



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat am 9. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Gerhard Maurer Buchprüfungs- u. Steuerberatungsges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten, vertreten durch Dr. Wolfgang Bichler und ADir. Walter Halbmayr, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 nach in Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die festgesetzten Abgaben betragen in Euro:

Einkommensteuer 1997:	20.719,03 €
Einkommensteuer 1998:	20.417,43 €
Einkommensteuer 1999:	11.303,46 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte bis einschließlich 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Verpachtung einer Gastwirtschaft und einer Bäckerei. Mit Beginn des Jahres 1997 kam es zur Betriebsaufgabe.

Streit besteht über die Höhe des Gewinnes aus der anlässlich der Betriebsaufgabe erfolgten Überführung der betrieblich genutzten Gebäudeteile ins Privatvermögen.

Der Bw. legte zur Ermittlung des Verkehrswertes ein von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen, Fachgruppe Immobilien, im Jahr 2001 erstelltes Bewertungsgutachten (Bl. 23 – 36 Arbeitsbogen der BP) vor, das den Verkehrswert der betrieblich genutzten Gebäudeteile per 1.1.1997 mit einem Betrag in Höhe von S 690.000, - ausweist.

Das Gutachten hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Die Liegenschaft hat ein Gesamtausmaß von 1.109 m² und befindet sich im Gemeindezentrum, gegenüber dem Gemeindeamt, in guter, zentraler Wohn- und Geschäftslage. Das Gebäude wurde etwa 1900 als zweigeschossiges Gebäude mit einer Teilunterkellerung in Massivbauweise errichtet.

Die betrieblich genutzten Gebäudeteile befinden sich im Erdgeschoss und im Keller und umfassen einen Gast- und Schankbetrieb sowie eine Bäckerei mit einer Gesamtnutzfläche von 247 m²,

Im Obergeschoss befinden sich vier vermietete Wohnungen mit einer Gesamtnutzfläche von 255 m².

Der Bau- und Erhaltungszustand zum Bewertungsstichtag 1. Jänner 1997 sei nach der Beschreibung des Bw. sowie aufgrund vorgelegter Fotos als schlecht zu beurteilen, insbesondere drei der im Obergeschoss befindlichen Wohnungen würden einen schlechten Instandhaltungszustand aufweisen. Größere Reparaturen seien erst nach dem Bewertungsstichtag bzw. nach einem Brand im Jahr 1999, bei dem eine Wohnung im Hintertrakt völlig ausgebrannt sei, erfolgt. Dass der Zustand äußerst mangelhaft war, zeigten auch die teilweise sehr niedrigen Mieten zum Stichtag. Die Raumeinteilung der Bäckerei, des Gasthauses sowie

der Wohnungen seien völlig unzeitgemäß und würden nicht mehr den heutigen Vorstellungen entsprechen. Es sei daher mit einer Zustandsnote 3 (reparaturbedürftig) nach den erweiterten Tabellen Ross-Brachmann vorzugehen.

Die technische Restnutzungsdauer sei, da sich das Gebäude zum Stichtag noch in einem nutzbaren Zustand befinde, mit 30 Jahren, die wirtschaftliche Restnutzungsdauer (aufgrund des Instandsetzungs- und Instandhaltungszustandes, sowie auf Grund der veralteten Raumeinteilung) mit 15 Jahren anzunehmen.

Die Bewertung erfolgte nach dem Sachwert- und Ertragswertverfahren, wobei dem Ertragswertverfahren, da das Objekt zur Gänze als Ertragsobjekt genutzt werde, eine höhere Bedeutung beigemessen werde.

Den Sachwert des Gebäudes ermittelte der Gutachter aus dem Herstellungswert (Kubikmeterpreis) abzüglich bestimmter Abschläge. Soweit es die betrieblich genutzten Gebäudeteile betrifft, geht das Gutachten von einem Herstellungswert von 5.068.800,00 S aus. Davon werden ein Abschlag von 15 % wegen Bauschäden, ein Abschlag von 75,43 % für technische Wertminderung und eine Zustandsnote von 3 sowie ein Abschlag von 5 % wegen individueller Planung abgezogen, um so auf einen Sachwert der betrieblich genutzten Gebäudeteile von 843.000,00 S zu gelangen.

Den Ertragswert ermittelte der Gutachter ausgehend von den zum Stichtag erzielten monatlichen Mieten, und zwar für die Bäckerei 8.400,00 S, für die Gastwirtschaft 11.000,00 S sowie für die Wohnungen insgesamt 5.647,00 S, insgesamt somit 25.047,00 S, woraus das Gutachten einen betrieblichen Anteil von 77,4 % errechnet.

Der für das gesamte Gebäude ermittelte Jahresmietertrag von 300.564,00 S ($25.047,00 \times 12$) wurde um einen Verwaltungskostenabschlag von 3 %, einem Abschlag für Instandhaltung und Instandsetzung von 1,8 % (berechnet vom Herstellungswert des Gesamtgebäudes), einem Abschlag von 4 % wegen Mietausfall und um einen mit einem Zinssatz von 5,5 % errechneten Verzinsungsbetrag des Bodenwertes (den Bodenwert errechnete der Gutachter mit 665.000,00 S) vermindert, woraus sich ein Jahresreinertrag für das gesamte Gebäude in Höhe von rd. 79.000,00 S ergab.

Diesen Jahresreinertrag kapitalisierte der Gutachter mit einem Zinssatz von 5,5 % und unter Ansatz einer wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von 15 Jahren und gelangte so zu einem Ertragswert für das gesamte Gebäude in Höhe von 793.000,00 S. Dem Anteil der betrieblichen Mieten an der Gesamtmiete entsprechend teilte er von diesem Ertragswert 77,4 %, das sind 613.906,00 S, dem betrieblich genutzten Trakt zu.

Da laut Gutachten dem Ertragswert die doppelte Bedeutung beizumessen sei, wurden Sachwert und Ertragswert im Verhältnis 1:2 gewichtet und daraus ein Verkehrswert des betrieblich genutzten Gebäudeteiles in Höhe von 690.000,00 S ermittelt.

Die beim Bw. durchgeführte, die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung wich (Tz. 15 BP Bericht), da das Gutachten in einigen Punkten nicht schlüssig aufgebaut sei, von dem vom Gutachter ermittelten Wert ab und setzte den Verkehrswert der betrieblich genutzten Gebäudeteile mit 1.936.000,00 S fest.

Die von der BP beanstandeten Punkte betreffen den Altersabschlag (laut Gutachten 75,43 %, laut BP 70 %), den Verwaltungskostenabschlag (laut Gutachten 3 %, laut BP 1,5 %), die Art der Aufteilung des Ertragswertes auf betrieblich und für Wohnzwecke genutzte Gebäuteile, die bei Ermittlung des Ertragswertes anzusetzende Monatsmiete sowie die bei der Kapitalisierung anzusetzende Restnutzungsdauer (laut Gutachten 15 Jahre, laut BP 30 Jahre). Aufgrund der vorgenommenen Änderungen gelangte die BP hinsichtlich der betrieblichen Gebäudeteile zu einem Sachwert von 1.077.000,00 S und zu einem Ertragswert von 2.366.000,00 S, was unter Anwendung der vom Gutachter vorgenommenen Gewichtung von 1:2 den erwähnten Gebäudewert von 1.936.000,00 S ergab.

Das Finanzamt erließ den Feststellungen der BP folgende Abgabenbescheide für die Jahre 1997 bis 1999 (der Bw. beantragte die Verteilung des Aufgabegewinnes auf 3 Jahre).

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung rügt der Bw. unter Zitierung der einschlägigen Bestimmungen des EStG und des BewG sowie der Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes, das Bewertungskalkül der BP weise schwerwiegende Mängel und zahlreiche Ungereimtheiten auf. So sei keine kritische Würdigung vor dem Hintergrund der realen Marktgegebenheiten sowie eine Nachkontrolle anhand der Marktverhältnisse erfolgt.

Für die Erhöhung der Miete von 19.400,00 S auf 24.000,00 S lasse sich keine wirtschaftliche Begründung finden. Das Entgelt für die Nutzung der Liegenschaft sei von den Parteien im seinerzeitigen Vertrag festgelegt worden und die Relation zwischen dem auf die Nutzung des Gebäudes und dem auf die Nutzung der Einrichtungsgegenstände entfallenden Entgeltsteiles dürfe nicht mit der Begründung verschoben werden, der Umfang der in Bestand überlassenen Einrichtungsgegenstände habe sich verringert. Die von der BP angesetzte monatliche Miete von 24.000,00 S ergebe einen m² Preis von rd. 98,00 S. Eine Kaltmiete in dieser Höhe könne nach den bei Immobilientreuhändern eingeholten Auskünften nicht als ortsüblich bezeichnet werden.

Was die Art der Ertragswertermittlung betreffe, so sei nur eine Bewertung zulässig, die im Rahmen der Gesamtbewertung den auf den betrieblich genutzten Teil der Liegenschaft anteilig entfallenden Wert zum Ziel hat.

Bemängelt wird in der Berufung weiters der Umstand, dass der von der BP ermittelte Ertragswert rd. das 2,2-fache des Sachwertes ausmache. Für einen derartigen Fall müsse nach der Fachliteratur geprüft werden, ob die Nachhaltigkeit des Ertrages richtig beurteilt worden bzw. die Restnutzungsdauer zu korrigieren sei. Der von der BP ermittelte Wert sei einer Nachkontrolle anhand der Marktverhältnisse nicht unterzogen worden.

In ihrer zur Berufung ergangenen Stellungnahme vom 7. Jänner 2002 (Bl. 51/1999, E-Akt) führt die BP aus, das Verhältnis betrieblicher Gebäudeteil zu privaten Gebäudeteilen betrage laut Gutachten 55:45, das Verhältnis der betrieblichen Mieten zu den Gesamtmieten 77:23. Da bei Ermittlung des Ertragswertes die Instandhaltungskosten mit 77 % der Gesamterstellungskosten angesetzt worden seien, seien auf diese Weise 77 % der Instandhaltungskosten des Gesamtgebäudes in den betriebliche Ertragswert eingeflossen, obwohl der betriebliche Anteil nur 55 % betrage. Dies hätte vermieden werden können, wäre der Ertragswert ebenso wie der Sachwert nur für den betrieblichen Teil berechnet worden. Alleine durch diese Korrektur erhöhe sich der Wert des betrieblichen Gebäudeteiles um fast 45 %.

Zu diesem Kritikpunkt der BP erklärte der Gutachter (Bl. 38 Arbeitsbogen der BP), bei Aufteilung der Instandhaltungskosten ergebe sich für den betrieblichen Teil des Gebäudes ein prozentueller Anteil von 2,5 % und für das restliche Gebäude ein solcher von 0,9 %. Laut Fachliteratur liege der Instandhaltungsabschlag zwischen 0,5 % und 4 %. Erfahrungsgemäß sei dieser Instandhaltungsabschlag, in welchem er zusätzlich auch einen solchen für Instandsetzung berücksichtigt habe, bei gewerblichen Objekten, insbesondere bei Gaststätten und Bäckereien höher als bei reinen Wohnobjekten. Die beiden Prozentsätze würden in der üblichen Bandbreite liegen.

Dagegen wendet die BP in ihrer Stellungnahme ein, aus dem Gutachten gehe nicht hervor, dass der betriebliche Gebäudeteil höhere künftige Instandhaltungen verursache als der private Gebäudeteil. Es sei nicht erörtert worden, warum den betrieblichen Teil für gemeinsame Gebäudeteile wie Dach, Fassaden etc. fast die 3-fachen Instandhaltungskosten treffen sollten.

Das Gutachten weise daher in diesem Punkt jedenfalls Mängel im Rechenvorgang auf.

Des Weiteren sei der Altersabschlag laut Fachliteratur mit 70 % begrenzt.

Zur Miethöhe führt die BP aus, im Mietvertrag aus dem Jahr 1989 sei die Miete für die Räumlichkeiten mit 10.000,00 S und für die Einrichtung und Maschinen mit 4.500,00 S ver-

einbart worden. Weiters sei vereinbart worden, dass die Maschinen nach einer 10-jährigen Pachtdauer gegen eine Ablöse von 60.000,00 S in das Eigentum des Pächters übergangen. Im Zusatz zum Pachtvertrag vom November 1997 sei festgestellt worden, dass die Maschinen wertlos seien und keine Ablöse zu bezahlen sei. Gleichzeitig sei die Miete auf 13.000,00 netto (inkl. für die private Wohnung) reduziert worden, wobei vertraglich keine Aufteilung vorgenommen wurde. Für Zwecke der Ertragswertberechnung sei aber weiterhin die Gesamtmiete im gleichen Verhältnis wie im ursprünglichen Vertrag aufgeteilt worden.

Dass die Mieten auch nachhaltig erzielbar seien, beweise der Umstand, dass diese bereits seit mehr als 10 Jahren bezahlt würden. Die Mieten seien auch ortsüblich, da sie tatsächlich bezahlt und andere Ursachen wie z.B. private Gründe nicht vorliegen würden.

Der Verwaltungskostenabschlag stehe im Zusammenhang mit der Anzahl der Mieter eines Objekts. Da im betrieblichen Objekt nur 2 Mieter zu verwalten seien, sei der Abschlag auf 1,5 % zu reduzieren.

In Anbetracht des Gebäudegesamtzustandes im Zeitpunkt der Entnahme könne trotz bevorstehender Renovierungsmaßnahmen wie Dacheindeckung und Fassade samt Fenstern von einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren ausgegangen werden, weil bei der Ertragswertermittlung auch von jährlichen Instandhaltungskosten von 1,8 % ausgegangen wurde, was mehr als 30 % der Nettomieten entsprechen würde.

Was den Einwand betreffe, Sachwert und Ertragswert würden stark differieren, sei darauf hinzuweisen, dass auch im Gutachten Sachwert und Ertragswert enorm abweichen würden.

Die BP sei grundsätzlich der Methode des Gutachters gefolgt und habe lediglich unrichtige Rechengänge und unschlüssige Ansätze korrigiert.

Die BP habe auch eine Plausibilitätskontrolle durchgeführt. Da der Ertragswert des nicht betrieblich genutzten Gebäudeteiles mit null anzusetzen sei, wären für die Ermittlung des Gesamtpreises der Liegenschaft lediglich der Sachwert der nichtbetrieblichen Gebäudeteile und der Wert des Bodens hinzuzurechnen. Auf diese Weise ergebe sich ein Gesamtwert der Liegenschaft von 3.278.000,00 S, welcher als plausibel anzusehen sei, wo doch auch im Zeitpunkt vor der Dach- und Fassadensanierung die Mietobjekte uneingeschränkt benutzbar und funktionsfähig gewesen seien.

In der zur Stellungnahme ergangenen Gegenäußerung weist der Bw. darauf hin, es liege kein Mangel im Rechengang vor, sondern komme das Ergebnis im Rahmen der gebotenen Gesamtbewertung zustande.

Der Wert von 1,8 % für Instandhaltungskosten sei ein Durchschnittswert. Die in der Literatur genannte Bandbreite spreche lediglich von Instandhaltungskosten, Instandsetzungen seien davon offensichtlich nicht erfasst, weshalb ein Vergleich auch gar nicht möglich sei.

Die Verwaltungskosten könnten nur bei einem oder wenigen Großmiethern auf 1-2 % gesenkt werden. Würde man jene Werte ansetzen, die das MRG vorsieht, so komme man auf einen Betrag von rd. 16.000,00 S.

Unter Wiederholung der Ausführungen zum Auseinanderklaffen von Ertrags- und Sachwert in der von der BP durchgeführten Korrekturberechnung weist der Bw. darauf hin, dass sich bezogen auf den Sachwert eine unrealistische Rendite von 15 % ergebe.

Der Regelfall sei weiters, dass der Ertragswert unter dem Sachwert liege. Das bedeute, dass das eingesetzte Kapital keine angemessene Verzinsung bringe, was in der Region, in der sich das gegenständliche Gebäude befindet, nicht unüblich sei.

Auch der Gutachter nahm zu den Einwendungen der BP Stellung (Bl. 70/1999 E-Akt).

Zur Miethöhe bei der Ertragswertermittlung stellt der Gutachter fest, die Geschäftsraummiethen in den letzten 5 Jahren seien rückläufig gewesen. Es sei daher beim Ertragswertverfahren besonderes Augenmerk auf die Nachhaltigkeit zu legen. Die von der BP angesetzte Miete sei nachhaltig nicht erzielbar. Dies beweise auch der Umstand, dass die Pächterin des Gastlokals bereits im Immobilienbüro der Gattin des Sachverständigen um ein günstigeres Lokal angefragt habe und beabsichtige, den Mietvertrag wegen hoher Miete zu kündigen. Für ein Gashaus in frequentierterer Lage als jener des gegenständlichen Objekts betrage die Kaltmiete 12.000,00 S.

Das Ergebnis der BP gebe keinesfalls die Marktverhältnisse zum Stichtag wieder. Bei Kenntnis der Verhältnisse am Immobilienmarkt hätte ein entsprechender Abschlag vom Verkehrswert vorgenommen werden müssen.

Weiters könne die Limitierung der Wertminderung wegen Alters mit 30 % nicht starr gehandhabt werden. Es sei bei dem gegenständlichen Objekt ein hoher Reparaturaufbau gegeben gewesen, was durch die Zustandsnote 3 unter Anwendung der erweiterten Tabellen von Ross Rechnung berücksichtigt worden sei.

Dass ein hoher Instandsetzungsbedarf vorlag, zeigten auch die seit 1997 durchgeführten Investitionen in Höhe von 1,5 Mio S. Der laut Gutachten festgestellte Verkehrswert von 1,7 Mio S entspreche dem Bau- und Erhaltungszustand sowie den Marktverhältnissen zum 1.1.1997.

Im Arbeitsbogen der BP befinden sich die zwischen dem Bw. und den Pächtern der Bäckerei bzw. Gastwirtschaft abgeschlossenen Pachtverträge.

Der zwischen dem Bw. und dem Pächter der Bäckerei abgeschlossene Pachtvertrag (Bl. 39 Arbeitsbogen der BP) regelt in dessen Pkt. 7 den Pachtzins. Danach beträgt der Pachtzins monatlich 14.500,00 S, wobei auf die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände ein Betrag von 4.500,00 S entfällt. Der Mietzins für die Wohnung des Pächters wird mit 1.000,00 S vereinbart. Für die ab dem zehnten Pachtjahr ins Eigentum des Pächters übergehenden Maschinen wird in Pkt. 6 des Mietvertrages eine Ablöse von 60.000,00 S vereinbart.

Laut Pkt. 12 ist der Pächter verpflichtet, das Pachtobjekt auf eigene Kosten in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten. Der Verpächter verpflichtet sich, die Kosten der üblichen Altersentwertung und die Kosten allfälliger Reparaturen am Haus selbst zu übernehmen.

In der im November 1997 getroffenen Zusatzvereinbarung zum Pachtvertrag (Bl. 49 Arbeitsbogen der BP) wird mit Wirkung ab 1. Jänner 1997 die monatliche Pacht mit 13.000,00 S festgelegt. Für die als wertlos erachteten Backstubenmaschinen werde keine Ablöse verlangt. Die übrigen Bestimmungen des Pachtvertrages blieben unverändert.

Laut Pkt. 7 des zwischen dem Bw. und der Pächterin der Gastwirtschaft abgeschlossenen Pachtvertrages (Bl. 52 Arbeitsbogen der BP) beträgt der monatliche Pachtzins 17.000,00 S, wobei auf die Verpachtung der Einrichtungsgegenstände ein Betrag von 6.000,00 S entfällt.

In Pkt. 12 dieses Pachtvertrages wird zur Erhaltung des Pachtobjektes die gleiche Vereinbarung getroffen wie mit dem Pächter der Bäckerei.

In der am 9. Oktober 2003 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend Folgendes vorgebracht:

Nachdem der steuerliche Vertreter des Bw. einen Kaufvertrag über die Bäckereieinrichtung vorgelegt und darauf hingewiesen hatte, dass diese weiterhin im Eigentum des Bw. stehe und daher Gegenstand des Pachtvertrages sei, stellten die Parteien außer Streit, dass die in der für die Bäckerei vereinbarten Gesamtmiete enthaltene Miete für diese Einrichtung mit monatlich 1.500,00 S angenommen werden könne und die tatsächliche Miete für das unbewegliche Betriebsvermögen per 1. Jänner 1997 daher 22.500,00 S betragen hat. Ferner wurde einvernehmlich festgehalten, dass bei der Berechnung des gemeinen Wertes für die entnommene Geschäftseinrichtung die monatliche Miete um diesen Betrag von 1.500,00 S zu erhöhen ist, wobei für die Kapitalisierung ein Zinssatz von 5,5 % heranzuziehen sei.

Der steuerliche Vertreter des Bw. stellte die Höhe des Verwaltungskostenabschlags mit 1,5 % außer Streit.

Zum Beweis dafür, dass die zum Bewertungsstichtag 1. Jänner 1997 für die vermieteten Betriebsräumlichkeiten aufrechte Miete nicht nachhaltig erzielbar sei, legte der steuerliche Vertreter des Bw. einen im Oktober 2002 mit einem neuen Pächter abgeschlossenen Pachtvertrag über die Gastwirtschaft vor. Darin wird für den verpachteten Gastbetrieb eine Gesamtpacht für die Räumlichkeiten und das Mobiliar von 1.000,00 € vereinbart. Die Pacht für die Gastwirtschaft sei daher gegenüber dem Bewertungsstichtag um rd. 21 % gesunken.

Die Vertreter des FA hielten dem entgegen, dass, da es sich um eine Gesamtpacht handle und das Mobiliar schon sehr alt sei, auch nur ein geringer Teil dieser Pacht auf das Mobiliar entfalle. Der neue Pachtvertrag sei daher kein Beweis dafür, dass die im Jahr 1997 aufrechte Miete nicht auf einen Zeitraum von 30 Jahren erzielbar sei.

Zu der vom Gutachter herangezogenen wirtschaftlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren verwies der steuerliche Vertreter des Bw. darauf, dass der Grund hierfür die unzweckmäßige Raumeinteilung sei, die entweder geändert werden müsse, was für den Bw. Kosten verursache, oder bei der Beurteilung der Nachhaltigkeit zu berücksichtigen sei.

Zu dem Umstand, dass bei dem von der BP erzielten Bewertungsergebnis der Ertragswert den Sachwert um das rd. 2,2 fache übersteigt, sowie zur Frage der Aufteilung des Instandhaltungsabschlags bei Ermittlung des Ertragswertes wiederholten die Parteien im Wesentlichen ihr bisheriges Vorbringen. Der steuerliche Vertreter des Bw. erklärte, dass im Hinblick auf die getätigten Investitionen von rd. 1,5 Millionen S der Instandhaltungsabschlag gerechtfertigt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 Z 2 EStG sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielt werden.

Gemäß § 24 Abs. 3 EStG sind, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert werden, die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Nach § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung

zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Der gemeine Wert ist ein fiktive Größe und auf Grund einer Preisschätzung zu ermitteln (VwGH 15.9.1993, 91/13/0125).

Ausgangspunkt für die Schätzung des gemeinen Wertes der anlässlich der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen überführten betrieblich genutzten Gebäudeteile ist gegenständlich ein vom Bw. eingeholtes Sachverständigengutachten.

Sachverständigengutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung², § 177, Tz. 3).

Die Behörde hat sich nicht als Vollzugsorgan des Sachverständigen zu betätigen, sondern an Hand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen und Befund und Gutachten einer sorgfältigen freien Beweiswürdigung zu unterziehen (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108).

Das gegenständliche Gutachten ermittelt den Verkehrswert aus einem – gewichteten - Durchschnitt von Sach- und Ertragswert.

Die BP hat gewisse Teile des Gutachtens als nicht schlüssig bemängelt und ausgehend von den festgestellten Mängeln Korrekturen des Gutachtens, dem sie ansonsten gefolgt ist, vorgenommen und ist so zu einem vom Gutachten abweichenden, höheren Verkehrswert gelangt.

Streit besteht daher nicht über die zur Ermittlung des Verkehrswertes herangezogene Schätzungsmethode, nämlich der Ermittlung des Verkehrswertes aus einem Durchschnitt von Sach- und Ertragswert, an sich, sondern darüber, ob die BP zu Recht in einzelnen Punkten von der Schätzung abgewichen ist. Damit sind die Streitpunkte festgelegt, auf die im Folgenden im einzelnen eingegangen werden soll.

Zur Ermittlung des Sachwertes

Strittig ist hier die Frage, ob bei dem der altersbedingten Wertminderung Rechnung tragenden prozentuellen Abschlag vom errechneten Herstellungswert des Gebäudes zusätzlich zu dem aus der vom Gutachter festgestellten technischen Restnutzungsdauer von 30 Jahren hergeleiteten Abschlag von 70 % noch ein weiterer Abschlag von 5,43 % zu berücksichtigen ist. Diesen zusätzlichen Abschlag von 5,43 %, der den erweiterten Wertminderungstabellen nach Ross zufolge bei einem als reparaturbedürftig einzustufenden und damit mit der Zustandsnote 3 zu bewertenden Gebäude anzuwenden ist, begründet der Gutachter mit dem

zum Bewertungsstichtag bestehenden Bau- und Erhaltungszustand des gegenständlich zu bewertenden Gebäudes.

Das Gutachten berücksichtigt bei Ermittlung des Sachwertes mehrere Abschläge, so neben dem Abschlag für technische Wertminderung auch einen solchen für Wertminderung wegen Bauschäden.

Voraussetzung für ein Gutachten ist die Festlegung der Tatsachen, die der Sachverständige zu beurteilen berufen ist, das ist die Erhebung des Befundes, den er dem Gutachten zugrunde zu legen hat (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108).

Welche Fakten nun den Gutachter zum Ansatz einer Wertminderung für Bauschäden veranlassen haben und warum er den Abschlag mit 15 % bemessen hat, ist aus dem Gutachten nicht erkennbar. Den Bau- und Erhaltungszustand betreffende Umstände führt das Gutachten in seinem Punkt II. 10. an. Diese Umstände werden jedoch als Rechtfertigung für den zusätzlichen Abschlag wegen technischer Wertminderung in Höhe von 5,43 % (Zustandsnote 3) ins Treffen geführt. Es liegt daher insoweit kein ausreichender Befund vor, weshalb auch keine Möglichkeit besteht, die Schlüssigkeit der dem 15 %-igen Abschlag für Wertminderung wegen Bauschäden zugrunde liegenden Erwägungen zu überprüfen.

Sollten jedoch die selben Umstände, die als Begründung für den Abschlag von 5,43 % genannt werden, auch für den Abschlag für Wertminderung wegen Bauschäden maßgebend sein, so wäre dem entgegenzuhalten, dass damit ein und der selbe Mangel bei Ermittlung des selben Wertes, nämlich des Sachwertes, als Rechtfertigung für einen zweifachen Abschlag erhalten müsste, letztlich bei Ermittlung des Sachwertes doppelt berücksichtigt würde. Diese Vorgangsweise rechtfertigende Gründe werden im Gutachten nicht aufgezeigt.

Im Übrigen ist auch die für den zusätzlichen Abschlag von 5,43 % gegebene Begründung nicht schlüssig nachvollziehbar.

Der vom Gutachter angesprochene hohe Reparaturaufstau ist jedenfalls hinsichtlich der betrieblich genutzten Gebäudeteile nicht erkennbar.

Unabhängig von der in der Berufung aufgeworfenen Frage, ob der Wert für die betrieblich genutzten Räumlichkeiten nur ausgehend von einer Gesamtbewertung ermittelt werden dürfe, kann der Zustand der im Obergeschoss befindlichen Wohnungen keinen Einfluss auf den Wert der im Erdgeschoss befindlichen, betrieblich genutzten Räumlichkeiten haben. Das zu bewertende Objekt wird vermietet und ist daher zur Gänze, worauf auch der Gutachter verweist, Ertragsobjekt. Für die Nutzung der im Erdgeschoss befindlichen Betriebsräumlichkeiten als Ertragsobjekt ist daher deren Zustand maßgeblich und nicht jener der darüber befindlichen

Wohnungen. Wenn daher der Gutachter auf den schlechten Instandhaltungszustand der Wohnungen verweist, so berührt dies die betrieblich genutzten Räumlichkeiten im Untergeschoss nicht. Abgesehen davon, dass das Gutachten einen besonderen, die Betriebsräume betreffenden Reparaturbedarf nicht nennt, haben die Pächter der Gastwirtschaft und der Bäckerei die Pachtobjekte auf eigene Kosten in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten, weshalb ein allenfalls in diesen Räumlichkeiten bestehender Reparaturbedarf den für den Bw. zu ermittelnden Wert nicht beeinflussen könnte.

Die in Punkt 10 des Gutachtens weiter angeführte Begründung, die Raumeinteilung der Bäckerei und des Gasthauses sei völlig unzeitgemäß und entspreche nicht mehr den heutigen Vorstellungen, vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Auch hier muss sich der Gutachter den Vorwurf gefallen lassen, jene Fakten, die ihn zu dieser Aussage bewogen haben, im Gutachten nicht dargelegt zu haben. Der Gutachter hat nämlich die für Gastwirtschaften und Bäckereien maßgeblichen Kriterien einer zeitgemäßen und den heutigen Vorstellungen entsprechenden Raumeinteilung nicht genannt bzw. das Abweichen der gegenständlichen Pachtobjekte von diesen Kriterien nicht aufgezeigt. Nur dann nämlich, wenn das Gutachten einen solchen Befunde enthielte, könnte die vom Sachverständigen gezogene Schlussfolgerung auf ihre Schlüssigkeit überprüft werden. Es ist jedenfalls nicht ausreichend, wenn der Sachverständige nur das Endresultat seiner Überlegungen mitteilt (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108).

Im Übrigen sei in diesem Zusammenhang auf den in der Berufungsverhandlung vorgelegten, im Oktober 2002 über die Gastwirtschaft neu abgeschlossenen Pachtvertrag verwiesen. Der Bw. hätte wohl nicht innerhalb kürzester Zeit einen neuen Pächter für die Gastwirtschaft gefunden, wenn die Raumeinteilung tatsächlich so unzeitgemäß wie vom Gutachter behauptet wäre.

Dass im Rahmen der Ermittlung des Sachwertes eines Gebäudes nicht allein vom Neuherstellungswert ausgegangen werden kann, sondern auch das Alter des Gebäudes im Wege eines Abschlags zu berücksichtigen ist, liegt auf der Hand. Wenn dieser Abschlag bei dem gegebenen Alter des Gebäudes sowie der technischen Restnutzungsdauer von zumindest 30 Jahren mit 70 % angesetzt wird, so wird diesem Umstand hinreichend Rechnung getragen.

Ein über den Altersabschlag von 70 % hinausgehender Abschlag von weiteren 5,43 % ist aber nicht gerechtfertigt. Zum einen vermögen die dafür vorgebrachten Argumente, wie oben dargelegt, den weiteren Abschlag nicht zu tragen. Zum anderen berücksichtigt das Gutachten bereits einen Abschlag für Bauschäden von 15 %. Mit diesem – nicht näher begründeten – Abschlag werden auf allfälligen Mängeln beruhende Wertminderungen des Gebäudes nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenats bereits in ausreichendem Maße berücksichtigt.

Zur Höhe der für die Ermittlung des Ertragswertes maßgeblichen Mieten

Da nach den für die gegenständliche Bewertung maßgeblichen abgabenrechtlichen Bestimmungen (§ 24 Abs. 3 EStG) die ins Privatvermögen übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt der Übernahme ins Privatvermögen anzusetzen sind (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 24, Tz. 32), ist der Aufgabegewinn ein Stichtagsgewinn und ist daher auf den Aufgabzeitpunkt zu beziehen (Stoll, Rentenbesteuerung³, 145). Maßgebend ist daher der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24, Tz. 106).

Diese Stichtagsbetrachtung verlangt daher die Berücksichtigung der zum Bewertungsstichtag maßgeblichen Verhältnisse.

Zum Stichtag der Betriebsaufgabe waren die Geschäftslokale vermietet. Die Mietverträge wurden unter Fremden abgeschlossen, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass die Mieten im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe fremdüblich waren. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht erkennbar und wurden solche vom Bw. auch nicht behauptet. Es besteht daher kein Grund, zum Bewertungsstichtag nicht diese aktuellen Mieten heranzuziehen (vgl. Lenneis, Fiktive Anschaffungskosten, Anteile Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen?, ÖStZ 1998, FN 35).

Der Umstand, dass der Pächter der Gastwirtschaft wegen überhöhter Miete im Jahr 2002 begonnen hat, ein neues Mietlokal zu suchen, ist bei dieser stichtagsbezogenen Betrachtung ebenso unerheblich wie der Abschluss eines neuen Pachtvertrags mit einem neuen Pächter um einen möglicherweise geringeren Pachtzins im Oktober 2002. Zum Stichtag der Bewertung waren diese Umstände jedenfalls noch nicht bekannt bzw. vorhersehbar. Jahre nach dem Bewertungsstichtag eintretende Umstände können aber den gemeinen Wert im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe nicht beeinflussen. Die Ermittlung des gemeinen Wertes kann auch nicht davon abhängen, zu welchem Zeitpunkt der Sachverständige sein Gutachten erstellt.

Der Ermittlung des Ertragswertes sind daher die zum Bewertungsstichtag 1. Jänner 1997 bestehenden tatsächlichen Mieten für die Geschäftsräumlichkeiten in der in der Berufungsverhandlung außer Streit gestellten Höhe von 22.500,00 S zugrunde zu legen.

Zur Restnutzungsdauer

Ein wesentlicher, die Höhe des Schätzungsergebnisses beeinflussender Streitpunkt ist die bei der Ermittlung des Ertragswertes zur Vervielfachung des Jahresertrages heranzuziehende Restnutzungsdauer.

Das Gutachten zieht zur Vervielfältigung eine Restnutzungsdauer von 15 Jahren heran, die BP hält eine solche von 30 Jahren für gerechtfertigt.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist der Meinung der BP zu folgen.

Das Gutachten selbst nimmt unter Hinweis auf den zum Bewertungsstichtag noch bestehenden nutzbaren Zustand eine technische Restnutzungsdauer von 30 Jahren an.

Die vom Gutachter für die Vervielfältigung ohne nähere Begründung präferierte Restnutzungsdauer von 15 Jahren ist die laut Gutachten wirtschaftliche Restnutzungsdauer. Die Bemessung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer mit 15 Jahren begründet der Gutachter mit dem Instandsetzungs- und Instandhaltungszustand sowie der veralteten Raumeinteilung.

Wie bereits oben dargelegt, berührt der in Punkt II. 10. des Gutachtens genannte schlechte Instandhaltungszustand der Wohnungen im Obergeschoss nicht die gegenständlich zu bewertenden Geschäftsräumlichkeiten, kann daher auch deren Restnutzungsdauer nicht beeinflussen.

Abgesehen davon begründet unterlassener oder künftig notwendiger Instandsetzungsaufwand keinen höheren AfA-Satz bzw. keine kürzere wirtschaftliche Restnutzungsdauer (vgl. Mirna, Grundsätze für die AfA-Bemessung bei Wohngebäuden, SWK 1991, A I, 261). Großreparaturen oder Umbauten müssen bei älteren Gebäuden erfahrungsgemäß regelmäßig durchgeführt werden. Dass aber das Gebäude schon einen derart schlechten Zustand aufwies, dass eine Instandhaltung bzw. Instandsetzung durch den Steuerpflichtigen unwirtschaftlich gewesen wäre, wird im Gutachten nicht einmal behauptet. Das Gutachten spricht vielmehr selbst von einem zum Bewertungsstichtag nutzbaren Zustand des Gebäudes.

Dass es der als weitere Begründung für die kürzere wirtschaftliche Restnutzungsdauer angeführten Aussage des Gutachtens, die Raumeinteilung sei völlig unzeitgemäß und entspreche nicht mehr den heutigen Vorstellungen, an jeglicher Befundaufnahme fehlt, wurde ebenfalls bereits oben dargelegt.

Es kann aber dahingestellt bleiben, ob das Gutachten die wirtschaftliche Restnutzungsdauer der Geschäftsräumlichkeiten schlüssig und nachvollziehbar dartut.

Eine möglicherweise durch Entmodung der Betriebsräume der Bäckerei und der Gastwirtschaft für die Pächter eintretende kürzere wirtschaftliche Restnutzungsdauer lässt nämlich die weitere Nutzungsmöglichkeit durch den Bw. unberührt. Der Umstand einer kürzeren wirtschaftlichen Restnutzungsdauer trifft die Sphäre der Pächter und nicht jene des Bw.

Für den Bw. ist jedenfalls auf die technische Restnutzungsdauer des Gebäudes abzustellen. Die technische Restnutzungsdauer des in Massivbauweise errichteten Gebäudes beträgt aber bereits nach dem Gutachten 30 Jahre. Der Bemessung der AfA wurde eine Nutzungsdauer von 50 Jahren zugrundegelegt. Der Bw. hat eine kürzere Abschreibungsdauer nicht einmal behauptet.

Wenn die BP bei der Vervielfältigung in Übereinstimmung mit der im Gutachten ausgewiesenen technischen Restnutzungsdauer von 30 Jahren ebenfalls von einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren ausgegangen ist, kann dies für den Bw. nicht nachteilig sein.

Aus den genannten Gründen ist der Vervielfältigung in Übereinstimmung mit der BP eine Restnutzungsdauer von 30 Jahren zugrunde zu legen.

Zum Abschlag für künftige Instandhaltungskosten

Die BP hat bei der Ermittlung des Abschlags für künftige Instandhaltungskosten berechtigterweise eingewendet, dass die im Gutachten nach dem Verhältnis der Miete vorgenommene Aufteilung nicht schlüssig ist. Der Abschlag von 1,8 % für Instandhaltung und Instandsetzung ist dem Gutachten zufolge vom Herstellungswert zu berechnen. Wenn der Gutachter diesen Abschlag von den gesamten Herstellungskosten (also für betrieblich genutzte Gebäudeteile und Wohnungen insgesamt) berechnet, um ihn dann nach dem Verhältnis der Mieten aufzuteilen, dann wird den betrieblich genutzten Teilen des Untergeschosses ein zu hoher Anteil zugewiesen.

Wenn der Abschlag schon von den Herstellungskosten berechnet wird, dann kann er auch nur nach dem Verhältnis der Herstellungskosten aufgeteilt werden bzw. von vornherein nur von den Herstellungskosten der betrieblich genutzten Gebäudeteile berechnet werden.

Für eine spätere Aufteilung der durch den Abschlag berücksichtigten Kosten ist das Nutzflächenverhältnis und nicht das Verhältnis der Mieten maßgeblich, weshalb auch eine Aufteilung des Abschlags nach dem Verhältnis der Nutzflächen der betrieblich genutzten Gebäudeteile zu den sonstigen Gebäudeteilen denkbar wäre. Da der Anteil der Nutzfläche der betrieblich genutzten Räumlichkeiten an der gesamten Nutzfläche rd. 49 % (247 m² sind betrieblich genutzt, 255 m² für Wohnzwecke) beträgt und die BP mit der Berechnung des Abschlags nur von den betrieblichen Herstellungskosten zu einem betrieblichen Anteil am gesamten Instandhaltungsabschlag in Höhe von rd. 55 % gelangt, ist die Berechnung der BP für den Bw. - verglichen mit einer Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis - nicht nachteilig.

Die fehlerhafte Aufteilung des Instandhaltungsabschlags hat offenkundig auch der Gutachter erkannt, da er in seiner Stellungnahme seine Berechnung mit einer prozentuellen Aufteilung des Abschlags, nämlich 2,5 % für den betrieblich und 0,9 % für den privat genutzten Gebäudeteil, zu rechtfertigen versucht und so den im Gutachten genannten Prozentsatz von 1,8 % als Durchschnittswert darstellt.

Abgesehen davon, dass damit das Gutachten in diesem Punkt nicht nachvollziehbar wird, weil dem Gutachten die in der Stellungnahme behaupteten Überlegungen für die Berechnung des Abschlags nicht zu entnehmen sind und der Gutachter sich in Widerspruch zu seinem Gutachten setzt, weil er dort den Abschlag eindeutig von den Herstellungskosten des Gesamtgebäudes berechnet und nach dem Verhältnis der Mieten aufgeteilt hat, ist die in der Stellungnahme gegebene Begründung für einen höheren Abschlag bei den betrieblich benutzten Gebäudeteilen auch nicht schlüssig. Der Abschlag für Instandhaltung ist grundsätzlich deshalb vorzunehmen, weil die Instandhaltungskosten üblicherweise vom Eigentümer getragen werden (vgl. auch Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 94). In Punkt 12 der Pachtverträge ist jedoch jeweils festgelegt, dass der Pächter das Pachtobjekt auf eigene Kosten in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten hat. Instandhaltungen und Instandsetzungen innerhalb der Pachträumlichkeiten können daher den Bw. gar nicht treffen, weshalb der Hinweis, bei gewerblichen Objekten wie Gaststätten und Bäckereien sei der Abschlag höher als bei reinen Wohnobjekten, nicht zielführend ist. Die vom Bw. zu tätigen Instandhaltungen und Instandsetzungen können sich hinsichtlich Bäckerei und Gastwirtschaft nur auf die Außenteile des Gebäudes, also insbesondere Fassade und Dach, erstrecken. Instandhaltungen und Instandsetzungen dieser gemeinsamen Gebäudeteile können aber durch die betrieblich genutzten Gebäudeteile in keinem höheren Ausmaß verursacht werden als durch die Wohnungen. Warum im Übrigen die Wohnungen im Obergeschoss einen geringeren Abschlag erfordern sollen, obwohl gerade diese laut Punkt II.10. des Gutachtens einen schlechten Instandhaltungszustand aufweisen, ist angesichts des Umstandes, dass die Pächter der Bäckerei und der Gastwirtschaft für die Instandhaltung ihrer Räumlichkeiten selbst aufzukommen haben, ebenfalls nicht schlüssig.

Die unrichtige Aufteilung erstreckt sich weiters auch auf den Abschlag für die Verzinsung des Bodenwertes. Die diesbezüglich von der BP vorgenommene Korrektur blieb aber in der Berufung unwidersprochen.

Zum Streitpunkt des Abschlags für Instandhaltungskosten ist ferner zu bemerken, dass die genauere Methode zur Ermittlung des Jahresreinertrages darin bestehen würde, die tatsächlichen Aufwendungen, die sich aus den Beträgen der Steuererklärungen für die Jahre vor der

Überführung ins Privatvermögen ableiten lassen, zu berücksichtigen (vgl. Lenneis, a.a.O., 572). Dies entspricht auch der steuerlich maßgeblichen Stichtagsbetrachtung. Ob die von der BP angewendeten Abschläge die mit der Erzielung des Ertrages verbundenen Aufwendungen hinreichend berücksichtigen, soll daher eine Kontrollrechnung basierend auf den im Jahr der Überführung ins Privatvermögen und den beiden davor liegenden Jahren tatsächlich angefallenen Aufwendungen zeigen.

Im einzelnen sind in den Jahren 1995 bis 1997 (jeweils ohne Abschreibung des vermieteten Inventars und der einen Durchlaufer darstellenden Betriebskosten) folgende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten angefallen (bemerkt wird, dass die Steuerberatungskosten in voller Höhe berücksichtigt werden, obwohl diese keineswegs nur die Verwaltung der vermieteten Geschäftsräume betroffen haben können, sondern wohl ganz allgemein für steuerliche Beratung und Erstellung der Steuererklärungen angefallen sind):

	1995	1996	1997
AfA Baukostenzuschuss	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Instandhaltung	3.871,39	104.305,43	60.962,58
Reisekosten/Telefon	9.089,60		9.247,90
Versicherungen	16.924,60	15.578,00	17.004,70
Allgemeine Verwaltung	17.248,25	30.323,54	17.042,50
	48.633,84	151.706,97	105.757,68

Durchschnitt: 102.032,83

Jahresmietertrag im Zeitpunkt der Vermietung:

(22.500 x 12) = 270.000,00

abzüglich durchschnittlicher Aufwand: -102.032,83

abzüglich Grundanteil lt. BP: -18.000,00

Jahresreinertrag: 149.967,17

Wie der dem Ende der Entscheidungsgründe folgenden Berechnung zu entnehmen ist, beträgt der Jahresreinertrag bei einer Miete von 22.500,00 S unter Anwendung der entsprechenden Abschläge 145.762,00 S. Die Kontrollrechnung zeigt daher, dass die von der BP berücksichtigten Abschläge jedenfalls zu keinem überhöhten Jahresreinertrag führen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die BP in den vorstehend behandelten Punkten nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zu Recht vom Gutachten abgewichen ist.

Zum Gesamtbild des Schätzungsergebnisses bzw. zum Einwand des Bw., ein Schätzungsergebnis, bei dem der Ertragswert das 2,2 fache des Sachwerts betrage, widerspreche den wirtschaftlichen Gegebenheiten, weshalb die Nachhaltigkeit der Mieterträge bzw. die anzusetzende Restnutzungsdauer zu hinterfragen sei, ist Folgendes zu bemerken:

Die Ursache für die Diskrepanz zwischen Sach- und Ertragswert muss nicht, wie der Bw. meint, in einem unrichtig ermittelten Ertragswert liegen, sondern kann, worauf auch das FA zutreffend hingewiesen hat, durchaus auch darin begründet sein, dass der Sachwert unrichtig, nämlich zu niedrig ermittelt wurde. Wie bereits oben ausgeführt, vermindert das Gutachten die Herstellungskosten um Abschläge in bestimmter Höhe, ohne die Fakten, die zu diesen Abschlägen Anlass gegeben haben, schlüssig nachvollziehbar darzutun. Letztlich liegt auch in den für die Ermittlung der Herstellungskosten heranzuziehenden Kubikmeterpreisen, für deren Höhe das Gutachten im Übrigen ebenfalls keine nachvollziehbare Begründung enthält, ein gewisser Bewertungsspielraum, der zum Entstehen der vom Bw. beanstandeten Unstimmigkeit beitragen kann.

Es kann daher nicht gesagt werden, das sich aufgrund der von der BP vorgenommenen Korrekturen ergebende Gesamtbild der Schätzung sei weniger schlüssig als das Ergebnis des Sachverständigengutachtens.

Was die Frage der Nachhaltigkeit der erzielbaren Mieterträge betrifft, so ist zunächst wiederum darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der gegenständlichen Stichtagsbewertung zum Bewertungsstichtag nicht vorhersehbare Umstände nicht zu berücksichtigen sind. Die der Ermittlung des Ertragswertes zugrunde gelegten Mieten waren zum Bewertungsstichtag bereits seit einigen Jahren aufrecht, und zwar hinsichtlich der Gastwirtschaft seit dem Jahr 1993 und hinsichtlich der Bäckerei seit dem Jahr 1989. Eine Veränderung dieser Mieten für Geschäftsräumlichkeiten, die sich in guter, zentraler Wohn- und Geschäftslage befinden, war zum Bewertungsstichtag nicht absehbar. Der Gutachter hat vielmehr selbst bei Erstellung des Gutachtens im Jahr 2001 seiner Wertermittlung die zum 1. Jänner 1997 aufrechten Mieten zugrunde gelegt, für ihn war folglich sogar Jahre nach dem Bewertungsstichtag eine Veränderung der Mieten nicht absehbar. Aus der Sicht des Bewertungsstichtages 1. Jänner 1997 sind daher die zu diesem Zeitpunkt mit den Pächtern der Gastwirtschaft und der Bäckerei vereinbarten Mieten auch als nachhaltig erzielbar zu beurteilen.

Abgesehen davon, dass angesichts der vorstehenden Ausführungen die im Oktober 2002 für die Gastwirtschaft vereinbarte Pacht in Höhe von umgerechnet rd. 13.700,00 S für die zum 1. Jänner 1997 vorzunehmende Bewertung unerheblich ist, kann in dieser Pachthöhe schon deshalb kein verlässlicher Hinweis auf die mangelnde Nachhaltigkeit der zum Bewertungs-

stichtag aufrechten Pacht von 11.000,00 S gesehen werden, weil der Betrag von 13.700,00 S eine Gesamtpacht für die Betriebsräumlichkeiten und das Mobiliar ist und der auf die Betriebsräumlichkeiten entfallende Teil dieser Pacht nicht mit Gewissheit feststeht. Das Alter des Mobiliars lässt aber darauf schließen, dass diesem bei den Verhandlungen über die Pachthöhe wohl nur eine untergeordnete Bedeutung zugekommen ist, zumal gemäß § 4 Punkt 5 des Pachtvertrages vom 28. Oktober 2002 für den Fall, dass vorhandene Einrichtungsgegenstände durch gewöhnliche vertragsgemäße Nutzung unbrauchbar werden, der Pächter diese ohne Anspruch auf Ersatz neu anschaffen muss.

Dem Vorwurf des Bw., die BP habe keine Kontrolle anhand der Marktverhältnisse vorgenommen, ist entgegenzuhalten, dass auch dem Gutachten eine derartige Kontrolle nicht zu entnehmen ist. Auch das Gutachten ist bei Ermittlung des Ertragswertes von den tatsächlich vereinbarten Mieten ausgegangen. Diese Mieten sind zwischen Fremden auf dem freien Markt vereinbarte Mieten und sind daher gleichzeitig solche, die die Marktverhältnisse wieder spiegeln. Es ist folglich nicht erkennbar, anhand welcher Marktverhältnisse diese Mieten noch zu kontrollieren gewesen wären.

Wenn der Bw. schließlich einwendet, die nachhaltige Erzielbarkeit der Mieterträge sei auch insoweit zu überprüfen, ob die zum Bewertungsstichtag aktuellen Mieten auch tatsächlich auf einen Zeitraum von 30 Jahren erzielbar seien, so ist dem entgegenzuhalten, dass sich bei der gebotenen Stichtagsbewertung eine derartige Aussage weder für einen Zeitraum von 30 Jahren noch für einen solchen von 15 Jahren treffen lässt. Die Frage der bei der Kapitalisierung anzusetzenden Restnutzungsdauer hängt auch nicht von der Höhe der Mieterträge ab, sondern einzig von den oben dargelegten Umständen.

Die Ermittlung des Verkehrswertes aus dem Sach- und Ertragswert war jedoch unabhängig vom Berufungsbegehren insoweit zu berichtigen, als nur das (einfache) arithmetische Mittel von Ertrags- und Sachwert gebildet wird. Die im Gutachten vorgenommene Gewichtung des Ertragswertes ist nur dann gerechtfertigt, wenn dieser wie im Gutachten unter dem Sachwert liegt. Nur in einem solchen Fall ist es notwendig, die Bedeutung des Ertragswertes durch eine Gewichtung zu erhöhen. Wenn aber der Ertragswert ohnehin höher als der Sachwert ist, ist eine doppelte Gewichtung des Ertragswertes nicht mehr angebracht. Auch der VwGH hat in seinem bereits zitierten Erkenntnis 20.10.1992, 89/14/0089 die Berechnung des Verkehrswertes aus dem einfachen Durchschnitt von Sach- und Ertragswert gebilligt.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung teilweise statt zu geben.

Der gemeine Wert der anlässlich der Betriebsaufgabe ins Privatvermögen überführten Gebäudeteile und beweglichen Wirtschaftsgüter sowie die Besteuerungsgrundlagen sind wie folgt zu ermitteln:

Gemeiner Wert Gebäudeteile

Sachwert:

Herstellungswert lt. Gutachten		5.068.800,00
Abschlag Bauschäden	15,00%	<u>-760.320,00</u>
reduzierter Herstellungswert		4.308.480,00
Altersabschlag	70,00%	<u>-3.015.900,00</u>
verlorener Bauaufwand	5,00%	<u>-215.400,00</u>
Sachwert		1.077.180,00

Ertragswert:

Monatsmiete	22.500	
	x 12	270.000,00
Abschlag Verwaltungskosten	1,50%	<u>-4.050,00</u>
Abschlag Instandhaltung	1,80%	<u>-91.238,00</u>
Abschlag Mietausfall	4,00%	<u>-10.080,00</u>
Verzinsung Grund	5,50%	<u>-18.150,00</u>
Jahresreinertrag		145.762,00
Ertragswert bei 30-jähriger RND = Faktor	14,53	2.117.921,86

Gemeiner Wert der betrieblich genutzten

Gebäudeteile $[(\text{Sachwert} + \text{Ertragswert}) : 2]$: **1.597.600,00**

Gemeiner Wert bewegliche Wirtschaftsgüter

Ertragswert:

Monatsmiete	6.700	
	x 12	80.400,00
Abschlag Verwaltungskosten	2,00%	<u>-1.608,00</u>
Abschlag Mietausfall	4,00%	<u>-3.216,00</u>
Jahresreinertrag		75.576,00
Ertragswert bei 5-jähriger RND und Zinssatz von 5,5 % = Faktor 4,27		322.700,00

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes (Tz. 15 BP Bericht)

Gemeiner Wert Gebäudeteile	1.597.600,00
<u>Gemeiner Wert bewegliche Wirtschaftsgüter</u>	<u>322.700,00</u>
Zwischensumme	1.920.300,00
IFR lt. Tz. 15 BP Bericht	16.717,00
Buchwerte lt. Tz. 15 BP Bericht	
Gebäude	-5.251,00
BGA Bäckerei	-12,00
BGA Gastwirtschaft	-15.665,00
BGA Personal u. Büreinr.	-6,00
<u>Sonstige BGA</u>	<u>-35.828,00</u>
Veräußerungsgewinn I. BE	1.880.255,00

Ableitung des Überschusses von der GuV (Tz. 16 BP Bericht)

	1997	1998	1999
Gewinn lt. GuV	299.717,57	292.491,51	241.355,38
<u>außerh. Zu- u. Abn. lt. Erkl.</u>	<u>-9.046,91</u>	<u>-1.022,29</u>	<u>-2.834,68</u>
	290.670,66	291.469,22	238.520,70
Korrekturen lt. BP			
Auflösung IR 1993	-28.300,00		
Zuschlag IR-Auflösung	-5.660,00		
Anlagenabnahme	14,00	9,00	
Dotierung IFR 1999			25.272,00
Rückstellung Beratungskosten			20.000,00
Verh. nicht fakturiert			23.427,43
AfA bisher	24.161,00	17.056,00	24.001,00
AfA Gebäude 2% v. 1.597.600	-31.952,00	-31.952,00	-31.952,00
AfA BGA 20% v. 322.700	-64.540,00	-64.540,00	-64.540,00
<u>Instandsetzungskosten 1999</u>			<u>-280.804,00</u>
Einkünfte aus Vermietung			
Bäckerei u. Gasthaus lt. BE	184.393,66	212.042,22	-46.074,87

Ermittlung des Überschusses aus VuV (Tz. 17 BP Bericht)

	1997	1998	1999
Einkünfte aus VuV lt. Erkl.	6.759,58	-876,74	-21.337,97
Vermietung Bäckerei und Gasthaus	184.393,66	212.042,22	-46.074,87
Erhöhung AfA Wohnungsvermietung	-1.000,00	-1.000,00	-1.000,00
Einkünfte aus VuV lt. BE	190.153,24	210.165,48	-68.412,84

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Tz. 18 BP Bericht)

	1997	1998	1999
lfd. Gewinn 1997 lt. BP	28.300,00		
Veräußerungsgewinn lt. BE	1.880.255,00		
- Verteilung auf drei Jahre	-		
	1.253.503,00		
+ Teilbetrag der Verteilung auf 3 Jahre		626.752,00	626.752,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	655.052,00	626.752,00	626.752,00

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 15. Oktober 2003