

TE Vwgh Erkenntnis 2005/8/10 2002/13/0132

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 10.08.2005

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
22/03 Außerstreitverfahren;
23/04 Exekutionsordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BAO §115 Abs2;
BAO §167 Abs1;
BAO §184;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 litb;
EStG 1988 §16 Abs1 Z8 lite;
EStG 1988 §2 Abs3 Z6;
EStG 1988 §6;
LiegenschaftsbewertungsG 1992;
RealschätzO 1897;
VwGG §42 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des Dkfm. K R in W, vertreten durch Dr. Eva Roland und Dr. Manfred Roland, Rechtsanwälte in 1130 Wien, Eitelbergergasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat I, vom 3. Mai 2002, Zlen. RV/803-15/99, RV/344-15/2000 und RV/136-15/2001, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 bis 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeführer - ein Wirtschaftstreuhänder im Ruhestand - war bis zum Jahr 1996 Hälfteneigentümer von vier bebauten Liegenschaften in Wien, deren zweiter Hälftanteil jeweils seiner Schwester gehörte. Die aus dem Beschwerdeführer und seiner Schwester bis zum Jahr 1996 bestandenen Hausgemeinschaften nutzten die auf den Liegenschaften stehenden Zinshäuser zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Am 12. März 1996 schloss der Beschwerdeführer mit seiner Schwester einen Vertrag, mit welchem ihm seine Schwester ihre Hälftanteile (u.a. auch) an diesen vier Zinshäusern gegen Leibrente übertrug, sodass er mit Verbücherung dieses Vertrages Alleineigentümer der Häuser wurde. Während die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens in der steuerrechtlichen Beurteilung dieses Vorganges als unentgeltlichen Erwerbes der Liegenschaftshälften mit der Rechtsfolge der Berechtigung des Beschwerdeführers zum Ansatz der fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage der Absetzung für Nutzung (AfA) hinsichtlich der erworbenen Liegenschaftshälften übereinstimmen, steht die Höhe der jeweiligen fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaftshälften ebenso in Streit wie die für diese AfA anzusetzende Restnutzungsdauer.

Den Abgabenerklärungen für die Streitjahre legte der Beschwerdeführer Überschussrechnungen für seine Einkünfte aus der Vermietung der Häuser zu Grunde, in denen er bei Ermittlung der mit 2 % angesetzten AfA für die im Jahre 1996 erworbenen Hälftanteile dieser Häuser von den geschätzten fiktiven Anschaffungskosten jeweils einen Anteil von 25 % für Grund und Boden abgezogen hatte. Auf diese Weise war er für die erworbenen Hälftanteile zu (für das Jahr 1996 - mit Ausnahme des Objektes am Währingergürtel - nur zur Hälfte geltend gemachten) Jahresbeträgen an AfA in folgender Höhe gelangt:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 47.250,-

Lazarettgasse

S 51.000,-

Arbesbachgasse

S 65.250,-

Währingergürtel

S 41.250,-

Auf Grund eines - die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der erworbenen Liegenschaftshälften betreffenden - telefonischen Vorhalts übermittelte der Beschwerdeführer dem Finanzamt eine Ablichtung des Leibrentenvertrages, gab die (zwischen 1883 und 1907) gelegenen Baujahre der in Rede stehenden Häuser bekannt und äußerte, dass die fiktiven Anschaffungskosten den derzeitigen Verkehrswerten der Liegenschaften entsprächen und "auf Grund der üblichen Renditen auch unter Zuhilfenahme der aliquoten Neubauwerte der Versicherungen" in folgender Weise ermittelt worden seien:

"Währingergürtel

- 5,5 Mill. -

angenommene Durchschnittsbruttorendite 3,6%

Arbesbachgasse

- 8,7 Mill. -

angenommene Durchschnittsbruttorendite 3,5%

Lazarettgasse

- 6,8 Mill. -

angenommene Durchschnittsbruttorendite 4,4%

Kienmayergasse

- 6,3 Mill. -

angenommene Durchschnittsbruttorendite 3,8%"

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 vom 14. Juli 1998 wich das Finanzamt von der Erklärung des Beschwerdeführers insoweit ab, als es unter Hinweis auf "die Aktenlage der Bewertungsstelle" des jeweiligen Lagefinanzamtes bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA andere (höhere) Anteile für Grund und Boden ausschied, und zwar 75 % beim Liegenschaftsanteil Währingergürtel (Bauzustand: "schlecht"), jeweils 60 % bei den Liegenschaftsanteilen Arbesbachgasse (Bauzustand: "mittel") und Lazarettgasse (Bauzustand: "einfach") sowie 50 % beim Liegenschaftsanteil Kienmayergasse (Bauzustand: "schlecht"); ein anderer Ansatz für Grund und Boden könnte nur "nach Vorlage geeigneter Gutachten" erfolgen. Auf diese Weise war das Finanzamt für die erworbenen Hälftenanteile zu (für das Jahr 1996 - mit Ausnahme des Objektes am Währingergürtel - nur zur Hälfte angesetzten) Jahresbeträgen an AfA in folgender Höhe gelangt:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 31.500,--

Lazarettgasse

S 27.200,--

Arbesbachgasse

S 34.800,--

Währingergürtel

S 13.750,--

Der Beschwerdeführer ersuchte um Mitteilung der dem Bescheid seiner Auffassung nach fehlenden Begründung mit dem Vorbringen, dass der Inhalt der Bewertungsakten Aussagen über den Bauzustand der Gebäude nicht erlaube und dass für ihn nicht nachvollziehbar sei, auf Grund welcher Unterlagen das Finanzamt die Höhe der Anteile für Grund und Boden ermittelt habe. Der Bauzustand der betroffenen Gebäude (dieser dürfe mit dem Erhaltungszustand nicht verwechselt werden) sei in Ordnung. Bei einer erheblichen Verringerung der Gebäudewerte müssten auch die Restnutzungsdauer und damit der AfA-Satz geändert werden.

Das Finanzamt entsprach dem Ersuchen um Mitteilung der fehlenden Begründung durch den Hinweis darauf, dass der Beschwerdeführer den telefonisch ergangenen Vorhalt nicht ausreichend beantwortet habe. Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten und des auf Grund und Boden entfallenden Anteiles sei nicht nachvollziehbar dargelegt worden. "Neubauwerte der Versicherungen" seien keine taugliche Grundlage für die Berechnung fiktiver Anschaffungskosten und des darauf entfallenden Grundanteiles. Dieser Anteil sei deshalb gemäß § 184 BAO auf dem Schätzungswege mit Hilfe des Inhaltes der Bewertungsakten zu ermitteln gewesen.

In seiner gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 erhobenen Berufung rügte der Beschwerdeführer, dass auch in der ergänzend mitgeteilten Begründung nicht ausgeführt worden sei, worauf sich die Beurteilung des Bauzustandes der Häuser gründe. In einer Beilage zur Berufung werde eine weitere Berechnung zur "Aufteilung Grundstück/Gebäu dewert" vorgelegt, die auf "den der AfA entsprechenden Restbuchwerten (Basis Neubauwert Versicherung)" und den angemessenen Grundstückspreisen beruhe. Die Neubauwerte seien auf Grund von Schätzgutachten ermittelt worden. Die Aufteilung der Anschaffungskosten mit 25 % Grundstücksanteil und 75 % Gebäudeanteil entspreche, wie diese Berechnung zeige, der "Sachwertverhältnismethode". Allfällige Differenzen zu den Verkehrswerten ergäben sich "durch die Wertveränderungen auf Grund der Bestimmungen des MRG". Die Bestimmungen des Bewertungsgesetzes seien zur Ermittlung des Verkehrswertes nicht geeignet und aus den in den Bewertungsakten einliegenden - überdies 25 Jahre alten - Informationen ließen sich keine Erkenntnisse über den Bauzustand der Häuser gewinnen. Zudem hätte die Behörde in Konsequenz der von ihr vorgenommenen

Wertveränderungen entsprechende Erhöhungen des AfA-Satzes vornehmen müssen. Für den Fall, dass die Behörde an ihrer Wertaufteilung festhalte, werde alternativ die Anwendung von AfA-Sätzen von 4 % für das Objekt Währingergürtel und von jeweils 3 % für die übrigen Objekte begehr.

In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 bis 1999 ging das Finanzamt vor wie im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996, auf dessen Begründung es jeweils verwies. Auch der Beschwerdeführer verwies in seinen diesbezüglichen Berufungen auf seine für das Jahr 1996 erstatteten Ausführungen.

Im Berufungsverfahren ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer zunächst telefonisch um Darstellung der Berechnungsgrundlagen für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten, welchem Ersuchen der Beschwerdeführer mit einem Schriftsatz vom 20. Oktober 2001 nachkam. Darin ergänzte er seine schon dem Finanzamt gegebenen Informationen über die angesetzten Renditen und die daraus resultierenden fiktiven Anschaffungskosten noch um die zu Grunde gelegten Jahresmieterräge und wies darauf hin, dass die von ihm angesetzten Renditen im Jahre 1996 branchenüblich gewesen seien, sich mittlerweile aber durch gefallene Liegenschaftspreise geändert hätten. Ermittelt habe der Beschwerdeführer die angesetzten Renditen durch Verkäufe vergleichbarer Liegenschaften; in einer Beilage führte der Beschwerdeführer hiezu nähere Daten an, wobei er hinsichtlich der Örtlichkeit zwei Objekte (Kuefsteingasse und Ruckergasse) genau bezeichnete und sich hinsichtlich sechs weiterer Häuser mit Lagehinweisen begnügte. Die entsprechenden Unterlagen wie Kaufverträge und Zinslisten könnten beigebracht werden. Auch Auskünfte von Maklern und die Immobilienbeilagen des Wiener Kurier seien herangezogen worden. Dem telefonisch mitgeteilten Vorhaben einer ausschließlichen Anwendung der "Ertragswertmethode" zur Wertermittlung werde entgegengetreten, weil diese Methode bei Miethäusern mit Zinsbeschränkungen nicht geeignet sei, verkehrsübliche Anschaffungswerte zu ergeben. Auch die zu erwartenden Aufwendungen ließen sich durch eine Betrachtung vergangener Jahre nicht verlässlich einschätzen, weil Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen sehr unregelmäßig anzufallen pflegten. Aus der gesetzlichen Definition der Anschaffungskosten sei zu folgern, dass zur Wertermittlung die Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes heranzuziehen seien. Dieses Gesetz sehe eine Kombination verschiedener Wertermittlungsverfahren vor. Eine Beschränkung auf die Wertermittlung allein aus dem Ertrag eines Miethauses sei abzulehnen.

Mit Vorhalt vom 24. Oktober 2001 ersuchte die belangte Behörde den Beschwerdeführer (erneut) um Bekanntgabe seiner Berechnungsgrundlagen für die fiktiven Anschaffungskosten, erinnerte ihn an einen telefonisch gegebenen Hinweis auf Judikaturnachweise und Schrifttumsstellen und gab dem Beschwerdeführer die vom Sachbearbeiter der belangten Behörde ermittelten AfA-Bemessungsgrundlagen mit der Einladung bekannt, sich hiezu unter Vorlage eigener Berechnungen zu äußern. Zum Zweck der Ermittlung eines nachhaltig erzielbaren Mietertrages seien die von den Hausgemeinschaften (Anm.: bestehend aus dem Beschwerdeführer und seiner Schwester) in den Jahren 1991 bis 1996 erklärten Einkünfte - unter Ausscheidung der auf die Bildung und Auflösung von Mietzinsrücklagen entfallenden Beträge - und die vom Beschwerdeführer in den Jahren 1996 bis 1999 erklärten Einkünfte herangezogen und sei der Hälftebetrag des arithmetischen Durchschnitts aus diesen Werten genommen worden. Die jeweiligen "(halben) nachhaltigen Mieterträge" seien einer Barwertermittlung nach Maßgabe einer nachschüssigen, 50-jährigen Rente (dies entspreche der vom Beschwerdeführer angenommenen Restnutzungsdauer) unter Heranziehung der vom Beschwerdeführer angegebenen Durchschnittsbruttorenditen als Kapitalisierungszinssätze mit einer näher dargestellten Rechenformel unterzogen worden. Die so ermittelten Ertragswerte würden, um die vom Beschwerdeführer jeweils mit 25 % geschätzten Grundanteile vermindert, der AfA-Ermittlung zu Grunde gelegt werden, wobei mangels Vorlage von Sachverständigungsgutachten der AfA-Berechnung die gesetzliche Restnutzungsdauer unterlegt werden würde. Dem Vorhalt war für jedes der betroffenen Miethäuser ein Berechnungsblatt angeschlossen, auf welchem der für die jeweilige Liegenschaftshälfte dargestellte "nachhaltige Miettertrag" mit dem für eine 50-jährige nachschüssige Rente bei einem Kapitalisierungszinsfuß von 4 % angesetzten Vervielfacher von 21,48 multipliziert und vom Produkt dieser Rechenoperation ein "Grundanteil" von 25 % abgezogen wurde; 1,5 % des Differenzbetrages wurde als der ermittelte AfA-Betrag für den jeweils erworbenen Hälftanteil dargestellt. Daraus resultierten für die vom Beschwerdeführer erworbenen Liegenschaftshälften folgende jährliche AfA-Beträge:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 10.283,--

Lazarettgasse

S 10.226,--

Arbesbachgasse

S 25.093,--

Währingergürtel

S 7.300,--

Mit Schreiben vom 12. November 2001 legte der Beschwerdeführer eine als "Checkliste für Zinshäuser" überschriebene Aufstellung eines Wiener Immobilienunternehmens über Grundstückspreise für Wohnnutzflächen und Geschäftsraumflächen in Wien mit dem Bemerken vor, dass sich aus dieser Aufstellung ergebe, dass die von ihm angesetzten fiktiven Anschaffungskosten der Marktlage entsprächen.

Mit Schreiben vom 26. November 2001 legte der Beschwerdeführer eine mit dem 14. November 2001 datierte "Stellungnahme zur Wahl der Bewertungsmethode für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten", eine mit dem 15. November 2001 datierte "Stellungnahme zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode" samt vier "berichtigten Ertragswertberechnungen" sowie vier Gutachten eines sich als "unabhängiger Sachverständiger und Havariekommissar" bezeichnenden Verfassers burgenländischen Wohnsitzes über den "Liegenschaftswert, gerundet (fiktiver Ankaufswert)" der in Rede stehenden bebauten Grundstücke vor und modifizierte gleichzeitig seine Berufungsanträge.

In der "Stellungnahme zur Wahl der Bewertungsmethode" vom 14. November 2001 vertrat der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Bestimmung des § 6 Z. 9 EStG 1988 die Auffassung, dass die fiktiven Anschaffungskosten mit jenem Wert identisch seien, der im § 2 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz genannt sei, weshalb dieses Gesetz mit den darin genannten Methoden der Liegenschaftsbewertung auch angewendet werden müsse. Da für Objekte, die gesetzlichen Zinsbeschränkungen unterlägen, ein angemessener wirtschaftlicher Ertrag nicht erzielbar sei, lasse sich auf der Basis des Ertragswertes allein ein "objektiv richtiger Verkehrswert" nicht ermitteln, sodass dem "Sachwertverfahren" erhöhte Bedeutung zukomme. Der Wert einer Liegenschaft werde zudem nicht von der gegenwärtigen Ertragslage, sondern vor allem von den zukünftigen Ertragsmöglichkeiten bestimmt. Bei Heranziehung des Durchschnitts der Gewinne der letzten Jahre resultiere ein niedrigerer Gewinn (und somit Ertragswert) ferner als Folge von Arbeiten für Standardanhebungen und Wohnungszusammenlegungen, mit denen der Ertragswert in der Zukunft aber erheblich gesteigert werde; mit gutem Grund werde der zukünftige Aufwand von den Sachverständigen deshalb stets aus den Herstellungskosten abgeleitet.

In der "Stellungnahme zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten" vom 15. November 2001 forderte der Beschwerdeführer zunächst, (näher bezeichnete) "stark abweichende" Jahresergebnisse der Erträge der letzten fünf Jahre aus der Berechnung auszuscheiden, die Gewinne um die vor dem Berechnungszeitraum entstandenen Zehntel- und Fünfzehntelabsetzungen zu erhöhen und beim Objekt Kienmayergasse die dem Beschwerdeführer zugeflossenen "Untermietzinse" hinzuzurechnen. Für die Jahre 1996 bis 1999 gehe es nicht an, die vom Beschwerdeführer in den Abgabenerklärungen angesetzten AfA-Beträge zu Grunde zu legen, obwohl gerade diese AfA-Beträge von der Abgabenbehörde nicht anerkannt würden. Die vom Beschwerdeführer angesetzten Bruttorenditen seien von der Behörde "kräftig nach oben gerundet" worden. Bei den in der Immobilienbranche für Preisvergleiche angesetzten Bruttorenditen werde der Miettertrag in Relation zum Anschaffungspreis gesetzt; die Behörde habe aber nicht auf den Miettertrag, sondern auf den Einnahmenüberschuss diese vom Beschwerdeführer genannten Bruttorenditen angewendet, weshalb der herangezogene Kapitalisierungszinsfuß verfehlt (überhöht) sei. Trotz Errichtung sämtlicher Häuser vor dem Jahre 1915 werde ohne Begründung ein AfA-Satz nicht von 2 %, sondern von 1,5 % angewendet. Der Zukunftsertrag der Häuser sei durch einen Zuschlag von 20 % auf den durchschnittlichen Ertrag der Vergangenheit anzusetzen. Auf vier angeschlossenen Beiblättern vollzog der Beschwerdeführer die seiner Auffassung nach stimmige (den vorstehenden Grundsätzen entsprechende) Ertragswertberechnung für jedes der in Rede stehenden Häuser im Einzelnen nach.

Die vier Gutachten des "unabhängigen Sachverständigen und Havariekommissars" über die "fiktiven Ankaufswerte" der vier Liegenschaften nehmen auf Besichtigungen der Liegenschaften am 31. Oktober 2001 und am 20. November 2001 Bezug und bezeichnen als Bewertungsstichtag jeweils den 1. April 1996. Sie enthalten unter der Überschrift "ad Gebäudebauwert" eine für alle vier Liegenschaften gleich lautende Gebäudebeschreibung mit dem Inhalt des Vorhandenseins eines "voll unterkellerten, dreistöckigen" Hauses "in Massivbauweise mit harter Dachung, errichtet um 1900 mit gegliederter Fassadengestaltung". Die "Bauklassifikation" und der Erhaltungszustand werden bei jedem der Häuser mit dem Wort "gut" beschrieben und dazu wird das Ausmaß der verbauten Fläche angefügt. Angegebene Kubikmeterausmaße umbauten Raums werden (einheitlich für sämtliche vier Häuser) für das Kellergeschoß mit S 2.500,-- und für die sonstigen Geschosse mit S 5.000,-- multipliziert und dem Produkt dieser Rechenoperation wird noch ein (ebenfalls einheitlicher) Zuschlag von 5 % "für Fassadengliederung" addiert. Unter der Überschrift "ad Gebäudeverkehrswert" heißt es dann in allen Gutachten wortgleich, dass der Verkehrswert "vereinfacht, aber hier mit ausreichender Genauigkeit auf Grund der demnächst und vorhersehbar anstehenden Investitionen und Renovierungsarbeiten" mit ca. 15 % (bei dreien der Häuser und beim vierten mit 20 %) "vom Neuwertwert angeschätzt" werden könne und der Berücksichtigung eines verlorenen Aufwandes und technischer Wertminderung in Höhe von 85 % (im vierten Fall 80 %) entspreche. Die mit "ad Grundverkehrswert" überschriebenen Textpassagen der vier Gutachten enthalten übereinstimmend die Aussage, dass sich der Grund in "verkehrstechnisch guter Lage" befindet, sodass man für die Besorgungen des täglichen Bedarfes und zum Erreichen von öffentlichen Verkehrsmitteln kein Fahrzeug benötige. Für das Objekt am Währingergürtel wird die bebaute Grundfläche mit einem Quadratmeterpreis von S 7.000,-- multipliziert, welcher Preis auch als Grundstückspreis für das Objekt in der Lazarettgasse mit dem Bemerken angesetzt wird, dass sich der Grund "in AKH- und Universitätsnähe" befindet und daher eine "besondere Lage für Studenten, Ärzte und Ordinationen im Zusammenhang mit dem AKH" aufweise. Beim Objekt in der Lazarettgasse findet sich ebenso wie bei den Objekten in der Arbesbachgasse und in der Kienmayergasse der Hinweis, dass die Parkplatzsituation auf den öffentlichen Verkehrsflächen "gut" sei. Die Lage der beiden letztgenannten Objekte wird zusätzlich noch als "ruhig" bezeichnet, wobei für das Objekt in der Arbesbachgasse ein Quadratmeterpreis von S 9.000,-- und für jenes in der Kienmayergasse ein solcher von S 6.000,-- angesetzt wird. In den daran anschließend jeweils mit dem Ausdruck "Schlussfolgerungen" überschriebenen Passagen der Gutachten wird zunächst unter dem Titel "Ertragswertschätzung" ein Betrag als Jahresmiettertrag 1996 bezeichnet, der bei zwei Objekten um einen hinsichtlich seiner Höhe nicht näher erläuterten Pauschalbetrag erhöht wird, was für das Objekt in der Lazarettgasse mit einer "auf Grund der AKH-Nähe und des alten Mietbestandes anzunehmenden Jahresertragssteigerung infolge der starken Nachfrage für Facharztpraxen (derzeit sind in der Lazarettgasse laut Telefon-CD bereits über 25 Ärzte niedergelassen !)" und für das Objekt in der Arbesbachgasse mit einer "auf Grund der sehr guten Bezirkslage anzunehmenden Jahresertragssteigerung" begründet wird. Von den (erhöhten) Jahresmietterträgen wird gleich lautend ein Anteilsbetrag von 25 % unter dem Titel "Wagnis und Instandhaltung" abgezogen und das Ergebnis dann als "zur Prognose anzunehmender Jahresertrag" bezeichnet. Für das "ca. 100 Jahre alte Gebäude" könne aus technischer Sicht realistisch eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 25 Jahren angenommen werden, heißt es in allen Gutachten wortgleich. Unter Ansatz eines Kapitalisierungszinsfußes von 4 %, der Restnutzungsdauer von 25 Jahren und (bei allen Gebäuden in gleicher Höhe) angesetzten Abbruchkosten von S 750.000,-- wird der jeweilige "Ertragswert" der Objekte ermittelt, welcher der jeweiligen Summe aus "Grundverkehrswert" und "Gesamt-Gebäudeverkehrswert" gegenübergestellt wird. Das arithmetische Mittel zwischen diesen beiden Werten wird unter der Bezeichnung "mittlerer Verkehrswert" als "fiktiver Anschaffungswert" zum 1. April 1996 ausgewiesen.

Bei der Modifizierung seiner Berufungsanträge im Schreiben vom 26. November 2001 legte der Beschwerdeführer die in den vorgelegten Gutachten vom unabhängigen Sachverständigen und Havariekommissar ermittelten fiktiven Anschaffungskosten zu Grunde, zog jeweils einen Anteil von 25 % als auf Grund und Boden entfallenden Wert ab, setzte unter Hinweis auf die begutachtete Restnutzungsdauer von 25 Jahren rechnerisch 4 % AfA für die jeweiligen Objekte an und machte jeweils die Hälfte der so ermittelten Beträge als AfA für die erworbenen Liegenschaftshälften geltend. Daraus resultierten für diese Liegenschaftshälften folgende jährliche AfA-Beträge:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 98.400,-

Lazarettgasse

S 100.575,-

Arbesbachgasse

S 104.520,-

Währingergürtel

S 95.205,-

In einer Eingabe vom 19. Dezember 2001 brachte der Beschwerdeführer unter Hinweis auf ein Telefonat mit dem Sachbearbeiter der belangten Behörde vor, dass es sich beim Verfasser der Gutachten um einen "in der Branche bestens ausgewiesenen Fachmann mit über 20-jähriger Berufserfahrung" handle, dem sämtliche für die Befunde nötigen Unterlagen zur Verfügung gestanden seien; deren Einbindung in die Gutachtenstexte sei nicht üblich.

Mit Vorhalt vom 8. März 2002 wies die belangte Behörde den Beschwerdeführer darauf hin, dass der Verwaltungsgerichtshof eine Ableitung fiktiver Anschaffungskosten aus Neuherstellungskosten als verfehlt bezeichnet habe und dass die vorgelegten Gutachten keine ausreichenden Befundaufführungen enthielten; schon die unterschiedlose Einstufung des Erhaltungszustandes und der Bauklassifizierung der jeweiligen Objekte als "gut" entziehe sich einem Nachvollzug. Der Gutachter erwähne zwar eine im Jahre 2001 erfolgte Objektsbesichtigung, gehe jedoch auf die seit dem jeweiligen Anteilserwerb im Jahre 1996 erfolgten Umbauten, Wohnungszusammenlegungen, Renovierungsarbeiten und Reparaturen (teilweise beträchtlichen Kostenumfangs) nicht ein. Auch festgestellte Verkaufspreise von unbebauten Grundstücken oder Abbruchobjekten nenne der Gutachter nicht. Eine Überprüfung erzielter Verkaufserlöse unbebauter Liegenschaften vergleichbarer Lage erweise die vom Gutachter angesetzten Quadratmeterpreise als an der Untergrenze liegend. Die vom Gutachter vorgenommene Gewichtung zwischen Sachwert und Ertragswert erscheine unzutreffend, in der Literatur werde dem Ertragswert wesentlich mehr Gewicht beigemessen. Dem Begehr des Beschwerdeführers nach Hinzurechnung der Zehntel- und Fünfzehntelabsetzungen könne gefolgt werden, nicht hingegen seinem Ansinnen auf Ausscheidung bestimmter Jahre bei der Berechnung des nachhaltig erzielbaren Ertrages; auch die Ergebnisse der Folgejahre würden berücksichtigt, wobei der Kritik des Beschwerdeführers am rechnerischen Ansatz der von der Behörde nicht anerkannten AfA-Beträge Rechnung getragen werde. Dem Vorschlag des Beschwerdeführers auf Erhöhung des Durchschnitts der Ertragswerte der Vorjahre um einen Zuschlag von 20 % könne angesichts seiner Ausführungen im Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen vom 3. September 1999, wonach sich die Lage am Vermietungssektor durch Überangebot von Wohnungen, gesunkene Mietzinse und Leerstände stark verschlechtert habe, nicht näher getreten werden. Zur Kritik des Beschwerdeführers an dem von der Behörde geplanten AfA-Satz von 1,5 % müsse daran erinnert werden, dass seit 1989 ohne Gutachten stets die gesetzliche Restnutzungsdauer anzusetzen sei. Bei Durchsicht der Vorakten sei aufgefallen, dass für die in den Jahren 1962, 1965, 1968 und 1975 erworbenen Liegenschaft(shälften) je eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren "(= 4 % AfA)" angenommen worden sei und dass Grundanteile von 27 % (Währingergürtel), 33 % (Kienmayergasse und Arbesbachgasse) und 40 % (Lazarettgasse) ausgeschieden worden seien. Dass die betroffenen Gebäude ungeachtet einer zwischenzeitig erfolgten Nutzung über einen Zeitraum zwischen 21 und 34 Jahren "trotz Abnutzung und trotz nicht mehr zeitgemäßer Raumaufteilung" gegenüber dem Wert von Grund und Boden dermaßen an Wert zugenommen haben sollten, dass statt den bisher angenommenen Grundanteilen zwischen 27 % und 40 % nunmehr der Ansatz eines Grundanteils von bloß 25 % gerechtfertigt wäre, widerspräche jeder Erfahrung. Es würden bei den Ertragswertberechnungen deshalb auch nicht mehr die begehrten Anteile von 25 % für Grund und Boden abgezogen, sondern die bislang angesetzten Anteile, obwohl tatsächlich eine Wertminderung der Gebäude zu vermuten wäre, die ohnehin einen jeweils noch höheren Anteil von Grund und Boden am Wert der Liegenschaften indizieren würde. Dementsprechend abgeänderte Berechnungsunterlagen zur "Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode" für jedes der vier Gebäude schloss die belangte Behörde dem Vorhalt mit der Gelegenheit zur Stellungnahme an. Diesen Berechnungsunterlagen waren als Ergebnis für die vom Beschwerdeführer erworbenen Liegenschaftshälften folgende jährliche AfA-Beträge zu entnehmen:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 15.689,--

Lazarettgasse

S 13.022,--

Arbesbachgasse (keine Änderung vorgenommen)

S 25.093,--

Währingergürtel

S 12.078,--

Der Beschwerdeführer beantwortete den Vorhalt mit einer Äußerung vom 5. April 2002, in welcher er die Auffassung vertrat, dass der Gutachter der Bedeutung der Ertragswerte der Liegenschaften ohnehin ausreichend Rechnung getragen habe. Eine persönliche Besichtigung der Liegenschaften durch den Gutachter sei erfolgt und der Bestand an Wohnungen samt deren Kategorien zum 1. April 1996 sei dem Gutachter vom Beschwerdeführer jeweils mitgeteilt worden. Nachträgliche Wohnungsadaptierungen seien in diesem Zusammenhang nicht von Bedeutung und an Reparaturmaßnahmen sei in den Jahren 1996 bis 1999 nur eine Fensterreparatur mit einem Kostenaufwand von S 162.000 angefallen. Die Bewertung durch den Gutachter sei jeweils korrekt und nachvollziehbar. Die Anführung von Vergleichsobjekten für Grundstückspreise sei in Gutachten nicht üblich und die Bewertung werde von der Behörde, die dem Beschwerdeführer ihre Vergleichsgrundstücke auch nicht bekannt gegeben habe, ohnehin "anerkannt". Die Gewichtung des Sachwertes im Verhältnis zum Ertragswert habe der Gutachter auf Grund seiner Erfahrung mit der Bewertung zinsgeregelter Objekte vorgenommen. Das Ersuchen um Ausscheidung der Ergebnisse einzelner Jahre für die Ermittlung des Durchschnittsertrages gründe sich auf die für jede Durchschnittsermittlung nahe liegende Vorgangsweise, Extremwerte zu eliminieren. An den mit Vorhalt vom 8. März 2002 übermittelten Berechnungsunterlagen sei zunächst zu kritisieren, dass die Heranziehung eines AfA-Satzes von 1,5 % zwingend die Annahme einer Restnutzungsdauer von 66,67 Jahren voraussetze, was auf die Wahl des Rentenbarwertfaktors durchschlagen müsse; der Wertanteil für Grund und Boden sei nach näher genannten Literaturmeinungen diesfalls im Ausmaß von 20 % auszuscheiden. Bei der Liegenschaft in der Arbesbachgasse seien die Beträge nicht um die "AfA-Differenz" erhöht worden und beim Objekt in der Kienmayergasse seien die vom Beschwerdeführer erzielten "Untermietzinse" neuerlich unberücksichtigt geblieben. Das Vorbringen im Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1999 beziehe sich nur auf die für 1999 geltende Situation und könne nicht für die Beurteilung des Zukunftsertrages für einen Zeitraum von sieben bis zehn Jahren dienen, sodass sich die Vornahme eines Zuschlages von 20 % mit dieser Begründung nicht rechtens verweigern lasse. Der Hinweis auf die in den Vorjahren vorgenommene Aufteilung der Werte auf Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits sei nicht zielführend, weil damals ja auch ein wesentlich höherer AfA-Satz als ein solcher von 1,5 % angesetzt worden sei. Die im Vorhalt genannten Jahreszahlen seien insofern auch unrichtig, als weder 1962 noch 1965 ein Liegenschaftserwerb stattgefunden habe. Zur Frage einer Wertsteigerung bei Gebäuden sei auf die geplante EXPO und den im Zeitraum 1990 bis 1994 damit im Zusammenhang stehenden Anstieg der Marktwerte von Gebäuden hinzuweisen. Unverändert sei der Beschwerdeführer der Auffassung, dass eine allein bei den Ertragswerten ansetzende Methode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten im vorliegenden Fall nicht geeignet sei, einen den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden Verkehrswert zu ergeben. In angeschlossenen Berechnungsunterlagen waren für die erworbenen Liegenschaftshälften folgende jährliche AfA-Beträge ausgewiesen:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 50.286,--

Lazarettgasse

S 33.357,--

Arbesbachgasse

S 46.786,-

Währingergürtel

S 21.377,-

Mit dem angefochtenen Bescheid änderte die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre zum Nachteil des Beschwerdeführers ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens traf die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides ergänzende Sachverhaltsfeststellungen zu Erwerb und Veräußerung zweier (anderer) Wiener Miethäuser u.a. durch den Beschwerdeführer und führte sodann aus, mit dem Beschwerdeführer darin überein zu stimmen, dass sein Erwerb der hier in Rede stehenden vier Liegenschaftsanteile nicht als entgeltlich zu beurteilen sei, sodass die Voraussetzungen für die Heranziehung der fiktiven Anschaffungskosten an Stelle der Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die AfA vorlägen. Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten sei nicht nachvollziehbar, die seinen Angabenerklärungen zu Grunde liegenden fiktiven Anschaffungskosten ließen sich aus den von ihm angegebenen Berechnungsgrundlagen nicht ableiten. Die bis Ende März 1996 im Miteigentum des Beschwerdeführers und seiner Schwester gestandenen vier Liegenschaften seien in den Sechziger- und Siebzigerjahren teils im Erbweg, teils durch Kauf erworben worden; den vom Beschwerdeführer für die Hausgemeinschaften eingereichten Abgabenerklärungen sei jeweils eine Restnutzungsdauer der Liegenschaften von 25 Jahren "(= 4 % AfA)" - unter Ausscheidung von Grundanteilen zwischen 27 % und 40 % - zu Grunde gelegt und dies vom Finanzamt auch akzeptiert worden. Wenn der Beschwerdeführer in seiner Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten nunmehr eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren und einen Grundanteil von nur mehr 25 % annehme, dann erscheine dies unverständlich, weil die Gebäude angesichts des Zeitpunktes ihrer Errichtung zum einen den derzeitigen Ansprüchen nicht mehr genügen könnten und mit zunehmendem Alter einen immer größeren Reparaturbedarf aufweisen müssten und zum anderen die Benützung durch die Mieter auch eine abnützungsbedingte Wertminderung zur Folge haben müsse. Instandsetzungskosten, aus denen sich eine Verlängerung der anzunehmenden Restnutzungsdauer hätte rechtfertigen lassen, seien den die Hausgemeinschaften betreffenden Steuerakten für die Jahre vor dem Erwerb des Alleineigentums durch den Beschwerdeführer nicht zu entnehmen. Ohne Vorlage eines "tauglichen Gutachtens über die Restnutzungsdauer" sei es "dem Finanzamt ungeachtet des Alters und Zustandes der Liegenschaft nicht möglich" gewesen, eine "andere als die gesetzliche vorgesehene AfA" zu berücksichtigen. "Davon unabhängig" sei aber "für Zwecke der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf die voraussichtliche, tatsächliche Nutzungsdauer im Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile abzustellen" gewesen. Die vom Beschwerdeführer vorgelegten Gutachten seien zur Feststellung der fiktiven Anschaffungskosten ebenso wenig geeignet wie zur Beurteilung der Restnutzungsdauer der Gebäude. Der über den jeweiligen Bauzustand erstattete Befund sei in jeder Hinsicht ungenügend, weil ihm über die konkrete Beschaffenheit des Gebäudes keine nachvollziehbaren Aussagen entnommen werden könnten, was ebenso für die Art der Vermietung, für die Mieterstruktur und für die Frage der Durchführung von Großreparaturen und des Bestehens aktuellen Reparaturbedarfes gelte. Entgegen der Behauptung des Beschwerdeführers ergäben sich aus den Beilagen zu seinen Einkommensteuererklärungen für den Zeitraum ab Erwerb der Liegenschaftsanteile bis Ende des Jahres 1999 Arbeiten an den in Rede stehenden Gebäuden mit einem erheblich höheren als dem von ihm eingeräumten Kostenaufwand von S 162.000,- (Wohnungsadaptierungen allein schon im Jahr 1998 um S 942.045,67); dass der Gutachter des Beschwerdeführers auf all diese baulichen Arbeiten mit keinem Wort Bedacht genommen habe, indiziere, dass er sich auf den im Besichtigungszeitpunkt vorgefundenen (allerdings ohnehin völlig ungenügend festgestellten) Zustand der Gebäude und nicht auf jenen bezogen habe, der zum Zeitpunkt des Erwerbes der Anteile durch den Beschwerdeführer - fünf Jahre vorher - gegeben gewesen sei. Ein Gutachten, welches die Restnutzungsdauer eines Gebäudes vom Zeitpunkt der Gutachtenserstellung aus ermittle, sei schon von vornherein verfehlt (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175). Die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer vermieteten Liegenschaft, deren Mietobjekte gesetzlichen Zinsbeschränkungen unterworfen seien, auf der Basis des Ertragswertes des Miethauses sei vom Verwaltungsgerichtshof (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 20. Juli 1999, 98/13/0109, 0158, Slg. N.F. Nr. 7.428/F, und vom 5. Oktober 1988, 87/13/0075) als taugliche Methode gebilligt worden. Im letztgenannten Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof auch ausgesprochen, dass für den Erwerber einer solchen Liegenschaft der erzielbare Gewinn und nicht der Umsatz (Mieterlös) bedeutsam sei. Der Grund, aus welchem der Verwaltungsgerichtshof einen nach den Vorschriften der Realschätzordnung ermittelten Schätzwert als

Verkehrswert nicht habe gelten lassen (Ableitung aus den fiktiven Herstellungskosten - Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 29. Oktober 1974, 1411/74, Slg. N.F. Nr. 4.747/F, 1412/74 und 1413/74), müsse für einen nach den Vorschriften des Liegenschaftsbewertungsgesetzes ermittelten Wert in gleicher Weise gelten. Bei der Methode der Heranziehung der Preise von Vergleichsliegenschaften stelle sich das Problem, dass im Regelfall keine Liegenschaft der anderen vollständig gleiche; unterschiedliche Nutzungs- und Instandhaltungsintensität und erst recht unterschiedliche Raumeinteilung, unterschiedliche Raumausstattung und die Verwendung von unterschiedlichen Baumaterialien bei Gebäuden unterschiedlicher Errichtungszeitpunkte ergäben noch weitere Schwierigkeiten der Vergleichsmethode. Von den vom Beschwerdeführer zu Vergleichszwecken angeführten Liegenschaften hätten sich nur zwei identifizieren lassen: Die eine davon sei 1989 um S 2,2 Millionen erworben und 1999 um S 3,7 Millionen veräußert worden, ohne dass erkennbar sei, weshalb der Beschwerdeführer den Wert dieser Liegenschaft "um anstehende Reparaturen in Höhe von S 3 Millionen" erhöhe; bei der anderen identifizierten, im Jahre 1993 erworbenen Vergleichsliegenschaft seien aus Baubewilligungsbescheiden aus den Jahren 1987, 1990 und 1992 Arbeiten am Haus (Wohnungszusammenlegungen bzw. Adaptierungen) ersichtlich, die den höheren Kaufpreis im Jahre 1993 erklärliech machten, während bei den Objekten, deren Hälftenanteile vom Beschwerdeführer 1996 erworben worden waren, diese Arbeiten größtenteils erst bevorgestanden seien. Bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nach der Ertragswertmethode sei begründeten Einwänden des Beschwerdeführers gegen einzelne Ansätze (Berücksichtigung der Zehntel- und Fünfzehntelabschreibungen, Reduktion nicht anerkannter AfA-Beträge und niedrigerer Abzinsungsprozentsatz) Rechnung getragen worden. Dem vom Beschwerdeführer vorgeschlagenen Zuschlag von 20 % auf den Ertragsdurchschnitt der Vergangenheit unter dem Titel zukünftiger Erträge habe die belangte Behörde nicht näher treten können. Hinsichtlich der Objekte am Währingergürtel und in der Kienmayergasse könne sich dieser Vorschlag des Beschwerdeführers nicht einmal auf das Gutachten seines Sachverständigen stützen, der einen solchen Zuschlag nur für die Objekte in der Lazarettgasse und in der Arbesbachgasse vorgenommen und ihn mit der Lage dieser Objekte begründet habe. Das Bestehen der mietzinsrechtlichen Beschränkungen stehe der Vornahme eines solchen Zuschlags aber auch bei diesen Objekten entgegen. Der durch Kategorieranhebungen von Mietobjekten verbesserten Ertragstmöglichkeit seien schließlich auch die damit verbundenen Baukosten entgegenzuhalten und dass die Ertragserwartungen den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprochen hätten, beweise das im Herbst 1999 gestellte Ansuchen des Beschwerdeführers auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen, das er mit einem Überangebot von Wohnungen, gesunkenen Mietzinsen, Leerständen und hohen Reparaturkosten begründet habe. Dem Begehr des Beschwerdeführers nach Berücksichtigung einer Restnutzungsdauer von 66,7 Jahren auch bei der Ertragswertberechnung habe die belangte Behörde nicht folgen können. Sei mangels Vorlage verwertbarer Gutachten auch "die gesetzliche AfA, die von einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren ausgeht, heranzuziehen" gewesen, so sei "für die Ertragswertberechnung die zu Gunsten des (Beschwerdeführers) mit 50 Jahren, statt wie vom Gutachter nur mit 25 Jahren geschätzte Restnutzungsdauer" anzusetzen gewesen. Ebenso sei der Wert von Grund und Boden nicht nach den nunmehrigen Vorstellungen des Beschwerdeführers, sondern vielmehr in jenem Verhältnis zu berücksichtigen gewesen, wie es den Erklärungen der seinerzeitigen Hausgemeinschaften entsprochen habe.

Die belangte Behörde berücksichtigte bei ihrer Ermittlung der Bemessungsgrundlagen der Einkommensteuer des Beschwerdeführers für die Streitjahre in den zum Spruchbestandteil des angefochtenen Bescheides erklärten Begründungsteilen und Berechnungsblättern - zusätzlich zu den AfA-Beträgen für die vom Beschwerdeführer schon vor 1996 gehaltenen Hälftenanteile an den betroffenen Liegenschaften - für die mit dem Leibrentenvertrag erworbenen Hälftenanteile (für das Jahr 1996 - einschließlich des Objektes am Währingergürtel - nur zur Hälfte angesetzte) Jahresbeträge an AfA in folgender Höhe:

Objekt:

AfA:

Kienmayergasse

S 20.126,-

Lazarettgasse

S 13.022,-

Arbesbachgasse

S 26.368,-

Währingergürtel

S 12.078,-

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

Der Beschwerdeführer erklärt sich durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf die ihm nach dem Gesetz zustehende steuerliche "Abschreibung der Liegenschaftshälften" durch gesetzmäßige Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten "und der weiteren Faktoren, wie insbesondere Grundanteil und AfA" als verletzt. In Ausführung dieses Beschwerdepunktes kritisiert der Beschwerdeführer zunächst die von der Behörde getroffene Wahl der Bewertungsmethode für die erworbenen Liegenschaftshälften. Sei unter den fiktiven Anschaffungskosten im Sinne des § 6 Z 9 EStG 1988 der im Liegenschaftsbewertungsgesetz angesprochene Verkehrswert zu verstehen, dann seien die Vorschriften des Liegenschaftsbewertungsgesetzes bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten einer Liegenschaft auch anzuwenden. Gerade bei Mietobjekten, die gesetzlichen Zinsbeschränkungen unterliegen, sei eine nur von ihrem Ertrag ausgehende Ermittlung ihres Verkehrswertes keine geeignete Methode. Bei einer durch Mietzinsbildungsvorschriften bedingten Ungünstigkeit der Ertragslage eines Hauses komme vielmehr dessen Substanzwert erhöhte Bedeutung zu. Vollends verfehlt sei es, ohne Rücksicht auf die Art getätigter Ausgaben allein auf die Höhe des jährlichen Einnahmenüberschusses abzustellen und dabei nur den Ertrag einiger Jahre heranzuziehen. Dass der Substanzwert eines Hauses für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten völlig zu vernachlässigen wäre, könne dem Gesetz nicht entnommen werden. Im Liegenschaftsbewertungsgesetz sei geregelt, dass bei Ermittlung des Substanzwertes vom Neubauwert des Hauses auszugehen und von diesem Wert "die technische und wirtschaftliche Wertminderung abzuziehen" sei. Der Vergleich mit erzielten Verkaufspreisen ähnlicher Objekte sei ebenfalls eine Methode der Wertermittlung, die ungeachtet ihrer Unsicherheitsfaktoren immer noch zuverlässiger als die Ertragswertschätzung sei. Als sicherste und dem Gesetz damit am besten entsprechende Methode der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten sei eine Kombination mehrerer Bewertungsverfahren durch Ermittlung des Ertragswertes, Ermittlung des Sachwertes und Heranziehung von Vergleichsliegenschaften anzusehen. Durch die Beschränkung allein auf die "Ertragswertmethode" habe die belangte Behörde den Beschwerdeführer im Recht auf gesetzmäßige Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten verletzt.

Selbst die Ertragswertschätzung durch die belangte Behörde sei fehlerhaft gestaltet worden. Dem Begehr des Beschwerdeführers nach Berücksichtigung eines Steigerungsbetrages im Ausmaß von 20 % unter dem Titel des Zukunftsertrages habe die Behörde ohne tragfähige Begründung nicht entsprochen, sodass die Möglichkeit der Erzielung höherer Mietzinse nach Freiwerden von Mietobjekten mit "Altmieten" in die Wertermittlung nicht eingeflossen sei. Auf die Ausführungen des Beschwerdeführers in dessen Antrag auf Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 1999 habe die belangte Behörde sich hiebei nicht rechtens stützen dürfen; hätten sich diese Ausführungen doch nur auf das Jahr 1999 bezogen, in welchem größere Ausgaben angefallen seien. Ferner sei die belangte Behörde in Anwendung ihrer Wertermittlungsmethode zum Ansatz einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren gelangt, ziehe jedoch für die Bemessung der AfA eine Restnutzungsdauer von 67 Jahren heran und komme damit zum AfA-Satz von 1,5 %. Die Annahme zeitlich verschiedener Restnutzungszeiträume für ein und dieselbe Liegenschaft lasse sich nicht begründen und müsse als rechtswidrig angesehen werden. Bei einer angenommenen Restnutzungsdauer von 50 Jahren wäre - unter Berücksichtigung eines Grundanteils von 25 % - die jährliche AfA mit 2 % anzusetzen gewesen; eine jährliche AfA von 1,5 % hingegen bedinge eine Restnutzungsdauer von 67 Jahren und nach - im Schrifttum als üblich bezeichneten - Richtwerten einen dafür angemessenen Grundanteil von nur 20 %. Restnutzungsdauer und Prozentsatz der Jahres-AfA stünden in unmittelbarer Wechselwirkung zueinander; der auf die Dauer der Liegenschaftsnutzung erzielbare Reinertrag sei umso höher, je länger die Restnutzungsdauer sei. Die Divergenz der von der belangten Behörde angesetzten Restnutzungszeiten ein und derselben Liegenschaft sei mit dieser Wechselwirkung unvereinbar.

Im Rahmen der zum Aufhebungsgrund der Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erstatteten Ausführungen wirft der Beschwerdeführer der belangten Behörde vor, die für die Ermittlung des Substanzwertes der Miethäuser wesentlichen Daten nicht erhoben, für den Ansatz der jeweiligen Wertanteile für Grund und Boden keine ausreichende Begründung gegeben und die vom Beschwerdeführer zu

Vergleichszwecken genannten Liegenschaften ohne Berücksichtigung der angebotenen Identifizierungsmöglichkeit als nicht identifizierbar beurteilt zu haben. Die Berücksichtigung der Vergleichsliegenschaften hätte zu weit höheren fiktiven Anschaffungskosten geführt. Die im angefochtenen Bescheid getroffenen Ausführungen zu zwei identifizierten Vergleichsliegenschaften seien aus näher dargelegten Gründen unrichtig und dem Beschwerdeführer vor Bescheiderlassung nicht vorgehalten worden. Auch die behördliche Kritik an den vom Beschwerdeführer vorgelegten Schätzungsgutachten sei unbegründet und Ergebnis eines mangelhaften Verfahrens; hätte ihm die belangte Behörde diese Kritik vorgehalten, dann hätte der Beschwerdeführer sie entkräften können.

Nach § 16 Abs. 1 Z. 8 EStG 1988 zählen zu den Werbungskosten auch die Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

Nach dem ersten Absatz der verwiesenen Vorschrift des § 7 EStG 1988 sind bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung), wobei sich die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung bemisst.

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 (lit. a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Mit dieser Vorschrift stellt das Gesetz im Sinne des § 167 Abs. 1 BAO die Vermutung auf, 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; die Beweislast für die Widerlegung dieser Vermutung mit der Behauptung des Vorliegens einer kürzeren Restnutzungsdauer trifft den Steuerpflichtigen, wobei ein solcher Beweis im Regelfall durch die Vorlage eines Sachverständigungsgutachtens zu erbringen ist (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. November 1991, 91/14/0169, vom 27. Jänner 1994, 92/15/0127, vom 8. August 1996, 92/14/0052, vom 20. November 1996, 94/15/0132, vom 25. April 2001, 99/13/0221, vom 22. Juni 2001, 2000/13/0175, vom 25. September 2002, 97/13/0098, vom 9. September 2004, 2002/15/0192, vom 29. September 2004, 2001/13/0135, und vom 17. November 2004, 2002/14/0042).

Als Bemessungsgrundlage der AfA bestimmt § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. a EStG 1988 grundsätzlich die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, während in lit. b dieser Vorschrift Regelungen zur Bemessungsgrundlage für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs des Gebäudes getroffen werden. Nach dem ersten Satz dieser Bestimmung ist diesfalls der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen, während nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b Satz 2 EStG 1988 auf Antrag auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z. 9) anzusetzen sind.

Die verwiesene Vorschrift des § 6 Z. 9 EStG 1988 bestimmt in ihrer lit. b, dass im Falle der unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen aus betrieblichem Anlass für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag gilt, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Empfangs hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten).

Wie der Verwaltungsgerichtshof zur Frage der Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft in langjähriger Rechtsprechung schon zu den Vorgängergesetzen des Einkommensteuergesetzes 1988 immer wieder ausgesprochen hat, ist diese Ermittlung durch einen Schätzungsakt vorzunehmen, für dessen Durchführung nähere gesetzliche Vorschriften nicht bestehen, zumal auf gesetzliche Regelungen, welche die Ermittlung des Wertes einer bebauten Liegenschaft aus den Herstellungskosten des Gebäudes ableiten (Realschätzungsordnung, RGBI. Nr. 175/1897, Liegenschaftsbewertungsgesetz - LBG, BGBI. Nr. 150/1992), mangels Tauglichkeit einer solchen Bewertungsgrundlage für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden kann. Gerade für Häuser mit Objekten, deren Mietzinsbildung gesetzlichen Beschränkungen unterliegt, hat der Verwaltungsgerichtshof dem Bauzeitwert des Gebäudes Relevanz als Faktor für den Verkehrswert regelmäßig abgesprochen und vielmehr eine solche Ermittlung des Verkehrswertes als sachgerecht beurteilt, welcher der mit einem bestimmten Multiplikator vervielfachte Zinsertrag zu Grunde liegt (siehe hiezu die hg. Erkenntnisse je vom 29. Oktober 1974, 1411/74, Slg. N.F. Nr. 4.747/F, 1412/74 und 1413/74, je vom 5. Oktober 1988, 87/13/0075 und 87/13/0085, und vom 20. Juli 1999, 98/13/0109, 0158, Slg. N.F. Nr. 7.428/F). Dass es

stimmig ist, bei der Ermittlung des Verkehrswertes der bebauten Liegenschaft nicht vom Umsatz, sondern vom Einnahmenüberschuss auszugehen, hat der Gerichtshof etwa im Erkenntnis vom 5. Oktober 1988, 87/13/0075, ausdrücklich bestätigt. Unter dem (auch in diesem Erkenntnis hervorgehobenen) Gesichtspunkt des Fehlens anwendbarer gesetzlicher Vorschriften zu der bei der Feststellung der fiktiven Anschaffungskosten einzuhaltenden Vorgangsweise hat der Gerichtshof schon im zuletzt genannten Erkenntnis und auch in späteren Erkenntnissen anderen Wertermittlungsmethoden als jener nach dem Ertragswert Aussagekraft für die Beantwortung der Frage nach den fiktiven Anschaffungskosten - ungeachtet erkennbarer Präferenz für die Methode der Ertragswertermittlung - dabei nicht generell abgesprochen (siehe etwa die Erkenntnisse vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079, vom 17. Oktober 2001, 2000/13/0157, und vom 19. März 2002, 97/14/0034, und zur Frage der Aufteilun

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at