutzungsdauer im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung zuzüglich der seit dem AfA-Stichtag vergangenen Jahre) wird diesen Anforderungen im Regelfall nicht gerecht, weil dabei außer Acht gelassen wird, dass die Restnutzungsdauer durch erst nach dem Erwerb eingetretene Umstände (Schadensereignisse, unterlassene Erhaltungsmaßnahmen) eine Verkürzung erfahren haben konnte.

In analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112, demzufolge im Einzelfall unter Auseinandersetzung mit den im Gutachten getroffenen Feststellungen und Schlussfolgerungen zu beurteilen ist, ob der Nachweis als erbracht zu würdigen ist, waren für den UFS die dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2001, GZl. 99/13/0221, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1989 bis 1993, vorangegangenen Ausführungen in den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1994 bis 1999 mangels entsprechender inhaltlicher Substanz nicht dazu geeignet, die Anwendung eines höheren als den gem. § 16 Abs.1 Z 8 lit. e EStG 1988 vorgesehenen 1,5 % Prozentsatz bei der Ermittlung der Afa von den Anschaffungskosten für alle der in Rede stehenden Objekte zu begründen.

*d) 18., B-Gasse 22, H-Gasse 10*

Mit den nachfolgend zitierten Gutachten wurden die oben genannten Wohnhäuser vom Gerichtssachverständigen Dipl. Ing. HG wie folgt beschrieben:

- Gutachten (vom 25. Mai 2002) betreffend Restnutzungsdauer 1180 Wien, B-Gasse 22 „Die augenscheinlich solide, offensichtlich im Errichtungsjahr auf den Regeln der Technik aufbauende Gebäudeerrichtung, gepaart mit der Umsetzung des architektonischen Konzepts eines einfacheren Einfamilienhauses bezüglich des Raumangebotes, der Raumgrößen und der Gesamtnutzfläche, dies in Verbindung mit der Lage und daraus resultierend mit der Wohnqualität, die dieses Objekt zulässt und somit der begrenzt möglichen Anlagegutverwertung bzw. Möglichkeit der Ertragnerzielung ergibt auf Basis der stattgefundenen eingehenden Prüfung, wie dies im vorliegenden Gutachten zum Ausdruck kommt, in der Beurteilung des endgefertigten Sachverständigen eine Nutzungsdauer von ca. 80 Jahren.

Die Restnutzungsdauer beträgt:	
• zum Zeitpunkt der Befundaufnahme 7. März 2002 80 Jahre - 43 Jahre (Alter des Objekts bis zur Befundaufnahme)	37 Jahre
Wegen den oa. Anmerkungen zum gegenständlichen Objekt erfolgt eine Abrundung der Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt 7. März 2002 auf	35 Jahre
• Zum Zeitpunkt der Anschaffung (Nov. 1996) 80 Jahre – 38 Jahre (Alter des Objekts bis zum Zeitpunkt des Ankaufs Nov. 1996)	42 Jahre
Wegen den o.a. Anmerkungen zum gegenständlichen Objekt erfolgt eine Abrundung der Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Anschaffung (Nov. 1996) auf	40 Jahre

- Gutachten (vom 26. September 2002) betreffend B-Gasse 22

Das Gutachten, gegliedert in Teil A: Ermittlung des Verkehrswerts als AfA-Basis des Einfamilienwohnhauses; Teil B: Ermittlung des Grundwerts, beschreibt den Bau- und Erhaltungszustand des seit rund 1958 bestehenden Objekts unter Punkt 5, als einen solchen, der entsprechend der technischen Konstruktion und der Bestandsdauer in einem mäßig bis mittleren Zustand sei. Anstehende Reparaturen sowie laufende Investitionen, diverse Erneuerungen seien laut Information durch den Bw. stets umgehend durchgeführt worden. Die laufende Instandhaltung (außen und innen) des gesamten Gebäudes sei auf Grund eines Gerichtsurteils eine festgelegte Verpflichtung des Vermieters gewesen.

Das Wohnobjekt mache einen mäßigen Gesamteindruck.

Das Objekt sei vermietet und in einem, entsprechend der Benützungsdauer mäßigen bis mittleren Zustand. Die erforderlichen Erhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten (Parkettböden, Wände, Decke) seien lt. Information des Bw. laufend erfolgt.

Im Zuge der Befundaufnahme hätten durch bloßen Augenschein keine überfälligen Instandhaltungsarbeiten, die die technisch-wirtschaftliche Wertminderung überschreiten, festgestellt werden können.

Dem Punkt 6. des Gutachtens zufolge bestehen die Außenanlagen aus den nachfolgenden Positionen

- Einfriedung: zur Straße Betonmauer rd. 80 cm hoch, mit Fundament, lanzenförmige Eisenelemente, weiß gestrichen, gesamt 2,4 m hoch, Garteneingangstüre aus Metall integriert in Einfriedung, vom Wohnobjekt elektrisch zu öffnen sonst Maschendrahtzaun
- Traufenpflaster
- Einfahrtstore aus Metall (2-flügelig, mechanisch), integriert in Einfriedung, Garagenabfahrten befestigt, mit beidseitiger Wangenmauer
- Zugang zum Haus: betonierte Stiege, betonierter Weg auch zum hinteren Teil des Gartens

Unter Punkt 8.3 des Gutachtens wurde als Zeitwert für die unter Punkt 6 angeführten Außenanlagen eine Pauschale von € 8.500 angesetzt.

Unter Punkt 9 wurde die Ermittlung des Ertragswerts in folgender Form dargestellt:

Bei dem Objekt, sehr gute Lage „handelt es sich um ein Ertragsobjekt gesamte WNFL/NFL 308 m<sup>2</sup> (mit anteil. Keller, Balkone und 2 Garagen) Dachboden ausgebaut, tw. Trockenboden Laut. Aufstellung ist das Objekt zu 100 % vermietet; keine Leerstehungen, Ertrag aus reiner Wohnungsmiete erzielt (keine Geschäfts- oder Büroflächen)

Mieteinnahmen mtl., exkl. BK, USt. € 1.090 (S 15.000) inkl. Nutzung des Gartens (€ 1.090 x 12 =)	€	13.080,-
abzügl. laufende Erhaltung (Gesamtansatz für Instandhaltung und Instandsetzung):		
1,2% von Neubauherstellungskosten netto ger. (-) 3.619.-		

<i>abzüglich Mietausfallwagnis: 2 % des Mietzinses von € 13.080 p.a. = ger. (-) 262.-</i>		
<i>Abzüglich</i>	€	3.881
<i>Jahresreinertrag ger.</i>	€	9.200
<i>Jahresreinertrag des Bauobjekts</i>	€	9.200
	ATS	126.595

*Wenn man von einer weiteren Vermietungsdauer von 35 Jahren (bezogen auf den Zeitpunkt der Bestandsaufnahme März 2002) bzw. 40 Jahren (ab dem Zeitpunkt der Anschaffung Nov. 1996) ausgeht, weil unterstellt wird, dass quasi eine unternehmerische Einheit zwischen Grundstück und Gebäude besteht, ist daher der vorig angeführte Mietzinsbetrag grundsätzlich als Ausgangsbasis in Ansatz zu bringen.*

*Allerdings muss bedacht werden, dass in einem Zeitraum von 35 Jahren die Wertsicherungsklausel von Mietverträgen eine Rolle spielen wird, das heißt, dass für die Ertragswertermittlung im Weg der Schätzung ein rund 35%-iger Zuschlag zum angesetzten Mietzins vorzunehmen ist, wobei nachstehende Überlegungen zusätzlich anzustellen sind. Wenn man daher für den weiteren Zeitraum von 40 Jahren einen identischen Zuschlag von 35 % für die Mietzinsentwicklung vornimmt, so ist derselbe den Vorsichtsprinzipien für zukünftige Ertragschancen durchaus angemessen.*

*Sinngemäß werden die in Pkt VI.2. des Fachgutachtens KFS BW1 angeführten Fakten berücksichtigt - somit ergibt sich nachstehende Berechnung:*

Jahresreinertrag des Bauobjekts	€	9.200
+ 35% Zuschlag für Wertsicherung ger.	€	3.220
	€	12.420
Jährlicher nachhaltiger Nettoertrag	€	12.420
Kapitalisiert mit 4,5 % Zinsfuß (entspricht der Marktlage für derartige Objekte) Der Zinssatz liegt innerhalb der Bandbreite der Empfehlungen des Hauptverbandes zur Höhe des Kapitalisierungszinssatzes Restnutzungsdauer: 40 Jahre (siehe Pkt. 5) Vervielfältiger nach Ross-Brachmann: 18,23 $€ 12.420 \cdot 18,23 = € 226.417$		
Gebäudeertragswert	€	226.417
Zuzüglich Grundwert	€	Entfällt
Ertragswert (ohne Grundwert)	€	226.417
	ATS	3.115,566

Unter Punkt 10 wurde zum „Verkehrswert/Absetzung für Abnutzung“ Folgendes vorgebracht:

*„Der Verkehrswert wird im Sinn der §§ 3 Abs. 2 und 7 Abs. 2 LBG aus dem Sachwert und dem Ertragswert ermittelt und der Marktlage angepasst.*

*Eine Gewichtung nach dem Sachwert kann entfallen, da das Objekt mit den angesetzten Mietertrag (rechtlich möglich und marktwirtschaftlich erzielbar) einen Ertragskäufer anspricht. Der Verkehrswert entspricht dem Ertragswert. Gesondert sind dazu die Außenanlagen zu rechnen.*

9.	Ertragswert	€	226.417
----	-------------	---	---------

8.3	Außenanlagen	€	8.500
	Verkehrswert/Absetzung für Abnutzung	€	234.917
		S	3.232.528

*Dieser Wert entspricht nicht dem im Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) definierten „Verkehrswert“*

- Gutachten (vom 26. August 2002) betreffend Restnutzungsdauer H-Gasse 10, *„Auf Grund der Bebauungsbestimmungen (Plandok. 6195) ergibt sich, dass eine Erweiterung des Grundrisses sowie eine höhere Gebäudehöhe nicht möglich sind. Die Gebäudehöhe beträgt rd. 10 m und ist daher nur deswegen zulässig, weil es sich um einen Altbestand handelt. Da somit weder Fläche noch Kubatur erweitert werden können, muss mit den gegebenen Verhältnissen das Auslangen gefunden werden.*

*Aus den Grundrissplänen ergibt sich, dass im 1. OG zwei größtmäßig ausreichende Schlafzimmer zur Verfügung stehen, während die restlichen zu klein dimensioniert sind. Da jedoch für eine entsprechende Vermietungsnutzung mindestens vier vollwertige Schlafzimmer zur Verfügung stehen müssen, ist hiedurch auf längere Sicht gesehen mit einer eingeschränkten Vermietungsnutzung zu rechnen.*

*Nach der Einschätzung des endgefertigten Sachverständigen beträgt die Restnutzungsdauer zum Zeitpunkt der Befundaufnahme 28. Dezember 2001 rd. 30 Jahre.*

Mit der Zusammenfassung des Gutachtens hielt der Sachverständige fest: *„Die augenscheinlich qualitativ solide, offensichtlich auf den Regeln der Technik aufbauende Gebäudeerrichtung, gepaart mit der Umsetzung eines gelungenen architektonischen Konzepts, dies in Verbindung mit der Lage und daraus resultierend mit der Wohnqualität, die dieses Objekt zulässt und somit der möglichen erfolgreichen Anlagegutverwertung ergibt auf Basis der stattgefundenen eingehenden Prüfung, wie dies im vorliegenden Gutachten zum Ausdruck kommt, in der Beurteilung des endgefertigten Sachverständigen eine Nutzungsdauer von 100 Jahren, woraus sich eine aktuelle Restnutzungsdauer von rund 30 Jahren ergibt.*

*Die Restnutzungsdauer beträgt zum Zeitpunkt der Befundaufnahme 28. Dezember 2001 (100 Jahre minus 70 Jahre (Alter des Objekts bis zur Befundaufnahme)) rd. 30 Jahre .*

*Die Rückprojektion der Restnutzungsdauer auf Juni 1997 erfolgt zufolge des Bauzustandes und des Baualters des Objekts linear, weil es sich nur um einen vierjährigen Zeitraum handelt. Die Restnutzungsdauer beträgt zum Zeitpunkt des Bewertungsstichtages (Vermietung ab Juni 1997) für die Ermittlung des Verkehrswerts (100 Jahre minus 67 Jahre) rd. 33 Jahre. "*

- Gutachten (vom 30. November 2002) betreffend Verkehrswerts H-Gasse 10

Unter Punkt 5 wurde der Bau- und Erhaltungszustand des Objekts u. a. wie folgt beschrieben: *„Das Objekt besteht seit rd. 1930.. Der Bauzustand ist entsprechend der technischen Konstruktion und der Bestandsdauer in einem guten Zustand, der Erhaltungszustand in einem guten bis sehr guten Zustand. Anstehende Reparaturen sowie laufende Investitionen, diverse*

*Erneuerungen wurden lt. Information durch" den Bw. stets umgehend durchgeführt. Im Jahr 1983 erfolgten umfangreiche Erneuerungsarbeiten (Parkettböden, Wände, Decke, etc.). Im Jahr 1984 wurde das Schwimmbecken im Garten (8\*4m) hergestellt.*

*Das Objekt ist lt. Information durch" den Bw. „seit Juni 1997 wieder vermietet, macht einen guten bis sehr guten und sehr gepflegten Gesamteindruck.*

*Im Zuge der Befundaufnahme konnten durch bloßen Augenschein keine überfälligen Instandhaltungsarbeiten festgestellt werden, die die technisch-wirtschaftliche Wertminderung überschreiten."*

Unter Punkt 6. des Gutachtens wurden die Außenanlagen wie folgt beschrieben:

- *Einfriedung: Betonsockel rd. 30cm hoch, Metallfelder zwischen Betonsteinern*
- *Eingangstor aus Metall*
- *Traufenpflaster*
- *Einfahrtstore aus Metall, Garageneinfahrt befestigt*
- *Schwimmbecken im Garten 8\*4 m, mit Kunststoff-Folie ausgekleidet, Rundstiege aus Kunststoff*
- *Stützmauer jeweils zum nördlichen Anrainer (rd. 17m lang, 3m hoch) und zur Straßenfront V-Gasse (rd, 15m lang, Im 2m hoch)*
- *Gartengestaltung, diverse Büsche und Sträucher, Blumenbeete, sonst Wiese"*

Unter Punkt 8.3 des Gutachtens wurde als Zeit für die unter Punkt 6 angeführten Außenanlagen eine Pauschale mit € 54.500 angesetzt.

Unter Punkt 9 des Gutachtens wurde die Ertragswertermittlung in folgender Form dargestellt:

*„Auf dem Vermietungsmarkt wird für erstklassige Lagen derzeit beispielsweise von Botschaften und ausländischen Konzernen eine monatliche Miete von € 15/m<sup>2</sup> NFL exkl. BK, UST bezahlt. Dieser Wert ist für Wohnungen und Einfamilienhäuser gleich hoch, wodurch nachgewiesen ist, dass bei Vermietung der Wert des Grund und Bodens bzw. der Mietwert des Gartens für die Ertragswertermittlung zu vernachlässigen ist. Gleiches zeigt sich auch beim Vergleich der Mietpreise für Eigentumswohnungen und Einfamilienhäuser, denn auch hier wird im Immobilienpreisspiegel der Verkehrswert aus der Multiplikation der m<sup>2</sup>-NFL und dem m<sup>2</sup> -Preis errechnet, wobei in beiden Preisen der „Grundstücksanteil“ enthalten ist.*

*Bei dem Mietwohnobjekt in sehr guter Lage handelt es sich um ein gesamt vermietetes Gebäude/Ertragsobjekt mit einer WNFL/NFL von 307 m<sup>2</sup> (mit UG inkl. Whirlpool, Saunabereich, Garage, Terrasse und Dachterrassen (zu 35% angesetzt). Dachboden ausgebaut), Schwimmbecken im Garten (8\*4m)*

Mit der nachfolgenden Tabelle wird die Berechnung dargestellt:

*Laut. Aufstellung ist das Objekt zu 100 % vermietet; keine Leerstehungen, Ertrag aus reiner Wohnungsmiete erzielt (keine Geschäfts- oder Büroflächen)*

Mieteinnahmen mtl., exkl. BK, USt. € 3.270 (S 45.000) inkl. Nutzung des Gartens (€ 3.270 x 12 =)	€	39.240,-
abzügl. laufende Erhaltung (Gesamtansatz für Instandhaltung und Instandsetzung):		
0,5% von Neubauherstellungskosten netto ger. (-) 2. 352.- abzüglich Mietausfallwagnis: 2 % des Mietzinses von € 39.240 p.a. = ger. (-) 785.-		
Abzüglich	€	3.137
Jahresreinertrag ger.	€	36.103
Jahresreinertrag des Bauobjekts	€	36.103
	ATS	496.788

Von diesem Betrag wird die Miete für das Gartengrundstück herausgerechnet, um so den Anteil der Miete, die dem Gebäude zugeordnet wird, zu ermitteln.

Die Gartenfläche beträgt ger. 400m<sup>2</sup>, inkl. Schwimmbecken, inkl. Stützmauer (wurde aus ökonomischen Gründen jedoch nicht abgezogen). Die restliche Fläche von ger. 300 m<sup>2</sup> sind Vorgarten, bebaute Fläche, Seitenabstände, Garagenabfahrt und Restflächen, die als Gartenflächen entsprechend nicht nutzbar sind.

Als Miete für das Gartengrundstück wird vergleichsweise angesetzt: € 2,30/m<sup>2</sup> p.a.

Unter Berücksichtigung der Bestandzinse, die die Stadt Wien für die Vermietung unbebauter Grundstücksflächen verrechnet – sofern es sich nicht um Kleingartengründe handelt – gem. Beilage (Bestandsvertrag für den Standort A ZZZZ , A-Weg (EZ WWW, KG. A-Dorf) wurde dem SV vom Bw. übergeben) vom 29. November 1994 S 30/m<sup>2</sup> p.a. (€ 2,18/m<sup>2</sup> p.a.). Ergibt valorisiert für Juli 1997 ger. € 2,30/m<sup>2</sup> p.a. (ger. S 31,65/m<sup>2</sup> p.a.).

In Analogie zu dem zur Verfügung gestellten Mietvertrag wird vom Jahresmietertrag des Bauobjekts ein Betrag von: 400 m<sup>2</sup> \* € 2,30/m<sup>2</sup> p.a. = € 920 (S 12.659) als Mietanteil für die Gartenfläche ausgeschieden.

Jahresreinertrag	€	36.103
Abzügl. Mietertrag für das Gartengrundstück (-)	€	920
Jahresreinertrag des Bauobjekts abzügl. Gartenmiete ger.	€	35.183
	S	484.129

Da die Lage des Gebäudes in den kommenden Jahren immer gesuchter werden wird, zumal in der Regel bei Freiwerden einer Liegenschaft diese in gesuchten Gegenden möglichst optimal mit Wohnungen verbaut wird, ist mit großer Wahrscheinlichkeit neben der Wertsicherung auch mit einem allgemeinen Preisanstieg für Objekte wie das gegenständliche Objekt zu rechnen.

Wenn man von einer weiteren Vermietungsdauer von ger. 33 Jahren ausgeht, weil unterstellt wird, dass quasi eine unternehmerische Einheit zwischen Grundstück und Gebäude besteht, ist daher der oben angeführte Mietzinssbetrag grundsätzlich als Ausgangsbasis in Ansatz zu bringen.

Es muss bedacht werden, dass in einem Zeitraum von ger. 33 Jahren die Wertsicherungsklausel von Mietverträgen eine Rolle spielen wird, das heißt, dass für die

*Ertragswertermittlung im Wege der Schätzung ein ger. 35%-iger Zuschlag zum angesetzten Mietzins vorzunehmen ist, wobei nachstehende Überlegungen zusätzlich anzustellen sind:*

*Seit der neuerlichen Vermietung des Objekts (im Juli 1997) ist der Mietzins lt. Information durch Dr. H. von € 3.270 (S 45.000) auf € 3.634,64 (S 50.000) ab Juli 2001 gestiegen, das heißt innerhalb eines Zeitraums von rd. 5 Jahren hat sich eine Erhöhung um rund 11 % ergeben.*

*Für die verbleibende Restnutzungsdauer von rd. 33 Jahren ist daher zum Mietzins ein Zuschlag von 35 % durchaus angemessen:*

*Daher ist für den restlichen Zeitraum bis rd. 2030 (aufgrund der „Technischen Lebensdauer“ des Gebäudes) im Wege der Schätzung ein um 35% erhöhter Wert als nachhaltig erzielbarer Mietzinsertrag in Ansatz zu bringen. Der angeführte Zuschlag trägt einerseits dem Vorsichtsprinzip Rechnung (Leerstellungen etc.) und berücksichtigt jedoch auch die branchentypischen Chancen eines Vermieters durch Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel eine entsprechende Ertragssteigerung erzielen zu können.*

*Somit ergibt sich nachfolgende Berechnung:*

<i>Jahresreinertrag des Bauobjektes</i>	<i>€ 35.183</i>	<i>€</i>	
<i>+ 35% Zuschlag für Wertsicherung</i>	<i>€ 12.314</i>		
<i>Jährlicher nachhaltiger Nettoertrag</i>	<i>€ 47.497</i>	<i>€</i>	<i>47.497</i>
		<i>ÖS</i>	<i>653.573</i>
<i>kapitalisiert mit 4,5% Zinsfuß (entspricht der Marktlage für derartige Objekte) Der Zinssatz liegt innerhalb der Bandbreite der Empfehlungen des Hauptverbandes zur Höhe des Kapitalisierungszinssatzes Restnutzungsdauer: rd. 33 Jahre (siehe Pkt.5)</i>			
<i>Vervielfältiger nach Ross-Brachmann: 17,02 € 47.497*17,02= € 808.399,-</i>			
<i>Gebäudeertragswert</i>		<i>€</i>	<i>808.399</i>
<i>Zuzüglich Bodenwert</i>		<i>€</i>	<i>435.321</i>
<i>Ertragswert</i>		<i>€</i>	<i>1.243.720</i>
		<i>ÖS</i>	<i>17.113.960</i>

*Vergleichsweise ist zu überlegen, dass es sich beim gegenständlichen Objekt um einen Bau aus rd. 1930 handelt, welcher neben dem Vorteil einer Einfamilienvilla auch den Vorzug von Ziegelbauweise und höheren Wohnräumen bieten kann.*

*Als Gegenprobe kann der Verkaufspreis von Eigentumswohnungen in dieser Lage herangezogen werden. Für Wohnungen in einem vergleichbaren Zustand in dieser Region ist gemäß Markterfahrung des SV sowie dem Immobilienpreisspiegel 2002 in sehr guter Lage bzw. sehr guter Wohnwert ein m<sup>2</sup> Preis von iM. € 4.350/m<sup>2</sup> NFL (S 59.857/m<sup>2</sup>) im Eigentum angemessen – ohne Mitberücksichtigung eines Zuschlages für die vorhandene exklusive Ausstattung, sowie mit einem Garagenplatz (mit einem Marktwert in dieser Region von ger. € 18.170 (ger. S 250.000)).*

*Legt man zum Vergleich die Gesamtfläche des Hauses auf den Gesamtwert/Ertragswert (inkl. anteilig anzusetzendem Grundwert = Grundwert\*0,35, anteilig zufolge mehreren Wohneinheiten) um, so ergibt sich die nachstehende Rechnung:*

$$€ 960.760 / : 255 \text{ m}^2 = \text{ger. } € 3.768/\text{m}^2$$

$$(\text{ÖS } 13.220.346 / 255 \text{ m}^2 = \text{ger. } S 51.844/\text{m}^2)$$

*Das ergibt den Rechenwert von ger. € 3.770/m<sup>2</sup> (ger. S 51.875/m<sup>2</sup>) WNFL/NFL (inkl.*

*Zuschlag für die exklusive Ausstattung, inklusive Garagenplatz, inklusive anteilig angesetztem Grundstücksanteil),*

*Dieser Wert entspricht den Marktverhältnissen entsprechend der Objektart mit der vorhandenen exklusiven Ausstattung und der Lage des Objekts gem. Markterfahrung des SV sowie auch den Preiserhebungen gem. Immobilienpreisspiegel.*

*Vergleichsweise wurden im Jahr 1996/97 Eigentumswohnungen im gegenüberliegenden, neu errichteten Objekt H-Gasse 11 um € 3.635/m<sup>2</sup> netto (S 50.000/m<sup>2</sup>) WNFL/NFL verkauft - es wurden alle Eigentumswohnungen verkauft.*

Unter Punkt 10 des Gutachtens wurde der Verkehrswert zum Bewertungsstichtag Juli 1997/ Absetzung für Abnutzung in folgender Form beschrieben:

*Eine Gewichtung nach dem Sachwert kann entfallen, da das Objekt mit den angesetzten Mietertrag (rechtlich möglich und marktwirtschaftlich erzielbar) einen Ertragskäufer anspricht. Der Verkehrswert entspricht dem Ertragswert. Gesondert sind dazu die Außenanlagen zu rechnen.*

		<i>Euro</i>
9.	<i>Ertragswert</i>	<i>1.243.720</i>
8.3	<i>Außenanlagen</i>	<i>54.500</i>
		<i>1.298.220</i>
	<i>Verkehrswert zum Bewertungsstichtag Juli 1997/ Afa (inkl. Grundwert) ger.</i>	<i>1.298.220</i>
	<i>Ger. S</i>	<i>17.863.897</i>

*Dieser Wert entspricht der Lage auf dem Realitätenmarkt und wird ohne Anpassung gerundet als Verkehrswert ausgewiesen."*

Diese vom Bw. nachgereichten Gutachten waren als Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer als 67 Jahre (entspricht 1,5 % AfA) insoweit nicht geeignet, als der Sachverständige die Nutzungsdauer der Gebäude aus dem Alter der jeweiligen Gebäude ableitet.

	B-Gasse 22	H-Gasse 10
Baujahr	Baubewilligung vom 4. Juni 1958 Datum des 1. Mietvertrags: 25. November 1958	Baubewilligung vom 12. Oktober 1930 Errichtungsjahr rd. 1930/1931
Baualter	Im März 2002: 43 Jahre	im Dezember 2001: 70 Jahre
Wirtschaftliche Gesamtlebensdauer	80 Jahre	100 Jahre



Restnutzungsdauer	37 Jahre	30 Jahre
-------------------	----------	----------

Die Nutzungsdauer kann aber nicht aus der Sicht des jeweiligen Baujahres des Gebäudes, sondern muss aus der derzeitigen Sicht beurteilt werden. Wurde ein Gebäude solide, offensichtlich im Errichtungsjahr dem Stand der Technik entsprechend errichtet, so kommt seinem Alter nur untergeordnete Bedeutung zu.

Dem Gutachten zum Haus 18., H-Gasse 10, zufolge ist dieses Haus einige Jahrzehnte nach seiner Errichtung noch immer augenscheinlich qualitativ solide, offensichtlich auf den Regeln der Technik aufbauend errichtet worden. Daher war, sofern nicht besondere anderweitige Umstände gegeben sind, die die Nutzungsdauer verkürzen könnten, die Wahrscheinlichkeit, dass die ursprünglich konzipierte Gesamtlebensdauer überschritten werden wird, sehr groß. Als Folge dieses Umstands kam dem Gutachten, das die Restnutzungsdauer aus der ursprünglich konzipierten Gesamtnutzungsdauer ableitet, keine Beweiskraft mehr zu. Auf das (abweisende) Erkenntnis vom 27. Jänner 1994, Zl. 92/15/0127, demzufolge für die Schätzung der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer Erfahrungswerte herangezogen werden können, wobei sich auch eine 100 jährige Gesamtnutzungsdauer im Rahmen dieser Erfahrungswerte halten könne, sei verwiesen. Hat das Haus H-Gasse 10 trotz eines Alters von 70 Jahren eine Qualität, die sich der über dem üblichen Standard liegenden Ausführungen ergibt, so war die vom Sachverständigen geschätzte Restnutzungsdauer von 30 Jahren ab 2001 unschlüssig.

Für die Vergleichbarkeit der in Rede stehenden Objekte in qualitativer Hinsicht sprachen die diesbezüglichen Gutachten, weil jenem Sachverständigengutachten zum Haus H-Gasse 10 zufolge bei diesem Objekt, soweit augenscheinlich erkennbar, **„eine solide, ordnungsgemäße, den bei der Errichtung derartiger Objekte in mittlerer Wohnqualität zugrunde liegende Ausführungsstandards bezüglich Materialauswahl, Materialverarbeitung, dies auch in Richtung Haustechnik, der Grundrisszuschnitte in den einzelnen Geschossen und der damit dieserart den Gebäuden (in derartigen Lage) inne habenden Großzügigkeit bei der Gesamtgestaltung stattgefunden hat...**“ Die Beurteilung des Bauzustands im Gutachten betreffend das Objekt B-Gasse 22 ist im Vergleich zu jener der H-Gasse 10 nahezu ident im Wortlaut: **„Soweit dies augenscheinlich erkennbar, hat bei dem gegenständlichen Objekt eine solide, ordnungsgemäße, den bei der Errichtung derartiger Objekte in mittlerer Wohnqualität zugrunde liegende Ausführungsstandards bezüglich Materialauswahl, Materialverarbeitung, dies auch in Richtung Haustechnik, der Grundrisszuschnitte in den einzelnen Geschossen ... stattgefunden.“**

Eine weitere Übereinstimmung von Satzteilen in jedem einzelnen der beiden Gutachten betr. H-Gasse 10 und B-Gasse 22 vermochte die Textanalyse des Punkts „Zusammenfassung“ offen zu legen, wenn es in den Gutachten heißt: **„Die augenscheinlich solide, offensichtlich ....**

***auf den Regeln der Technik aufbauende Gebäudeerrichtung, gepaart mit der Umsetzung des .... architektonischen Konzepts ...., dies in Verbindung mit der Lage und daraus resultierend mit der Wohnqualität, die dieses Objekt zulässt und somit der ... Anlagegutverwertung ergibt auf Basis der eingehenden Prüfung, wie dies im vorliegenden Gutachten zum Ausdruck kommt, in der Beurteilung des endgefertigten Sachverständigen eine Nutzungsdauer von....Jahren."***

Auch die Beschreibung der Bausubstanz in jedem einzelnen der beiden Gutachten wies folgende Textidentität aus: ***„Das Objekt hat seit seiner Errichtung eine unveränderte Bausubstanz – aus den Einreichplänen erkennbar. Unter Bausubstanz sind die Fundierung, das tragende Mauerwerk, die Decken und die Dachstuhlkonstruktion zu verstehen. Es erfolgten zwischenzeitlich auch keine Baumaßnahmen, Sanierungen bzw. Erneuerungen, die geeignet sind, die wirtschaftliche Restnutzungsdauer zu verlängern".***

Da die alte Bausubstanz dem Gutachten betreffend B-Gasse 22 zufolge größtmäßig unverändert ist, während das Gutachten betreffend H-Gasse 10 die Beschreibung *„Das größtmäßige Ausmaß dieser alten Bausubstanz ist zum Bewertungsstichtag unverändert“*, beinhaltet, war von den Gutachten auf den Bestand zweier Objekte ohne gravierend unterschiedlicher Qualität zu schließen.

All die vorzitierten Fragmente ließen den Schluss auf die Vorlage einer Textschablone zu, in die einige, in jedem der beiden Gutachten verschiedene Worte eingefügt worden waren, ohne dass dem Unabhängigen Finanzsenat mit diesen Worten ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Qualitätsunterschiede der Bewertungsobjekte verschafft worden wäre, geschweige denn das Vorliegen der Voraussetzung für die Festsetzung eines AfA-Prozentsatzes im Sinn des Berufungsbegehrens dargelegt worden wäre. Damit waren die vom Senatsvorsitzenden in der ersten der beiden Berufungsverhandlungen thematisierten Ungereimtheiten in den Gutachten nachvollziehbar und der Inhalt des als Beweismittel vorgelegten Auskunftsschreibens des Sachverständigen gerade noch glaubhaft.

Weder das Haus B-Gasse 22, noch das Objekt H-Gasse 10 ist ein denkmalgeschütztes Objekt ohne heute übliche Sanitäreinrichtungen. Insofern sprach das Ergebnis der Textanalyse wider die Beeinträchtigung der Nutzungsdauer jedes einzelnen der beiden letztgenannten Objekte im Sinn des Berufungsbegehrens und daher wider die Beweiskraft der Gutachten im gegenständlichen strittigen Berufungspunkt.

In analoger Anwendung des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. Dezember 2006, 2002/13/0112, demzufolge im Einzelfall unter Auseinandersetzung mit den im Gutachten getroffenen Feststellungen und Schlussfolgerungen zu beurteilen ist, ob der Nachweis als erbracht zu beweiswürdigen ist, waren für den UFS die Ausführungen des Bw.

wider die Anwendung des Afa - Prozentsatzes gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 für alle der in Rede stehenden Objekte - mit Ausnahme des errichteten Dachbodenausbaus in dem im neunzehnten Jahrhundert errichteten Haus in der W-Gasse - mangels entsprechender inhaltlicher Substanz und Plausibilität des Inhalts - ungeeignet, die Anwendung eines höheren Prozentsatzes bei der Ermittlung der Afa von den Anschaffungskosten zu begründen.

Der besseren Verständlichkeit halber sei schon in diesem Zusammenhang auf „Punkt E) sonstige Wirtschaftsgüter (Außenanlagen)“ der Begründung dieses Bescheides mit Ausführungen betreffend der Nutzungsdauer der Außenanlagen auf den Liegenschaften B-Gasse 22 und H-Gasse 10 verwiesen.

#### e) W-Gasse 8

Zunächst sei festgehalten, dass der Sachverständige durch das Schreiben vom 23. November 2007 sein Gutachten ergänzt hatte. Insofern waren keine konkreten Umstände zu ersehen, zu denen der Sachverständige noch hätte vernommen werden sollen. Daher war der in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 11. Oktober 2007 gestellte Beweisantrag auf Zeugeneinvernahme von Dipl. Ing. HG wegen Unerheblichkeit abzuweisen.

Aus dem zwischen dem Bw. als Bestandnehmer und B. H. als Bestandgeber abgeschlossenen Mietvertrag war zu ersehen, dass das Mietverhältnis am 1. Juli 1997 beginnt und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden ist. Mit dem an den Bw. als Bauwerber ergangenen Bescheid der MA 37 vom 19. Oktober 1998 wurde die Bewilligung gem. § 128 BO erteilt, die zufolge der Baubewilligung vom 3. Dezember 1992 im betreff genannten Gebäude abgeänderten Räume der Bestandseinheit top Nr. 10 und die neu geschaffene Wohnung top Nr. 11 im Dachgeschoß in allen Räumen benützen zu lassen.

- Gutachten (vom 29. Dezember 2001) betreffend Restnutzungsdauer des Dachausbaus im Jahr 1997 in dem ca. im Jahr 1850 errichteten Wohnhaus

„1.	<i>Allgemeines</i> ...
2.	<i>Sachverhalt</i> <i>Im Zuge der am <del>17. Juni 2002</del> (handschriftliches Datum 27. 2. 2007) durchgeführten Befundaufnahme wurde eine Begehung durchgeführt....</i> <i>Die ... Beurteilung</i> <b><i>Soweit dies augenscheinlich erkennbar hat bei dem gegenständlichen Objekt</i></b> <b><i>x) eine solide, ordnungsgemäße,</i></b> <b><i>x) den bei der Errichtung derartiger Objekte</i></b> <b><i>x) in mittlerer Wohnqualität</i></b> <b><i>x) zugrunde liegende Ausführungsstandards</i></b> <b><i>x) bezüglich Materialauswahl,</i></b> <b><i>x) Materialverarbeitung</i></b> <b><i>x) dies auch in Richtung der Haustechnik</i></b> <i>x) der Grundrisszuschnitte des Dachausbaus im Jahr 1997 <b>stattgefunden.</b></i> <i>Das Objekt kennzeichnet sich durch massives, tragendes äußeres Mauerwerk</i> <i>- im KG 95 cm, 55 cm,</i> <i>- im EG 76 cm, 47 cm,</i>

	<p>- im 1. Stock 63 cm, 47 cm, - im 2. Stock 47 cm sonst und durch seinen Stil aus der Biedermeierzeit aus. Das vorhandene Dachgeschoß wurde 1997 ausgebaut und besteht aus Wohneinheiten mit straßenseitigen Dachflächenfenster und hofseitigen Gaupen sowie Dachflächenfenster. Baubewilligung MA 37/5 – W-Gasse 8/1299/92 vom 3. Dezember 1992 Benützungsbewilligung MA 37/5 – Wehrgasse 8/1957/98 vom 19. Oktober 1998 Aus den aufliegenden Planunterlagen lässt sich die Errichtung des bestehenden Mietwohnobjektes rd. 1850 ableiten. Das Objekt hat seit seiner Errichtung bis auf den Dachgeschoßausbau in den Jahren 1997/98 eine unveränderte Bausubstanz – aus den Einreichplänen erkennbar. Unter Bausubstanz sind die Fundierung, das tragende Mauerwerk und die Decken und die Dachstuhlkonstruktion zu verstehen. Diese alte Bausubstanz ist größtmäßig unverändert. Das Objekt wurde im letzten Jahrzehnt teilweise saniert bzw. erneuert (Fassade instandgesetzt, neuer Anstrich, neue Verblechung, Fenster und Türen schrittweise verbessert). Der Dachgeschoßausbau in den Jahren 1997/98 erfolgte nur innerhalb der Dachkonstruktion. Im Zug des Dachgeschoßausbaus erfolgte eine neue Dacheindeckung mit neuer Verblechung, neue Steigleitungen ins Dachgeschoß, straßenseitigen Dachflächenfenster und hofseitigen Gaupen sowie Dachflächenfenster und neue E-Heizung im Dachgeschoß. Diese Baumaßnahmen, Sanierungen bzw. Erneuerungen sind geeignet, die wirtschaftliche Restnutzungsdauer zu verlängern.....</p>
3. 3.1.	<p>Vorüberlegungen des Sachverständigen Vorüberlegungen zur Gebäudelebensdauer/Nutzungsdauer Die technische Lebensdauer/Restnutzungsdauer und in weiterer Folge die wirtschaftliche Lebensdauer ist von einer Anzahl von Faktoren abhängig, .... Bei vermieteten Wohnobjekten ist stets der Aspekt der Ertragsfähigkeit im Vordergrund. Vergleichsweise sind auch bei einem Hotel trotz gutem, nicht schadhaftem Ausstattungszustand laufend Investitionen erforderlich, die aus Gründen der Funktion und des Zeittrends durchgeführt werden müssen, um so die zeitgemäße Nutzungsgewohnheiten zu ermöglichen. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer wird immer wichtiger, besonders bei vermieteten Objekten. Mit den Jahren sind oftmals bei einem Wohnobjekt die erforderlichen zeitgemäßen Nutzungsgewohnheiten nicht mehr zu realisieren, sodass ein Abbruch wirtschaftlicher ist. Die veränderten Nutzungsgewohnheiten bringen Anforderungen an die Wohnobjekte, die nicht gelöst werden können. Die laufende Wartung eines Objekts ist nicht ausreichend. Ausnahmen davon sind historische Gebäude, bei denen andere Überlegungen zugrunde liegen.</p>
4.	<p>Feststellungen des Sachverständigen 4.1 Festst. zur Gebäudelebensdauer/Nutzungsdauer .... Tragende Bauteile, die Konstruktion, überwiegend Rohbauteile, haben im allgemeinen eine technische Lebensdauer von mehr als 200 Jahren. Die Gewichtung der Lebensdauer der kurzlebigen Bauteile mit der Lebensdauer der tragenden Konstruktion ergibt im Ergebnis jene technische Lebensdauer, die auch Gleichzeitig die wirtschaftliche Lebensdauer eines Gebäudes darstellt. Hier abschließend ... kommt der ... SV zu der Beurteilung, dass die solcherart (vorstehend) ermittelte technische Lebensdauer für Gebäude unter anderem mit derart massiven Mauerwerk in allen Geschossen, wie in diesem Gutachten gegenständlich, im</p>

	<p><i>Mittel rund 150 Jahre beträgt. Das Objekt wurde 1850 errichtet und ist zum Zeitpunkt der Befundaufnahme rd. 152 (handschriftliche Berichtigung: 157) Jahre alt.</i></p>
	<p><i>4.2. .... 4.3. Festst. zur Bauweise, der Baukonstruktion und damit zum Bauzustand des gegenständlichen Objekts Die Feststellungen anlässlich der Befundaufnahme ergeben, dass die Baukonstruktion, oder Teile davon, Baustoffe, Ausstattungen etc. all dies in Verbindung mit der Lebensdauer, keinen Anlass zu einer einschränkenden Beurteilung der technischen Lebensdauer und damit der Nutzungsdauer gibt. Dies ergibt für den endgefertigten Sachverständigen, im Rahmen einer zusammenfassenden Beurteilung, die Feststellung, dass beim gegenständlichen Bauwerk eine durchaus solide, technisch einwandfreie Ausführung bzw. durchschnittliche Ausstattung gegeben ist.</i></p>
	<p><i>5. Gutachten Zusammenfassung ad Gebäudelebensdauer/Nutzungsdauer .... Im Fall der Sachwertermittlung drängt sich die technische Lebensdauer auf, im Fall der Ertragswertermittlung, die wirtschaftliche Lebensdauer. In beiden Fällen kommt es allerdings darauf an und dies ausschließlich, wie lange die bauliche Anlage, somit das Anlagegut, wirtschaftlich verwendungsfähig bzw. nutzbar ist. Ordnungsgemäße Instandhaltung vorausgesetzt, reicht die technische Lebensdauer eines Gebäudes insbesondere wenn es sich um einen in Massivbau errichteten Bautyp handelt, wie hier gegenständlich, erheblich weiter als eine Nutzung bei vernünftiger wirtschaftlicher Betrachtungsweise noch möglich ist. Es hat allerdings hier der Umkehrschluss zu greifen, dass eine wirtschaftliche Nutzung nur so lange möglich ist, wie es die technisch bedingte Lebensdauer des Bauwerks zulässt. Selbstverständlich gilt es hier zu differenzieren und zeigt sich in der Praxis der Unterschied dermaßen, dass bei gewerblichen Anlagegütern und somit bei Objekten die vorstehend ausgeführte Betrachtungsweise in der Regel fast immer zutreffend ist, hingegen sich bei Wohnbauten ein anderes Bild zeigt. Wie bei allen Wirtschaftsgütern so auch hier im Bereich der Immobilien kommen vom Markt her gewisse Vorgaben. Hier zeigt sich, dass die Nachfrage und damit die Verwertbarkeit von Immobilien mit sogenannter alter Bausubstanz, mit einer scheinbar nach oben offenen und unbegrenzten technischen Lebensdauer ebenso besteht, wie dies bei Bauwerken der Fall ist, deren technische Lebensdauer noch unter den üblichen Vorgaben liegen. Nebst der technischen Lebensdauer, die ihre maßgebende Grundlage in der tragenden Konstruktion hat, wird die wirtschaftliche Lebensdauer des Anlagegutes ... auch dadurch berührt, ob auch die allgemeinen Anforderungen eines zeitgemäßen, modernen Wohnkomfort erfüllt werden. Unter diesen allgemeinen Anforderungen sind einerseits die gesetzlichen Bestimmungen und die gewöhnlichen Verhältnisse auf dem Liegenschaftsmarkt anzuführen, allerdings auch sehr entscheidend die Konzeption des Gebäudes, z.B. Grundrisszuschnitte, zB. lässt das Gebäude Flexibilität bei der Nutzung zu, lässt die Planung des Architekten zu, dass die Lebensgewohnheiten sich ändern können, ohne dass das Haus in seinem Zuschnitt, seiner Raumkonzeption zu einem Korsett wird, etc. Bei allen diesen Überlegungen ist auch noch die Lage des Objekts/Anlagegutes mit sehr hoher Priorität auszustatten. All diese Vielzahl von Aspekten lassen sich resultierend aus der dualen Abhängigkeit der Lebensdauer mit der Forderung einer wirtschaftlichen Nutzung auf die maßgebende Lebenszeit des betreffenden Anlageguts zusammenführen, womit man wieder bei der Nutzungsdauer steht..... ....</i></p>

<p><i>Anmerkungen zum gegenständlichen Objekt Dachgeschoßausbau ...</i>  <i>Wie aus dem Befund ersichtlich hat das Gebäude, in welchem der gutachtensgegenständliche Dachausbau durchgeführt wurde, zum Zeitpunkt der Befundaufnahme ein Baualter von rd. 150 Jahren erreicht.</i>  <i>Das Objekt kennzeichnet sich durch massives, tragendes äußeres Mauerwerk ... aus.</i>  <i>Nach den herkömmlichen Beurteilungskriterien wäre man daher nahezu am Ende der „Technischen Lebensdauer“ angelangt. In den Jahren 1997/1998 erfolgten seitens der Eigentümerin des Hauses folgende Reparaturarbeiten:</i>  <i>x) Fassade instandgesetzt, mit neuem Anstrich</i>  <i>x) neue Verblechung</i>  <i>x) Fenster und Türen schrittweise verbessert</i>  <i>x) Im Zug des Dachgeschossausbaus erfolgte eine neue Dacheindeckung mit neuer Verblechung, neue Steigleitungen ins Dachgeschoß, straßenseitigen Dachflächenfenster und hofseitigen Gaupen sowie Dachflächenfenster und neue E-Heizung im DG mit einem Gesamtaufwand von rd. S 1,3 Mio, exkl. USt.</i>  <i>Es erschien demnach eine Restnutzungsdauer von ger. 10 Jahren ab Beendigung der Reparaturarbeiten (1998) angemessen. Dieselbe Restnutzungsdauer ist für den Dachausbau anzusetzen, weil dieser im Gesamtgebäude integriert ist und beide eine gemeinsame Baueinheit bilden.</i></p>	<p><i>Zusammenfassung:</i>  <i>Die mit einem in den Jahren 1997/1998 <b>augenscheinlich qualitativ solide, offensichtlich auf den Regeln der Technik aufbauende Gebäudeerrichtung</b> durchgeführten Dachgeschoßausbau in einem Objekt mit massiven, tragenden äußeren Mauerwerk und somit der möglichen erfolgreichen Anlagegutverwertung ergibt auf Basis der stattgefundenen eingehenden Prüfung, wie dies im vorliegenden Gutachten zum Ausdruck kommt, in der Beurteilung des endgefertigten Sachverständigen eine Nutzungsdauer im Mittel von gesamt 150 Jahren.</i>  <i>Die durchgeführten Baumaßnahmen, Sanierungen bzw. Erneuerungen sind geeignet, die aktuelle Restnutzungsdauer ab Beendigung der Reparaturarbeiten (1998) mit 10 Jahren anzusetzen.</i>  <i>Dieselbe aktuelle Restnutzungsdauer wird auch für den Dachausbau angesetzt, weil dieser im Gesamtgebäude integriert ist und beide eine gemeinsame Baueinheit bilden.</i></p>
---	---

Auch von diesem Gutachten war auf das Interesse des Bw. an der Erzielung von Einkünften aus der Inbestandgabe eines bestimmten Typs von Wohnung, was die Qualität anbelangt, rückzuschließen, weil bei dem Objekt W-Gasse 8, „soweit augenscheinlich erkennbar, **eine solide, ordnungsgemäße, den bei der Errichtung derartiger Objekte in mittlerer Wohnqualität zugrunde liegende Ausführungsstandards bezüglich Materialauswahl, Materialverarbeitung, dies auch in Richtung Haustechnik, stattgefunden hat**“.

Das ca. im Jahr 1850 erbaute Wohnhaus im Biedermeierstil ist gekennzeichnet durch ein massives, tragendes äußeres Mauerwerk. Dem Gutachten auf Seite 9 zufolge „haben tragende Bauteile, die Konstruktion, überwiegend Rohbauteile, im allgemeinen eine technische Lebensdauer von mehr als 200 Jahren“. Die mit 3. Dezember 1997 datierte Baubewilligung und die am 19. Oktober 1998 erteilte Benützungsbewilligung jeweils der MA 37 sprach für die Rechtmäßigkeit des baupolizeilichen Verfahrens nach der Wiener Bauordnung, was eine Nutzung der auf dem Dachboden geschaffenen Wohnungen für die Dauer von 67 Jahren erwarten lässt.

Alle Räume im Erdgeschoß wurden von einem Gastronomiebetrieb, also für gewerbliche Zwecke genutzt; von den zehn Wohnungen waren sechs Wohnungen (zwei Wohnungen im ersten Stock, vier Wohnungen im Dachgeschoß) jeweils mit Bad und WC, vier Wohneinheiten (eine Wohnung im ersten Stock, alle drei Wohnungen im zweiten Stock) jeweils mit Gang-WC ausgestattet. Insofern ließ der Bestimmungszweck der Raumangebote im Erdgeschoss, Dachgeschoß und in den zwei Stöcken des Hauses in Verbindung mit der Denkbarkeit dessen, dass das nicht denkmalgeschützte Gebäude in A 5., W-Gasse Nr. 8, ca. bereits im Jahr 1830 errichtet worden sein hätte können, die Annahme einer Restnutzungsdauer der Wohnungen auf dem Dachboden von zumindest 50 Jahren zu. Es war daher die AfA in Höhe von (nicht mehr als) 2 % der erklärten Herstellungskosten als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen.

Aufgrund der Annahme, dass auch diesem Gutachten eine Textschablone zugrunde gelegen war, wäre die Textschablone eine mögliche Begründung dafür, dass der Bw. den Grund dafür, warum der Bewertungsstichtag beim Gutachten betreffend Ermittlung der Restnutzungsdauer des Dachbodenausbaus W-Gasse 8 zunächst der 17. Juni 2002 gewesen sei, jedoch dieser Tag danach händisch auf den 27. Juni 2007 ausgebessert worden sei, nicht sagen könne. Von der inneren Unschlüssigkeit des vom Bw. in Auftrag gegebenen Gutachtens war auf das Vorliegen eines Beweismittels, welches nur im eingeschränkten Umfang aussagekräftig war, zu schließen.

Abgesehen von den anlässlich der Berufungsverhandlung vom 11. Oktober 2007 protokollierten Angaben des Bw. zum Zeitpunkt der Vorlage der Gutachten, demzufolge der Bw. nicht daran gedacht habe, die aus dem Jahr 2002 stammenden und in weiterer Folge nachgereichten Gutachten zu einem früheren Zeitpunkt vorzulegen, war für den Bw. aus dessen Einwendungen zum gegenständlichen strittigen Berufungspunkt nichts zu gewinnen, wenn dem Gutachten zufolge *„die durchgeführten Baumaßnahmen, Sanierungen bzw. Erneuerungen geeignet sind, die aktuelle Restnutzungsdauer ab Beendigung der Reparaturarbeiten (1998) mit 10 Jahren anzusetzen.“*

Mit der Vorschrift des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG stellt das Gesetz die Vermutung iSd § 167 Abs. 1 BAO auf, dass die Nutzungsdauer eines Gebäudes, das der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, 66 2/3 Jahre und nicht weniger beträgt; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren (Rest-)Nutzungsdauer trifft den Steuerpflichtige, wobei ein solcher Beweis nach ständiger Rechtsprechung des VwGH im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigengutachtens zu erbringen ist (sh. zB VwGH 29. März 2007, 2004/15/0006). Diese gesetzlich unterstellte Nutzungsdauer gilt sowohl bei neu erbauten als auch bei erworbenen Gebäuden, wobei in letzterem Fall die Restnutzungsdauer vom Bauzustand im

Zeitpunkt des Erwerbs abhängt (sh. zB VwGH 20. Dezember 2006, 2002/13/0112). Die Verwaltungspraxis akzeptiert allerdings bei vor 1915 erbauten Gebäuden einen AfA-Satz von 2 % (Rz 6444 EStR). Ein zur Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer erstelltes Gutachten muss jedenfalls auf den konkreten Bauzustand eingehen und einen nachvollziehbaren Bezug zwischen dem Befund und der vom Gutachter angesetzten Restnutzungsdauer herstellen (sh. VwGH 11. Mai 2005, 2001/13/0162).

Eine solche Entkräftung der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer ist dem Gutachter auch bei obiger Liegenschaft in keiner Weise gelungen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH können bei alten Gebäuden, die in Massivbauweise errichtet sind, auch Nutzungszeiten von (insgesamt) 200 und mehr Jahren gerechtfertigt sein, da (eben) nicht das Alter, sondern der Bauzustand des Gebäudes entscheidet (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Juni 1971, 918/69, VwSlg 4249 F/1971, 8. November 1972, 2364/71, sowie vom 27. Juni 1978, 2116/77).

Auch der Gutachter selbst konzidiert – wie oben ausgeführt – auf S. 9 seines Gutachtens, dass tragende Bauteile, die Konstruktion, überwiegend Rohbauteile, im Allgemeinen eine technische Lebensdauer von mehr als 200 Jahren haben. Gerade diese Teile sind aber für die Restnutzungsdauer entscheidend. Es ist schlichtweg nicht nachvollziehbar, auf welche Umstände der Gutachter die Ermittlung einer bloß 10-jährigen Restnutzungsdauer stützt; hinzuzufügen ist, dass das Objekt im Widerspruch zum Gutachten zum Zeitpunkt der Berufungsverhandlung, also neun Jahre nach Beendigung der Arbeiten zum Gebrauch für Bestandzwecke tauglich war und Indizien für ein absehbares Ende der Bewohnbarkeit des neu geschaffenen Wohnraumanbots fehlten.

Für die Heranziehung der gesetzlichen Nutzungsdauer spricht auch der Umstand, dass das Miethaus „im letzten Jahrzehnt“, also offensichtlich in den 90er-Jahren des vorigen Jahrhunderts, teilweise saniert und erneuert wurde, und insbesondere auch, dass der Bw., dessen Ertragstreben stets eindeutig zu Tage getreten ist, wohl kaum bereit gewesen wäre, eine hohe Investition zu tätigen, die nach nur zehn Jahren verloren geht.

Somit war grundsätzlich ein AfA-Satz von 1,5% anzusetzen; wenn das Finanzamt – der Verwaltungspraxis folgend – 2% berücksichtigt hat, so kann der Bw. dadurch nicht beschwert sein.

Es waren daher nur die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 im gegenständlichen Streitpunkt insoweit, als er das Gebäude 5., W-Gasse 8 betrifft, abzuändern.

#### **D) Instandhaltungskosten M-Gasse 11**

Gem. § 28 Abs. 2 EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine



Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Aus dem Text des zuvor zitierten Absatzes war zu folgern: Instandhaltungsaufwand liegt vor, wenn lediglich unwesentliche Gebäudeteile ausgetauscht werden oder wenn es zu keiner wesentlichen Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer kommt.

- Rechnung der Fa. F. vom 16. Dezember 1999

Gemäß § 64 Abs. 1 lit. b der Bauordnung für Wien haben Baupläne die Grundrisse sämtlicher Geschosse mit der Angabe der Raumwidmungen im Sinne dieses Gesetzes ohne Verwendung nicht allgemein gebräuchlicher Abkürzungen, die Schnitte und Ansichten, die zur Beurteilung der baulichen Anlage erforderlich sind, insbesondere die Darstellung der Rauch- und Abgasfänge, Abluftfänge, Zuluftschläuche und Luftleitungen mit allen Ziehungen, Anschlussstellen und Reinigungsöffnungen zu enthalten; gegebenenfalls sind die Anschlüsse an Nachbargebäude darzustellen; wenn dies zur Beurteilung erforderlich ist, sind auch die Rauchfanganlagen der angrenzenden Teile benachbarter Baulichkeiten in Bezug auf Höhe und Lage zum Bauvorhaben darzustellen.

Gemäß § 15 Abs. 1 der Verordnung der Wiener Landesregierung über die Reinigung und Überprüfung von Feuerungsanlagen (Wiener Kehrverordnung 1985) hat bei Vorliegen einer unmittelbaren Gefahr der Fachkundige - Rauchfangkehrer - den Benützer der Feuerungsanlage vom gesetzlichen Verbot der Benützung der Feuerungsanlage (§ 15 e des Wiener Feuerpolizei- und Luftreinhaltegesetzes) nachweislich unter Angabe des Grundes in Kenntnis zu setzen. Kann dem Benützer der Feuerungsanlage die schriftliche Mitteilung über das Bestehen des Heizverbotes (Anlage./A) nicht persönlich ausgehändigt werden, ist diese an der Zugangstür zu der Wohn- oder Betriebseinheit deutlich sichtbar und haltbar zu befestigen. Stellt der Fachkundige - Rauchfangkehrer - Umstände fest, die ein Heizverbot begründen, ist er dem Absatz 2 der letztgenannten Norm nach dazu verpflichtet, der Behörde unter Angabe der Gründe unverzüglich Anzeige zu erstatten.

Die in der Rechnung der oben genannten Firma vom 16. Dezember 1999 ausgewiesenen Bruttokosten von S 22.200, aufgegliedert in Nettokosten für a) die Montage eines Rauchfangs von 6 m Höhe und einem Durchmesser von 180 mm samt Material von S 17.000, b) die Baustelleneinrichtung von S 1.500; 20 % Mwst S 3.700, waren als Instandhaltungsaufwendungen anzuerkennen, weil die letztzitierte Bestimmung der Wiener Bauordnung den Bestand des (reparaturbedürftig gewordenen) Kamins beim Gebäude zur Folge hatte. Die Gewissheit über die Nutzbarkeit des Kamins verschafften die beispielsweise in den Jahren 1997 bis 1999 jeweils jährlich angefallenen Rauchfangkehrerkosten von S 3.224, die der Bw. als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 geltend gemacht hatte, weil § 1 Abs. 1 der Wiener Kehrverordnung 1985 zufolge Feuerungsanlagen regelmäßig in Zeitabständen von 13 Wochen durch den Fachkundigen - Rauchfangkehrer - zu überprüfen

und erforderlichenfalls, mindestens jedoch einmal jährlich zu einem dieser Zeitpunkte, durch diesen zu reinigen sind. Indizien für ein Heizverbot gem. § 15 Wiener Kehrverordnung 1985 waren nicht festzustellen.

Obwohl die in Rechnung gestellten Arbeiten erforderlich waren, um den bisherigen Gebrauch von Küche und Heizung in dem im Jahr 1979 errichteten Haus sicherzustellen, vermochten sie nicht, eine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer des Gebäudes zu bewirken. Daher war der Position „20.12.1999 S 21.500 ... *Edelstahlrauchfang*“ die Richtigkeit deren Eintrags in der beim Finanzamt als Beilage zur Überschussrechnung für das Jahr 1999 eingelangten Werbungskostenliste „*Instandhaltung durch Dritte*“ für 19., M-Gasse 11, zu bestätigen.

- Rechnung der Fa. D. vom 19. August 1999

Auch wenn von den Rechnungen der letztgenannten Firma vom 19. August und 22. September jeweils des Jahres 1999 der Instandhaltungskostencharakter des „Gesamt-Netto-Preises inkl. Mwst von S 70.000“ in der ersten der beiden Rechnungen strittig war, wurden mit der Bezahlung des zwischen dem Bw. und der Auftragsfirma vereinbarten Rechnungsbetrages Kosten betreffend Arbeiten für die **Fertig**verlegung des Parkettbodens bedeckt. Ausbesserungsarbeiten am Parkettboden eines Bestandobjekts haben keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer zur Folge, womit der Position „25.08.1999 S 79.755 D. *Parkettböden*“ die Richtigkeit derer Eintragung in der beim Finanzamt als Beilage zur Überschussrechnung für das Jahr 1999 eingelangten Werbungskostenliste „*Instandhaltung durch Dritte*“ für 19., M-Gasse 11, zu bescheinigen war.

- Teilrechnung der Fa. E. vom 29. November 1999 betreffend Hausumbau M-Gasse 11

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Dass die Abgabenbehörde keinesfalls nur Umstände, die zu einer höheren Abgabenbelastung führen, zu ermitteln und zu berücksichtigen hat, ergibt sich bereits aus § 114 leg. cit. und § 115 Abs. 1 leg. cit. (zum klarstellenden Charakter des § 115 Abs. 3 vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 22 zu § 115 samt dem dortigen Verweis auf Stoll, Ordensnachrichten 1977, 374).

Mit dem Begleitschreiben vom 26. April 2000 zu der dem Finanzamt vorlegten Kopie der oben angeführten Rechnung (derzufolge der Bw. um Leistung einer Acontozahlung von S 360.000 an die Fa. E. gemäß Vereinbarung ersucht worden war) hatte die Rechnungsausstellende Firma den Preis „für die *Instandsetzung des Erdgeschosses sowie des ersten Obergeschosses*“ ausgezeichnet, obwohl der Bw. diese Kosten als Instandhaltungsaufwendungen im Sinn des § 28 Abs. 2 BAO gewertet hatte. Auch wenn § 115 Abs. 3 leg. cit. lediglich Angaben des

Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände erwähnt, so gilt die Verpflichtung, die richtige Abgabenbemessungsgrundlage zu ermitteln, ganz allgemein.

Was die in Rede stehenden Umgestaltungsarbeiten anbelangt, betrafen diese dem Schreiben vom 26. April 2000 zufolge u. a. die Sanitärräume, wo die Fliesen neu verlegt wurden; jenen Kaminplatz, wo der Marmor verlegt worden war, die Stiege zwischen Esszimmer und Erdgeschoß sowie Balkongeländer der Terrassen. Von der Bezeichnung „Instandsetzung der Hauptstiege“ war ein Rückschluss auf Reparaturaufwendungen wahrscheinlich, wenn das *„Abschleifen der Stufen des Stiegenhauses samt Neuversiegelung, die Verlegung von Steinbelägen in Küche und Wirtschaftsraum, Ersatz alter durch neue Handläufe“* sowie Maler- und Anstreicherarbeiten Kosten verursachten, die keine wesentliche Erhöhung des Nutzwertes oder der Nutzungsdauer bewirkten.

Zumindest mit dieser Annahme war das - aufgrund einer eingehenden Besichtigung des Hauses am 24. September 1997 erstellte - Sachverständigengutachten vereinbar, wenn diesem zufolge sich die tragende Bausubstanz und die Ausbauteile in gutem Zustand befinden würden; lediglich Estriche und textile Bodenbeläge würden Verschleißerscheinungen zeigen; sich das Haus in gutem Bau- und Erhaltungszustand befinde.

Da der Bw. nicht nur Auftraggeber der Fa. E., sondern auch von Beruf Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ist, in welcher Eigenschaft er auch als Sachverständiger vor Gericht tätig ist, wäre es ihm, was das Schreiben vom 26. April 2000 anbelangt, möglich gewesen, die Fa. E. zu einer im Sinne der Abgabengesetze widerspruchsfreien Leistungsbeschreibung anzuhalten. Auf § 119 BAO sei verwiesen, weil der herrschenden Lehre samt Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge „Vollständig und wahrheitsgemäß offen legen“ im Sinn des § 119 BAO bedeutet, der Abgabenbehörde ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, Tz 3 zu § 119, mit den dort zitierten höchstgerichtlichen Entscheidungen „Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 20. September 1989, 88/13/0072; OGH 18. Dezember 1995, 14 Os 83/95, Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. Jänner 1999, 93/17/0313). Dem letztzitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zum § 119 BAO zufolge kann dabei dem Abgabepflichtigen unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gilt, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Er kommt seiner Mitwirkungspflicht insbesondere dann nicht nach, wenn er erst eine Aufforderung der Behörde zum Nachweis seiner Behauptungen abwarten wollte, obschon es ihm ohne weiteres möglich ist, in Kenntnis des Verfahrensgegenstandes die notwendigen Beweismittel vorzulegen (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. Mai 1969, 27/68; und 8. Mai 1973, 844/71).

Es war daher dem Eintrag der Position „30.11.1999 S 291.000 E. 1.TR“ in der beim Finanzamt als Beilage zur Überschussrechnung für das Jahr 1999 eingelangten Werbungskostenliste „*Instandhaltung durch Dritte*“ für 19., M-Gasse 11, gerade noch dessen Richtigkeit zuzusprechen.

- Rechnung der Fa. A-GmbH vom 29. November 1999 betreffend Heizung und Sanitär  
12. August 1999

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 31. August 2001 wurde dem Finanzamt die Kopie der oben angeführten Rechnung als Beweis für diverse - notwendige - Austausche von Badezimmer- und sonstiger Sanitäreinrichtungen; die Behebung eines Rohrgebrechens in der Küche; eine Reparatur in den Gartenleitungen; Lieferung von diversen Kleinmaterial angeboten. Für die Glaubwürdigkeit dieser Angaben sprach, abgesehen von den Ausführungen des zuvor zitierten Gutachtens zum Zustand des 1979 errichteten Hauses, das Verhältnis zwischen Nettorechnungspreis zu den Personalkosten, wenn auf Personalkosten, bestehend aus Kosten für Lehrlinge (5,5 Stunden) S 2.365, 15 Monteurstunden S 8.400, rd. 32,75% des Rechnungsnettopreises von S 32.870,20 (=Bruttopreis von S 39.444,40) entfallen und der Rest(brutto)kostenbetrag die Materialkosten bedeckt. Insofern war dem Eintrag der Position „14.12.99 S 38.000 A-GmbH Rep. Div.“ in der beim Finanzamt als Beilage zur Überschussrechnung für das Jahr 1999 eingelangten Werbungskostenliste „*Instandhaltung durch Dritte*“ für 19., M-Gasse 11, dessen Richtigkeit zuzusprechen.

### **E) sonstige Wirtschaftsgüter (Außenanlagen)**

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch 1988, Tz 7 zu § 8 samt dem dort beispielsweise genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 11. Dezember 1956, 1391/54; Grabner, ÖStZ 1983, 144ff; Kotschnigg, ÖStZ 1990, 22 ff. ist die Wertung eines Wirtschaftsguts als Gebäude davon abhängig, ob das jeweilige vom Bw. angeschaffte Wirtschaftsgut die vier Kriterien - räumliche Umfriedung mit Schutz gegen äußere Einflüsse, Eignung des Raumes zum nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen, feste Verbindung mit Grund und Boden; Standhaftigkeit und Beständigkeit - erfüllt, widrigenfalls es zur Gruppe der „anderen unbeweglichen Wirtschaftsgüter“, zu denen beispielsweise Einfriedungen, Brennöfen, Pumpenhäuser und das Baurecht gehören, zuzurechnen wäre.

Dem letztzitierten Einkommensteuerhandbuch 1988, Tz 8.2 zu § 8 samt den dort beispielsweise genannten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs zufolge sind bloße Bestandteile eines Gebäudes, für die keine eigene AfA in Frage kommt, beispielsweise Elektroinstallationen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1981, 14/3642/80, 14/3888/80), Gas- und Wasserzuleitungen (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 13. April 1962, 1639/60, und 14. Mai 1965, 2338/64), sanitäre Anlagen wie Klosettanlagen, Waschtische, Duschen, weiters Beleuchtungsanlagen, Fenster,

Türen samt Türschnallen, Türschlösser (Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. September 1964, 1226/63, und 1. März 1983, 82/14/0156), Anschluss an das Kanalnetz, an andere Versorgungsleitungen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. Februar 1965, 1279/64); eigenständig abschreibbare Wirtschaftsgüter hingegen seien beispielsweise verleaste, wenn auch mit der Heizungsanlage fest verbundene Wärmepumpen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19. April 1988, 87/14/0082); Betriebsanlagen unter der Voraussetzung, dass sie einem selbständigen Betriebsvorgang dienen, wie beispielsweise die Trockenkabine einer Autospritzlackiererei (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. November 1973, 790/73); die automatische Kegelbahn samt gemauertem Kegelstreifen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 13. September 1978, 2520/77). Auf die Anwendbarkeit der obigen Ausführungen auf die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. EStG 1988 sei verwiesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen werden daher vom Begriff „Außenanlagen“ Einfriedungen, Gartentore, Platzbefestigungen, Stützmauern, Tennisplätze usw. erfasst.

Was den Bauwert von Außenanlagen betrifft, geht man Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, Seite 85, Pkt. 5.3. zufolge bei der Bewertung von Außenanlagen vom Herstellungswert aus und berichtigt diesen um die Wertminderung wegen baulicher Mängel und Schäden, die Wertminderung wegen Alters und Minderungen wegen besonderer Umstände. Bei kleineren Außenanlagen empfiehlt sich der Ansatz eines Pauschalbetrags. Sind Anlagen aufwendig, so ist zu prüfen, ob diese überhaupt werterhöhend sind und von einem Käufer honoriert werden. Als Beweis dafür, dass ein Schwimmbecken solch ein werterhöhender Faktor sein kann, sei auf den Kaufvertrag betreffend 19., M-Gasse 11, vom 7. Juni 1979 (!) verwiesen, mit dem der Bw. die ganze Liegenschaft EZ VVV des Grundbuchs der Katastralgemeinde B-Dorf samt allem rechtlichen und faktischen Zubehör kaufte. Dem 2. Absatz des Vertragspunkts 2 zufolge *„ist insbesondere die im Haus befindliche Zentralheizungsanlage samt Heizkörpern und die komplette Sanitäreinrichtung für zwei Badezimmer und für drei WC mitverkauft“*. Laut Vertragspunkt 6. *„beträgt der vereinbarte Kaufpreis für die Fahrnisse S 230.000“*. In der dem Vertrag angeschlossenen Liste (Beilage A) wurden die Gesamtkosten für die Fahrnis durch Anführung der Posten *„Schwimmbecken plus Filteranlage – S 50.000; Gartengeräte inkl. Mähmaschine – S 10.000; Küchenmöbel, Elektrogeräte, Kühlturm Geschirrspüler Miele, Kochherd Gaggenau – S 100.000; Waschmaschine Miele- S 10.000; 2 Kleiderschränke jeder 130 cm breit- S 40.000, 1 Schiebetürschrank – S 20.000“* aufgegliedert. Nach Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 3. Auflage, Pkt. 6.3., Seite 105 werden Außenanlagen bei der Ermittlung des Rohertrags für das Gebäude miterfasst, sodass sich eine gesonderte Berechnung erübrigt. Der Bauwert der Außenanlagen ist nur dann zu ermitteln, wenn damit

eigene Mieterträge erzielt werden und die gewöhnliche Restnutzungsdauer von der des Hauptgebäudes stark abweicht. Insofern waren die angefochtenen Bescheide im gegenständlichen Berufungspunkt, soweit sei die Außenanlagen betreffend H-Gasse 10 und B-Gasse 22 betreffen, insofern zugunsten des Bw. abzuändern, als die Gutachten Angaben betreffend der Außenanlagen enthielten und der Bw. die Minderungen anhand der Bilder anlässlich des zweiten Berufungsverhandlungstermin glaubhaft zu machen vermochte.

Von den dem Unabhängigen Finanzsenat als Beilage zum Schreiben vom 10. März 2006 vorgelegten Kostenübersichten beinhaltete jenes „Berechnungsdetail“ für die Außenanlage (samt Heizung) H- Gasse 10 in ATS folgende Positionen:

1)	Zaun 55 lfm Zaunkassetten a 2.000,-	<b>110.000,00</b>
	Einfahrtstor (Schiebetor)	<b>30.000,00</b>
	Garagentor	<b>20.000,00</b>
	Gehtüre	<b>10.000,00</b>
	Maschenzaun 55 lfm a 500	27.500,00
	Wege um das Haus 40 lfm a 500	<b>20.000,00</b>
	Stiegenanlagen (Granit) 15 Stufen a 2.000	<b>30.000,00</b>
		247.500,00
2)	Heizung	
	1 Heizkessel	45.000,00
	1 Boiler	15.000,00
	Solarheizung	50.000,00
	26 Radiatoren a 2.000,-	52.000,00
		162.000,00

Mit der nachfolgenden Übersicht wird das „Berechnungsdetail“ für die Außenanlage (samt Heizung) B- Gasse 22 in ATS dargestellt:

1)	Zaun 90 lfm Zaun (normal) a 500,- (Material und Arbeit)	45.000,00
2)	Straßenseitige Einfriedung Massiv Eisen (ca. 3m hoch) 20 lfm. A 3.000,-	60.000,00
3)	Einfahrtstor (Eisen mit Spitzen) Und Gehtüre	25.000,00
4)	Garagentor	20.000,00
		150.000,00
5)	Stiegenanlage Eingang, Zugangsweg Haus Weg Haus-Garten, Zufahrt Grundstücksgrenze - Garage Ca 50 lfm a 1.000	50.000,00
	Terrasse ca. 25 m² a 2.000,-	50.000,00
		100.000,00
6)	Heizung	
	1 Heizkessel	45.000,00

1 Warmwasserboiler	5.000,00
20 Radiatoren a 2.000,-	40.000,00
Äußere Wasseranschlüsse Vorgarten, Garten	10.000,00
	100.000,00

Zur Position „Maschenzaun“ in den dem Schreiben vom 10. März 2006 beigelegten „Berechnungsdetails“ für die Außenanlagen samt Heizung für die Häuser B-Gasse 22 und H-Gasse 10 in ATS sei bemerkt, dass der Maschendrahtzaun aus Pfosten und Drähten besteht, wobei die Drähte zu Maschen verflochten sind; in definierten Abständen wird ein Pfosten im Boden verankert und Drähte zwischen diesen Pfosten gespannt. Im Gegensatz dazu war auf den dem Berufungssenat anlässlich der Berufungsverhandlung vorgelegten Bildern ein Metallzaun ohne Schutz gegen Korrosion zu sehen, was für die Annahme einer kürzeren als der gesetzlichen Restnutzungsdauer sprach.

Abgesehen davon, dass von den zuvor genannten „Kostenpositionen“ in den Aufgliederungen jene in den Positionen 2 des ersten Gutachtens (S 162.000) bzw. 6 des zweiten Gutachtens (S 100.000) von ihrem Charakter her Afa-Anschaffungskosten darstellen, auf die der gesetzlich vorgesehene Prozentsatz von 1,5 % in Anwendung zu bringen wäre, standen die auf die Außenanlagen bezüglichen Positionen - S 150.000 (B-Gasse 22), S 247.500 (H-Gasse 10) - in einem auffallenden Widerspruch zu jenen Verkehrswerten, die Prof. HG als Sachverständiger betreffend der Außenanlagen der Liegenschaften B-Gasse 22 und H-Gasse 10 ermittelt hatte.

Liegenschaft	Außenanlagen	Zeitwert laut Gutachten	
B-Gasse 22	Vgl. Pkt. 8.3 des Gutachtens	8.500 €	S 116.962,55
H-Gasse 10	Vgl. Pkt. 8.3. des Gutachtens	54.500 €	S 749.936,35

Für eine kürzere als die gesetzliche Restnutzungsdauer, was die Außenanlagen betrifft, sprach vor allem das Vorbringen des Bw. im gegenständlichen Streitpunkt in der am 11. Dezember 2007 fortgesetzten Berufungsverhandlung, wenn der Bw. den Zaun anhand der Fotos als einen durchwegs aufwendig gestalteten Zaun beschrieb und darauf verwies, bis jetzt das Garagentor, einzelne Zaunfelder, das Einfahrtstor auf das Grundstück und den Steinbelag um das Haus herum erneuert zu haben. Da der in Rede stehende Prozess betreffend H-Gasse 10 zumindest 1984 begonnen und die Liegenschaft danach über einen Zeitraum von mehr als zehn Jahren privat genutzt worden sei, beginne die besondere Nutzungsdauer der Außenanlagen ab der neuerlichen Vermietung mit dem Verkehrswert ab der neuerlichen Vermietung mit dem Verkehrswert neu zu laufen.

Auch wenn der Bw sich zur Vereinfachung des Verfahrens mit einem Ansatz von S 350.000 (= € 25.435,49) für die Außenanlagen für einverstanden erklären würde, wobei dieser Betrag auf zehn Jahre verteilt abzuschreiben wäre, vermochten die obigen „Berechnungsdetails“ eine auf die Außenanlage entfallende Afa-Bemessungsgrundlage von S 220.000 glaubhaft zu machen,

wenn Drahtzäune in der Regel zum Schutz gegen Korrosion verzinkt sind und daher die Annahme einer längeren Restnutzungsdauer zulassen. Bei Annahme einer Nutzungsdauer von 25 Jahren ergibt dies eine AfA in Höhe von (4 % von S 220.000=) S 8.800/Jahr.

Zur Liegenschaft B-Gasse 22 sei zunächst auf die Ausführungen der Amtsvertreterin anlässlich der Berufungsverhandlung vom 11. Dezember 2007 verwiesen, weil sie unter Bezugnahme auf die dem Senat vorgelegte Aufstellung über Vergleichskaufpreise in ZZZZ Wien, welche das Finanzamt im Hinblick auf die Bewertung des Anteils an Grund und Boden für die Liegenschaft B-Gasse 22 erstellt hatte, vorbrachte: Der Wert des unbebauten Grund und Bodens liege zwischen S 5.331 und S 12.520, was bedeute, dass die Betriebsprüfung den Anteil Grund und Boden an der unteren Grenze angesetzt habe.

Dem Gesagten konterte der Bw., dass der Nachteil des Grundstücks B-Gasse in dessen Breite von nur rund 20 m liege, wodurch die Bebauungsmöglichkeit eingeschränkt sei, und erklärte sich bei diesen Außenanlagen mit einem Wert von S 200.000 einverstanden"; dabei betrage die Nutzungsdauer zehn Jahre, da bei Isolierungsschäden oder auch bei Rostbefall der gesamte Zaun erneuerungsbedürftig wäre.

Im Anschluss daran bezeichnete die Amtsvertreterin eine Nutzungsdauer von zwanzig bis fünfundzwanzig Jahre aufgrund der massiven Bauweise des Zaunes für angemessen; der Bw. brachte zur Liegenschaft vor, diese seinerzeit aufgrund eines bestehenden Mietverhältnisses sehr billig erworben zu haben; der Gesamtkaufpreis entspreche bereits dem Substanzwert des Gebäudes, und verwies auf das vorgelegte Gutachten.

In diesem Gutachten in Verbindung mit jenem betreffend H-Gasse 10 wurden die Außenanlagen der in Rede stehenden Objekte wie folgt beschrieben:

	B-Gasse	H-Gasse
Einfriedung	Zur Straße: Betonmauer rd. 80 cm hoch, mit Fundament, lanzenförmige Eisenelemente, weiß gestrichen, gesamt 2,4 m hoch, Garteneingangstür aus Metall integriert in Einfriedung, vom Wohnobjekt elektrisch zu öffnen, sonst Maschendrahtzaun	Betonsockel rund 30 cm hoch, Metallfelder zwischen Betonstehern Eingangstor aus Metall
	Traufenpflaster	Traufenpflaster
	Einfahrtstore aus Metall (2-flügelig, mechanisch), integriert in Einfriedung, Garagenabfahrten	Einfahrtstore aus Metall, Garageneinfahrt befestigt



	befestigt, mit beidseitiger Wangenmauer,	
	Zugang zum Haus: betonierte Stiege,	Schwimmbecken im Garten 8*4 m, mit Kunststoff-Folie ausgekleidet, Rundstiege aus Kunststoff
	betonierter Weg auch zum hinteren Teil des Gartens	Stützmauer jeweils zum nördlichen Anrainer (rd. 17 m lang, 3 m hoch) und zur Straßenfront Wegelergasse (rd. 15m lang, un; 2 m hoch)
		Gartengestaltung: diverse Büsche und Sträucher, Blumenbeete, sonst Wiese

Im Vergleich zum Verkehrswert der Außenanlagen laut Sachverständigengutachten war den Angaben des Bw. im Berechnungsdetail „B-Gasse 22“ ein höheres Maß an Glaubwürdigkeit zu bescheinigen, weil diese mit den Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung vom 11. Dezember 2007 vereinbar waren, für deren Glaubwürdigkeit die als Beweismittel in der letztgenannten Berufungsverhandlung angebotenen Fotos gesprochen hatten.

Die Kosten für a) einen Zaun mit 90 Laufmeter (inkl. Material und Arbeit) in Höhe von S 45.000; b) die Straßenseitige Einfriedung mit Massiv Eisen mit den Maßen von ca. 3 m Höhe, 20 Laufmeter Länge in Höhe von S 60.000; c) die Kosten für ein Einfahrts(eisen)tor mit Spitzen in Höhe von S 25.000; d) die Zufahrt von der Grundstücksgrenze zur Garage sowie die Wege vom Haus zum Gehsteig samt der Stiegenanlage zum Eingang in Höhe von insgesamt S 50.000, e) die Terrasse von ca. 25 m<sup>2</sup> in Höhe von S 50.000 ergaben in Summe eine Bemessungsgrundlage für die Außenanlage in Höhe von S 250.000; bei Annahme einer Restnutzungsdauer von 25 Jahren ergab dies eine AfA in Höhe von (4 % von S 250.000=) S 10.000/Jahr.

Da sich der Bw. in seinen Ausführungen betreffend der AfA bei den Häusern 19., M-Gasse 11, 17., A-Zeile 84, und 18., L-Gasse 93, in der Berufungsverhandlung vom 11. Dezember 2007 darauf beschränkt hatte, auf seine Berufungsausführungen, insbesondere darauf, dass ein Abgehen vom gewählten AfA-Satz gesetzlich nicht gedeckt erscheine, zu verweisen, wäre ein Abgehen von der Anwendung des bisherigen AfA-Prozentsatzes unbegründet, weil ein solches Verhalten mit dem Inhalt des Bescheids der Magistratsabteilung 37 vom 2. Dezember 1991 betreffend der Errichtung einer fundierten Einfriedung auf der Liegenschaft L-Gasse 93, unvereinbar gewesen wäre.

Aufgrund der Sorgfältigkeit des Bw. in seinem Streben auf Wahrung der jeweiligen Bausubstanz, wofür das mit 25. September 1997 datierte Sachverständigengutachten betr. L-Gasse 93 gesprochen hatte, weil dieses dem Bw. bescheinigt hatte, dass „*die Dachdeckung und Dachverblechung samt Außenputz des im Jahr 1962 errichteten Hauses „offensichtlich regelmäßig instandgehalten werden. Die tragende Bausubstanz ist in gutem Zustand. ... Durch die regelmäßig vorgenommenen Erhaltungsmaßnahmen entspricht das Wohnhaus ... den heutigen Anforderungen:*“, war das Erreichen der Grenze, wo nach Lage des Falls nur der Bw.

Angaben zum Sachverhalt machen kann, somit die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts erfüllt zu haben, anzunehmen.

Aufgrund der Ungewöhnlichkeit der Verhältnisse, wenn der Bw. einerseits das Haus A-Zeile 84 im Jahr 1999 verkauft hatte, ohne auf den Wert der Außenanlagen im Kaufvertrag näher einzugehen, andererseits den mit 7. Juni 1979 (!) datierten Kaufvertrag betreffend das Haus M-Gasse 11 mit der Beilage einer Liste der Fahrnisse (inkl. der Position „Schwimmbecken plus Filteranlage“) abgeschlossen hatte, bestand erhöhte Mitwirkungspflicht des Bw..

Da die Voraussetzungen für die Annahme einer kürzeren als der gesetzlich vorgesehenen Nutzungsdauer bei den Häusern 19., M-Gasse 11, 19., L-Gasse 93, und 18., A-Zeile 84, nicht glaubhaft gemacht, geschweige denn nachgewiesen wurden, war der Anwendung eines anderen als des gesetzlich vorgesehenen Prozentsatzes auf die Afa-Bemessungsgrundlage hinsichtlich der lediglich vom Bw. thematisierten „Außenanlagen“, somit der Verkürzung der Restnutzung betreffend der drei letztgenannten Liegenschaften die Anerkennung zu versagen. Es waren daher die angefochtenen Bescheide im gegenständlichen Punkt nur insoweit, als deren Ausführungen die Außenanlagen B-Gasse 22 und H-Gasse 10 betreffen, abzuändern.

#### **F) Anteil Grund und Boden B-Gasse 22**

Zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens ist unstrittig, dass die obige Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 1996 deshalb preisgünstig erworben wurde, weil das Grundstück mit einem Mietrecht belastet war. Unstrittig sind auch die Höhe des Kaufpreises sowie die Nebenkosten von ATS 3,105.000 im Anschaffungsjahr. Strittig ist ausschließlich die Aufteilung dieses Betrages auf Gebäude und Grund und Boden.

Während die Betriebsprüfung pauschal einen Anteil von 30 % für Grund und Boden ausgeschieden hat, wird im Gutachten vom 26. September 2002 der Grundwert dergestalt ermittelt, dass von den Gesamtanschaffungskosten in Höhe von geschätzten ATS 3,300.000 der zu Sachwerten ermittelte Gebäudezeitwert von ATS 2,704.160 abgezogen wird. Der Gutachter kommt so zu einem Grundwert von ATS 595.835, was bei einer Fläche der Liegenschaft von 549 m<sup>2</sup> einen Quadratmeterpreis von ATS 1.085 (€ 78,87) bedeutet.

In den Fällen, in denen der Verkaufspreis einer Liegenschaft nicht dem Verkehrswert der (gesamten) Liegenschaft entspricht, ist allerdings nicht nach der vom Gutachter angewandten Differenzmethode vorzugehen, sondern nach der Verhältnismethode (Aufteilung nach den Sachwertverhältnissen), also Schätzung des Wertes von Grund und Boden und Gebäude, und Aufspaltung der Anschaffungskosten in diesem Verhältnis (s VwGH 21. September 2006, 2002/15/0113). Das Gutachten ist daher auch in diesem Punkt unschlüssig.

Vor der Fortsetzung der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Bw. eine Ergänzung des Gutachtens durch den Sachverständigen vom 23. November 2007 eingebracht. In dieser Ergänzung hat der Sachverständige zwar auf der Richtigkeit seines ursprünglichen Gutachtens

beharrt, allerdings dennoch eine Neuberechnung auf Basis des Ertragswertes angestellt. Hierbei hat er ausgehend von den aus der Neuvermietung ab Juli 2002 resultierenden Mieteinnahmen von jährlich € 42.000 unter Abzug von geschätzten Erhaltungsaufwendungen von € 4.000 einen Jahresreinertrag von € 38.000 ermittelt. Mit der Begründung, innerhalb der von ihm geschätzten (oben bereits als unschlüssig verworfenen) Restnutzungsdauer von 40 Jahren seien aufgrund der Wertsicherungsklausel Steigerungen des Mietzinses zu erwarten, hat er zu diesem Betrag 35 % hinzugeschlagen. Kapitalisiert mit 4,5 % auf die Restnutzungsdauer von 40 Jahren kam er sodann zu einem Gebäudeertragswert von € 935.199, unter Hinzuzählung der Außenanlagen von € 8.500 auf € 943.699. Dazu rechnete er den Grundwert von € 338.733 (Quadratmeterpreis daher € 617 = ATS 8.490).

Die Gutachtensergänzung erweist sich in drei Punkten als unschlüssig:

- 1) Es wird von Mietzinsen ausgegangen, die fast sechs Jahre nach dem Erwerb vereinbart wurden. Voraussetzung für eine solche Vorgangsweise wäre aber, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs klar absehbar ist, dass ein Auszug des bisherigen Mieters und eine Mietzinserhöhung auch tatsächlich erreicht werden kann. Dass dies der Fall war, ist aus der Aktenlage keinesfalls erkennbar. Es wird auch nicht berücksichtigt, dass jedenfalls für die ersten Jahre der Ansatz eines geringeren Mietzinses hätte erfolgen müssen.
- 2) Der Gutachter übersieht, dass das Einkommensteuergesetz vom Nominalwertprinzip beherrscht wird, weshalb die aufgrund der Geldentwertung eintretenden Mietzinserhöhungen nicht berücksichtigt werden dürfen (sh. Doralt/Mayr, EStG 6, § 6 Tz 1). Auch aus der die Liegenschaftsbewertung betreffenden Literatur ist klar ersichtlich, dass die Vorgangsweise des Gutachters dem Stand der Wissenschaft widerspricht; sh. hierzu zB Ross/Brachmann/ Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken<sup>26</sup>, S. 275: *„Da sich die Mieterträge, wie auch die Kostenänderungen, nicht mit hinreichender Sicherheit voraussagen lassen, geht die Ertragswertermittlung, vergleichbar einer Momentaufnahme, zunächst davon aus, dass Erträge und Kosten während der angenommenen Nutzungsdauer unverändert bleiben“* sowie das bei Stabentheiner, Liegenschaftsbewertungsgesetz<sup>2</sup> auf S. 169 wiedergegebene Ablaufschema des Ertragswertverfahrens nebst den Gutachtensbeispielen im Anhang.
- 3) Der Gutachter übersieht ferner, dass der Ertragswert bereits den Anteil für Grund und Boden beinhaltet, weswegen er nicht zum kapitalisierten Wert hinzuzurechnen, sondern vielmehr von ihm abzuziehen ist.

Die Finanzamtsvertreterin hat in der mündlichen Berufungsverhandlung unbestritten vorgebracht, dass aufgrund von Vergleichsgrundstücken ein Quadratmeterpreis des unbebauten Grundes zwischen ATS 5.331 und ATS 12.520 als angemessen anzusehen ist. Hieraus folgt:

Der Wert des Grund und Bodens erscheint in der vom Sachverständigen in der Gutachtensergänzung angesetzten Höhe als zutreffend, da sich der Quadratmeterpreis von ATS 8.490 in der Bandbreite der vom Finanzamt ermittelten Werte bewegt.

- Auf Basis des Gutachtens vom 26. September 2002 ergibt sich folgende Wertrelation: Gebäudezeitwert lt. Gutachten: ATS 2,704.160, Grundwert: ATS 4,661.068, d.s. 37 % zu 63 %. Hingewiesen wird darauf, dass sich selbst dann, wenn man den unteren Wert lt. Finanzamt heranzieht, ein Betrag von ATS 2,926.719 ergibt, was eine Relation von Gebäude und Grund und Boden von 48 % zu 52 % bedeutet.

- Auf Basis der Gutachtensergänzung vom 23. November 2007 ergibt sich folgende Wertrelation:

Zunächst wird zugunsten des Bw. davon ausgegangen, dass die nunmehr eingehobenen Mietzinse bereits von Beginn der Vermietung an erzielbar waren; auf den Reinertrag von € 38.000 ist bei einem Zinssatz von 4,5 % lt. Gutachter und einer (richtiggestellten) Restnutzungsdauer von 67 Jahren ein Faktor von 21,06 anzuwenden. Zu dem sich so ergebenden Betrag von € 800.280 ist der Wert der Außenanlagen von € 8.500 hinzuzurechnen und der Wert des Grund und Bodens von € 338.733 abzuziehen. Der Gebäudewert beträgt somit € 470.047, das Verhältnis Gebäude:Grund und Boden daher 58 % zu 42 %.

Da also der Anteil von Grund und Boden bei allen Berechnungsmethoden jedenfalls (zum Teil deutlich) über 40 % liegt, kann der Bw. nicht beschwert sein, wenn das Finanzamt dennoch einen Anteil von bloß 30 % ausgeschieden hat.

### **G) Gemeiner Wert der Liegenschaft H-Gasse 10**

Sachverhaltsmäßig steht fest, dass die obige Liegenschaft nach einer privaten Nutzung von mehr als 10 Jahren ab Juni 2007 wiederum vermietet ist. Aus diesem Grund darf nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d letzter Satz EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung als AfA-Bemessungsgrundlage der gemeine Wert angesetzt werden. Zwischen den Parteien des Verwaltungsverfahrens besteht nunmehr Einigkeit dahingehend, dass der gemeine Wert auf Basis des Ertragswertverfahrens zu ermitteln ist. Auch der Jahresreinertrag lt. Finanzamt und lt. Gutachter differieren nur geringfügig (Finanzamt: ATS 502.200, Gutachter: ATS 496.788). Gleiches gilt für die Bewertung des Grund und Bodens (Finanzamt: ATS 8.000, Gutachter: ATS 8.545). Als Zinssatz hat das Finanzamt 3,5 %, der Gutachter 4,5 % angesetzt, als Restnutzungsdauer 67 bzw. 33 Jahre.

Dem Gutachter unterlaufen aber in weiterer Folge die gleichen Fehler, die bereits unter Punkt F aufgezeigt worden sind; er rechnet nämlich wiederum aus dem Titel der Wertsicherung zum Reinertrag 35 % hinzu und übersieht, dass der Ertragswert bereits den Anteil für Grund und Boden beinhaltet, weswegen er nicht zum kapitalisierten Wert hinzuzurechnen, sondern

vielmehr von ihm abzuziehen ist. Als Begründung dafür, dass das Gutachten in diesen Punkten unschlüssig ist, wird nochmals auf Punkt F verwiesen.

Korrigiert man diese beiden Fehler unter gleichzeitiger Richtigstellung der bereits oben als unschlüssig erkannten Restnutzungsdauer, so ergibt sich neuerlich, dass die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt für den Bw. günstiger ist als jene, die sich bei Adaptierung des Gutachtens ergäbe, da im Gutachten ein geringerer Reinertrag, ein höherer Zinssatz und ein geringerer Anteil für Grund und Boden zum Ansatz gekommen ist. Wenn daher den Feststellungen des Finanzamtes gefolgt wird, kann der Bw. dadurch nicht beschwert sein.

#### H) Vorläufigkeit der Abgabenbescheide für die Jahre 1994 bis 1999

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig. Für den Fall, dass die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung gem. § 200 Abs. 2 BAO zu ersetzen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 28. März 2001, 98/13/0032, ausgeführt hat, kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahin gestellt bleiben, ob die vom Bw. angesprochenen Bescheide des Finanzamtes seinerzeit zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen wurden.

#### I) Darstellung der Änderungen der Abgabenbemessungsgrundlagen für die Streitjahre

##### Jahr 1994

Jahr	Titel	Bescheid	Neu
Einkünfte V + V	H-Gasse 10	S 1.115.022	
	H-Gasse 10(Vergleich)	- S 168.000	
<b>Einkünfte aus V + V neu</b>		<b>S 947.022</b>	<b>S 947.022</b>

##### Jahr 1996

Jahr	Titel	Bescheid	Neu
Einkünfte V + V		S 1.206.658,00	S 1.206.658
	H-Gasse 10AA	- S 2.035,00	
	B-Gasse AA	- S 3.132,00	
			-S 5.167
<b>Einkünfte aus V + V neu</b>		<b>S 1.201.491,00</b>	<b>S 1.201.491</b>

##### AfA – H- Gasse 10

Afa	1996	1997/1998/1999
Laut Erkl.	195.000	390.000
Laut Bp	<b>S 60.795</b>	<b>S 120.159</b>
Afa Bemessungsgrundlage	S 8.010.600	S 8.010.600
Afa- Bemessungsgrundlage neu		
Außenanlagen (4% von S 220.000)	S 8.800	S 8.800
Rest-AFA (1,5% von S 7.790.600)	S 116.859	S 116.859
Afa-neu	(Halbjahres Afa) S 62.830	S 125.659
Erfolgsminderung	<b>S 2.035</b>	<b>S 5.500</b>

## AfA – B- Gasse 22

Afa	Jahr 1996	Jahre 1997/1998/1999
Laut Erkl.	37.500	75.000
Laut Bp	<b>S 16.301</b>	S 32.602
Afa Bemessungsgrundlage lt. Bp	S 2.173.500	S 2.173.500
Afa- Bemessungsgrundlage neu		
Außenanlagen (4% von S 250.000)	S 10.000,00	S 10.000,00
Rest-AFA (1,5% von S 1.923.500)	S 28.852,50	S 28.852,50
Afa-neu	(Halbjahres Afa) S 19.433	<b>S 38.866,63</b>
Erfolgsminderung	<b>S 3.132</b>	<b>S 6.264,63</b>

## Jahr 1997

Jahr	Titel	Bescheid	Neu
Einkünfte V + V 1997		S 1.040.588,00	S 1.040.588
	H-Gasse 10 AA	-S 5.500,00	
	B-Gasse 22 AA	-S 6.264,63	
		- S 471,00	
			-S 12.235
			<b>S 1.028.353</b>

Seitens des Finanzamts wurde eine AfA vom „Zugang 1997“ (S 31.420) in Höhe von 1,5% der Kosten, das sind S 471 jeweils in den Jahren 1998 und 1999 berücksichtigt.

## Jahr 1998

Jahr	Titel	Bescheid	Neu
Einkünfte V + V 1998		S 1.875.180,00	S 1.875.180,00
	H-Gasse 10AA	- S 5.500,00	
	B-Gasse AA	<b>-S 6.264,63</b>	
	W-Gasse 8	- S 10.959,00	
		-S 22.723,63	- S 22.723,63
			<b>S 1.852.356,00</b>

## Darstellung der AfA in 5., W-Gasse 8

Investitionen 1997 (1/10)	S 133.487,00	S 133.487,00	Differenz
Bescheid: 1, 5% AfA	S 20.023,00		
2 % AfA (0,5 % AfA = S 6.674)		S 26.697,00	S 106.790,00
Investitionen 1998 (1/10)	S 85.708,00	S 85.708,00	
Bescheid: 1, 5% AfA	S 12.856,00		
2 % AfA (0,5 % AfA = S 4285,33)		S 17.141,00	S 68.567,00
Zwischenbetrag			S 175.357,00
Einkünfterminderung (urspr.: S 186.316) 1998			- S 10.959,00
Umsatzsteuer 1998			
Vorsteuer	lt. Bescheid		S 1.097.512,92

	Korrektur	+ S 370,26
	<b>Neu</b>	<b>S 1.097.883,18</b>

## Darstellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1999

1) M-Gasse 11	- S 238.562,43
2) S...-Gasse 20	S 156.086,29
3) W-Gasse 8	S 181.815,00
4) A-Zeile 84	S 160.346,00
5) L-Gasse 93	S 217.242,00
6) B...-Weg 26	S 117.840,00
7) L-Gasse 21	- S 77.728,99
8) H-Gasse 10	S 262.341,00
9) B-Gasse 22	S 96.163,25
<b>Einkünfte aus V+ V neu</b>	<b>S 875.542,12</b>

## Darstellung der AfA in 5., W-Gasse 8

Investitionen 1997 (1/10)	S 133.487,00	S 133.487,00	Differenz
Bescheid: 1, 5% AfA v.	S 20.023,00		
2 % AfA		S 26.697,00	S 106.790,00
Investitionen 1998 (1/10)	S 85.708,00	S 85.708,00	
Bescheid: 1, 5% AfA	S 12.856,00		
2 % AfA (0,5 % AfA = S 4285,33)		S 17.141,00	S 68.567,00
Zwischenbetrag			S 175.357,00
Einkünfterminderung (urspr.: S 186.316) 1998			- S 10.959,00
Investitionen 1999 (1/10)	S 20.000	S 20.000	
Bescheid: 1, 5% AfA	S 2.700		
2 % AfA		S 3.600	S 16.400
Zwischenbetrag			
<b>Einkünfterminderung 1999 (urspr.: S 203.616 – S 10.959 – S 900)</b>			<b>S 11.859,00</b>
Umsatzsteuer 1999			
Vorsteuer	Vorsteuer lt. Bescheid	S 1.106.163,95	Neu
	Korrektur	+ S 177,85	
	Neu	S 1.106.341,80	

## Darstellung der Einkünfte aus der Vermietung 19., M-Gasse 11

M-Gasse lt. Erkl.	- S 257.562,43
+ AfA-Differenz der Bp	S 19.000,00
„Abgang“	-S 238.562,43

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 14 Berechnungsblätter (je 7 in ATS und Euro)

Wien, am 25. Februar 2008