

GZ. RV/0178-F/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 31. März 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Heinz Troll, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz, vertreten durch HR Dr. Wolfgang Ohneberg, betreffend Einkommensteuer 2000, StrNr 031/4316, nach in Feldkirch durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben. Die Bemessungsgrundlage (einschließlich der rechnerischen Darstellung der Ermittlung des gemeinen Wertes) und die festgesetzte Abgabe ergeben sich aus den beiliegenden Berechnungsblättern.

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 Berufungsföhrer hat anlässlich der Aufgabe seiner selbständigen Tätigkeit als Arzt per 30.6.2000 die in seinem Besitz befindliche Ordination in B, G-Straße 3, ins Privatvermögen

übernommen. Der Berufungsführer hat die Ordination per 1.9.2001 im Schenkungswege an seinen Sohn übertragen. Eine vom steuerlichen Vertreter des Berufungsführers in Auftrag gegebene Verkehrswertschätzung der Ordination hat einen Verkehrswert zum Stichtag 31.12.2001 in Höhe von 1.398.000,00 S ergeben. Aus dem Gutachten geht hervor, dass die Ordination eine Gesamtfläche von 122,83 m² aufweist. Bei der Berechnung des Neuwertes ist der Gutachter von einem Betrag in Höhe von 19.500,00 S pro m² exkl. Umsatzsteuer ausgegangen. Aufgrund des Alters von 27 Jahren, des guten Erhaltungszustandes, der üblichen Abnutzung, unter Ansatz eines Mitbesitzerabschlages, der Tatsache, dass eine Garage fehlt, nur wenige Autoabstellplätze vorhanden sind und wegen der Konzeption der Fenster für ein Verkaufslokal hat der Sachverständige für die Ermittlung des Sachzeitwertes einen Abschlag von 40% vorgenommen. Bei der Ermittlung des Ertragswertes ist der Sachverständige von einer monatlichen Miete in Höhe von 90,00 S pro m² ausgegangen. Als Kosten und Mietenentgang hat der Sachverständige 25% der Jahresmieteinnahmen angesetzt. Unter Zugrundelegung eines Zinssatzes in Höhe von 5% und einer Restnutzungsdauer von 30 Jahren hat der Sachverständige einen Kapitalisierungsfaktor von 15,37 ermittelt.

Im Einkommensteuerbescheid vom 6.5.2002 hat das Finanzamt Bregenz den Entnahmewert der Ordination mit 2.381.035,00 S ermittelt. In der Begründung führte das Finanzamt aus, dass der Wertansatz eines Gebäudes nicht in einen Nettowert umgerechnet werden dürfe, da die Überführung eines Gebäudes ins Privatvermögen nicht der Umsatzsteuer unterliege. Der gemeine Wert sei daher immer inkl. Umsatzsteuer anzusetzen. Das Finanzamt ziehe zur Ermittlung des gemeinen Wertes des Gebäudes einen im Jahr 2000 getätigten Verkauf eines gleichwertigen Objektes in der G-Straße 4 heran. Das Vergleichsobjekt sei ebenfalls als Ordination genutzt, entspreche größtmäßig ungefähr den vom Berufungsführer entnommen Räumlichkeiten und auch das Alter der beiden Objekte sei annähernd ident. Der Verkaufspreis des Vergleichsobjektes in der G-Straße 4 sei mit 24.000,00 S pro m² inkl Grund und Boden errechnet worden. Unter Herausrechnung des Grundanteiles in der Höhe des Schätzgutachtens errechnete das Finanzamt einen Gebäudewert in Höhe von 2.381.035,00 S.

Mit Schriftsatz vom 3.6.2002 hat der Berufungsführer gegen den Einkommensteuerbescheid vom 6.5.2001 berufen.

Mit Eingabe vom 30.4.2003 hat der Berufungsführer die Begründung zur Berufung vom 3.6.2002 nachgereicht. In diesem Nachtrag führte der Berufungsführer im Wesentlichen aus, dass er die Ordination anlässlich der Betriebsaufgabe zum 30.6.2000 ins Privatvermögen übernommen habe. Da mehrere Versuche zur Vermietung bzw zum Verkauf der Ordination fehlgeschlagen seien, habe er die Ordination seinem Sohn geschenkt. Dieser habe ebenfalls

versucht die Ordination zu verkaufen, was zunächst ohne Erfolg geblieben sei. Für die Festlegung eines Entnahmewertes anlässlich der Betriebsaufgabe sei daher eine Verkehrswertschätzung in Auftrag gegeben worden. Laut dieser Schätzung habe der Gebäudeanteil der Ordination einen Wert in Höhe von 1.398.000,00. Dieser Wert sei der Einkommensteuererklärung zu Grunde gelegt worden. Das Finanzamt Bregenz habe unter Hinweis auf von ihm nicht nachprüfbare Verkäufe von Ordinationen ähnlicher Größenordnung den Entnahmewert mit 2.381.035,00 S angesetzt. Sein Sohn habe schließlich die Ordination im Juni 2002 um 102.000,00 € verkauft. Unter Abzug des Grundanteiles laut Schätzgutachten verbleibe für den Gebäudewert ein Betrag in Höhe von 1.061.550,00 S. Wenn man bedenke, dass der nachfolgende Nutzer der Ordination bauliche Investitionen in Höhe von ca 250.000 € durchführen habe müssen, sei der unter dem Schätzwert liegende Kaufbetrag absolut verständlich.

Das Finanzamt Bregenz hat die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 28.5.2003 den Einkommensteuerbescheid abgeändert und die Einkommensteuer mit 92.933,87 €, das sind um 1.299,09 € mehr als im Erstbescheid, festgesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt Bregenz im Wesentlichen aus:

Wenn man sich die Immobilienangebote in Bregenz durchsehe, werde man feststellen, dass es kaum Wohnungseigentumseinheiten gebe, die weniger als 20.000,00 S pro m² kosten, auch wenn sie noch so alt sind. In der Zeitschrift Business People des Wirtschaftsblatt-Verlages (Mai/Juni 2003) sei zu lesen, dass die Durchschnittswerte für gebrauchte Eigentumswohnungen im Jahr 21.163,00 S und jene für Neubauten 32.350,00 S betragen haben. Über interne Recherchen habe das Finanzamt Bregenz in Erfahrung gebracht, dass im Nebengebäude G-Straße 4 im Jahr 2001 ebenfalls eine Arztpraxis verkauft worden sei. Dieses Haus sei sogar noch ein Jahr älter als jenes, in welchem die Arztpraxis des Berufungsführers untergebracht war. Das Fehlen einer Garage oder ausreichender Abstellplätze sei bei beiden Objekten gleichermaßen zu bemängeln. Die Praxis des Berufungsführers sei um 14,06 m² größer als das Vergleichsobjekt. Den Nachteil der Lage im Erdgeschoss gleiche der Vorteil der leichteren Zugänglichkeit direkt von der Straße aus mehr als aus. Für das Vergleichsobjekt habe der Käufer einen Kaufpreis in Höhe von 2.610.480,00 S bezahlt, woraus sich ein Quadratmeterpreis in Höhe von 24.000,00 S errechnen lasse. Dies sei dem Berufungsführer im Rahmen der Bescheidbegründung zur Kenntnis gebracht worden. Weiters sei im Jahr 2002 im Erdgeschoss ein gewerblich genutztes Lokal (Cafe) zu einem Quadratmeterpreis von 36.891,38 S verkauft worden. Im Jahr 1997 sei ebenfalls eine Wohnung um 24.329,38 pro m² verkauft worden. Dass nun der Sohn des Berufungsführers das im Schenkungsweg erworbene Objekt ca einen Monat nach Ausfertigung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides um

einen ortsunüblichen Kaufpreis in Höhe von 102.000 € verkauft hat, sei vor diesem Hintergrund unglaublich bzw habe möglicherweise andere, in der Person des Verkäufers oder Käufers gelegene Beweggründe, sodass dieser Wert nicht als Ansatz für einen realistischen Verkehrswert im Rahmen der Betriebsaufgabe zum 30.6.2000 herangezogen werden könne, da sowohl vor wie auch nach dem Verkaufszeitpunkt wesentlich höhere Verkaufspreise im gleichen Gebäude bzw im Nachbargebäude erzielt worden seien. Maßgeblich für die Wertermittlung sei der Verkehrswert des Objektes zum Zeitpunkt der Entnahme und nicht der Kaufpreis zum 19.6.2002. Der Verkehrswert werde in objektiver Weise durch die Vergleichsverkäufe im gleichen Haus und im Nachbargebäude, sowie durch korrigierte Ansätze des Gutachtens im Rahmen der Schätzung bestimmt. Es sei bereits im Erstbescheid darauf hingewiesen worden, dass der Sachverständige bei seiner Schätzung von Nettowerten ausgegangen sei und dies nicht richtig sei. Rechne man die Mehrwertsteuer zum Wert des Gutachters hinzu, so gelange man auf diese Weise bereits zu einem wesentlich höheren Verkehrswert als im Kaufvertrag vom 19.6.2002 vereinbart worden ist. Das Gutachten weise auch Ansätze aus, die willkürlich gewählt und durch nichts begründet worden seien. So sei beim Ansatz des Neubauwertes ein Quadratmeterpreis von 19.500,00 S zu Grunde gelegt worden. Setze man hingegen den oben angeführten Durchschnittswert zurückgerechnet auf das Jahr 2001 an, so ergebe dies einen Neubauwert von 31.716,14 pro m². Daraus leite sich unter Abzug des Grundwertes laut Gutachten ein Quadratmeterpreis von 28.930,81 S ab. Dies ergäbe einen Neubauwert in Höhe von 3.553.572,00 S. Das Gutachten weise für das Gebäude ein Alter von 27 Jahren aus. Für die Ermittlung des Verkehrswertes sei aber der 30.6.2000 maßgeblich. Zu diesem Zeitpunkt sei das Gebäude erst 26 Jahre alt gewesen. Das Objekt sei mit Vertrag vom 10.9.2001 dem Sohn im Schenkungswege übereignet worden. Im Dezember des selben Jahres sei ein Gutachter mit der Ermittlung des Verkehrswertes betraut worden. In Anbetracht dessen, dass die Steuererklärungen für das Jahr 2000 am 28.2.2002 eingereicht worden sind, zeige sich an diesem Zeitablauf, dass die Schätzung lediglich für Zwecke der Steuererklärung erstellt worden sei. Weiter differiere der Ansatz der Miete bei der Berechnung des Ertragswertes. Während im vorliegenden Fall 90,00 S pro m² angesetzt wurden, sei im Gutachten der gegenüberliegenden Praxis eine Miete von 100,00 S pro m² angesetzt worden. Laut Gutachten sei das Top des Berufsführers um 810,32 S pro m² billiger als das Vergleichsobjekt. Das gegenständliche Objekt sei um 2.517,32 S pro m² billiger verkauft worden als die gegenüberliegende Ordination. Die Wohnungseigentumseinheit des Berufsführers sei laut Kaufvertrag im Juni 2002 verkauft worden, während die Vergleichspraxis erst im Oktober verkauft worden sei. Hier stelle sich deshalb die Frage, weshalb die Käuferin des

Vergleichsobjektes nicht die um 26 m² größere Ordination des Berufungsführers gekauft habe, die für sie gerade einmal um 3.900,00 € teurer gekommen wäre. Hier sei der Schluss zulässig, dass die Verkaufsbemühungen des Sohnes gar nicht so intensiv gewesen seien. Jedenfalls habe der Berufungsführer noch nicht im Detail dargetan, in welcher Weise die ehemalige Ordination über ein Maklerbüro zur Vermietung oder zum Verkauf angeboten worden sei. Der Erhaltungszustand des Hauses werde im Gutachten als gut bezeichnet. Die Abnutzung sei üblich. Trotz alledem werde ein äußerst großzügig bemessener Abschlag von 40% für Entwertung durch Alter, Schäden und Mängel vorgenommen worden. Die Tabelle nach F.W. Ross ergebe einen Altersabschlag von 28,269% bei einer Lebensdauer von 67 Jahren. Die vom Gutachter gewählte Nutzungsdauer von 57 Jahren werde mit keinem Satz begründet. Bei Ansatz eines Altersabschlages nach Ross ergäbe sich ein Verkehrswert von 2.977.289,00 S. Laut Kaufvertrag vom 19.6.2002 sei die alleinige Benützung eines Parkplatzes (laut Beschluss der Miteigentümersversammlung vom 24.10.2000) dem Eigentümer der Liegenschaft zugewiesen. Das heiße, dass diese Parkplatzbenützung nicht grundbürgerlich eingetragen bzw parafiziert sei. Sie sei also im Verkehrswert des Gutachtens nicht enthalten, sehr wohl aber im Kaufpreis von 102.000,00 €. Auf Grund der Parkplatzbewirtschaftung in der Bregenzer Innenstadt seien Parkplätze in dieser Region mehr Wert denn je, sodass für das Recht, einen derartigen Platz benützen zu dürfen, zumindest ein Wert von 100.000,00 S veranschlagt werden müsste. Das bedeute aber, dass der im Kaufvertrag ausgewiesene Quadratmeterpreis auf unglaubliche 10.612,64 S pro m² sinken würde. Wenn man davon ausgehe, dass der Gutachter diesen Parkplatz nicht mitbewertet habe, müsste man diesen Wert zum Gutachten hinzurechnen. Die Schätzung des Gebäudewertes werde im Rahmen der Berufungsvorentscheidung gegenüber dem Erstbescheid insofern korrigiert, als der Wert des Grundanteiles nicht mit 19,23% berechnet werde, sondern mit dem tatsächlichen im Gutachten ausgewiesenen Wert von 342.122,00 S, der wie die restlichen Ansätze des Gutachtens ebenfalls sehr großzügig (8.000,00 S statt 7.000,00 S pro m²) bemessen sei und sich am Grundpreis, an der Grundstücksgröße und den Eigentumsanteilen orientiere. Somit sei dieser Wert wesentlich präziser als der im Erstbescheid gewählte prozentuelle Ansatz.

Im Vorlageantrag vom 2.7.2003 beantragte der Berufungsführer die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Der UFS hat dem Sachverständigen mittels Telefax vom 30.1.2004 folgenden Vorhalt übermittelt:

"Im Einkommensteuerverfahren für das Jahr 2000 betreffend XY ist der gemeinsame Wert der Ordination ..straße strittig.

XY hat als gemeinen Wert den von Ihnen im Gutachten vom 14.12.2001 ermittelten Wert zu Grunde gelegt.

Nach den Ausführungen des Finanzamtes Bregenz erweise sich Ihr Gutachten vom 14.12.2001 aus folgenden Gründen als unrichtig:

Wenn man sich die Immobilienangebote in Bregenz durchsehe, werde man feststellen, dass es kaum Wohnungseigentumseinheiten gebe, die weniger als 20.000,00 S pro m² kosten, auch wenn sie noch so alt sind. In der Zeitschrift Business People des Wirtschaftsblatt-Verlages (Mai/Juni 2003) sei zu lesen, dass die Durchschnittswerte für gebrauchte Eigentumswohnungen im Jahr 21.163,00 S und jene für Neubauten 32.350,00 S betragen haben. Über interne Recherchen habe das Finanzamt Bregenz in Erfahrung gebracht, dass im Nebengebäude G-Straße 4 im Jahr 2001 ebenfalls eine Arztpraxis verkauft worden sei. Dieses Haus sei sogar noch ein Jahr älter als jenes, in welchem die Arztpraxis des Berufungsführers untergebracht war. Das Fehlen einer Garage oder ausreichenden Abstellplätzen sei bei beiden Objekten gleichermaßen zu bemängeln. Die Praxis des Berufungsführers sei um 14,06 m² größer als das Vergleichsobjekt. Den Nachteil der Lage im Erdgeschoss gleiche der Vorteil der leichteren Zugänglichkeit direkt von der Straße aus mehr als aus. Für das Vergleichsobjekt habe der Käufer einen Kaufpreis in Höhe von 2.610.480,00 S, woraus sich ein Quadratmeterpreis in Höhe von 24.000,00 S errechnen lasse, bezahlt. Weiter sei im Jahr 2002 im Erdgeschoss ein gewerblich genutztes Lokal (Cafe) zu einem Quadratmeterpreis von 36.891,38 S verkauft worden. Im Jahr 1997 sei ebenfalls eine Wohnung um 24.329,38 S pro m² verkauft worden. Es sei bereits im Erstbescheid darauf hingewiesen worden, dass der Sachverständige bei seiner Schätzung von Nettowerten ausgegangen sei und dies nicht richtig sei. Rechne man die Mehrwertsteuer zum Wert des Gutachters hinzu, so gelange man auf diese Weise bereits zu einem wesentlichen höheren Verkehrswert als durch Kaufvertrag vom 19.6.2002 zum Ausdruck gebracht worden ist. Das Gutachten weise auch Ansätze aus, die willkürlich gewählt und durch nichts begründet worden seien. So sei beim Ansatz des Neubauwertes ein Quadratmeterpreis von 19.500,00 S zu Grunde gelegt worden. Setze man hingegen den oben angeführten Durchschnittswert zurückgerechnet auf das Jahr 2001 an, so ergebe dies einen Neubauwert von 31.716,14 S pro m². Daraus leite sich unter Abzug des Grundwertes laut Gutachten ein Quadratmeterpreis von 28.930,81 S ab. Dies ergäbe einen Neubauwert in Höhe von 3.553.572,00 S. Das Gutachten weise für das Gebäude ein Alter von 27 Jahren aus. Für die Ermittlung des Verkehrswertes sei aber der 30.6.2000 maßgeblich. Zu diesem Zeitpunkt sei das Gebäude erst 26 Jahre alt gewesen. Während im vorliegenden Fall 90,00 S pro m² angesetzt wurden, sei im Gutachten der gegenüberliegenden Praxis eine Miete von 100,00 S pro m² angesetzt worden. Laut Gutachten sei das Top des Berufungsführers um 810,32 S pro m² billiger als das Vergleichsobjekt. Der Erhaltungszustand des Hauses werde im Gutachten als gut bezeichnet. Die Abnutzung sei üblich. Trotz alledem werde ein äußerst großzügig bemessener Abschlag von 40% für Entwertung durch Alter, Schäden und Mängel vorgenommen worden. Die Tabelle nach F.W. Ross ergebe einen Altersabschlag von 28,269% bei einer Lebensdauer von 67 Jahren. Die vom Gutachter gewählte Nutzungsdauer von 57 Jahren habe dieser mit keinem Satz begründet. Bei Ansatz eines Altersabschlages nach Ross ergäbe sich ein Verkehrswert von 2.977.289,00 S. Laut Kaufvertrag vom 19.6.2002 sei die alleinige Benützung eines Parkplatzes dem Eigentümer der Liegenschaft zugewiesen (laut Beschluss der Miteigentümerversammlung vom 24.10.2000). Das heiße, dass diese Parkplatzbenützung nicht grundbürgerlich eingetragen bzw parafiziert sei. Sie sei also im Verkehrswert des Gutachtens nicht enthalten. Auf Grund der Parkplatzbewirtschaftung in der Bregenzer Innenstadt seien Parkplätze in dieser Region mehr Wert denn je, sodass für das Recht einen derartigen Platz benützen zu dürfen zumindest ein Wert von 100.000,00 s veranschlagt werden müsste.

Sie werden ersucht binnen drei Wochen nach Erhalt dieses Schreibens zu oa Ausführungen des Finanzamtes Bregenz Stellung zu nehmen.“

In der Stellungnahme vom 5. Februar 2004 führte der Sachverständige im Wesentlichen aus:

Er habe das gegenständliche Objekt mit 14.165,92 S pro m² inkl. Grundanteil bewertet. Dies sei ein sehr niedriger Preis. Diesen habe er gewählt, weil das Objekt wegen der geschäftsähnlichen Ausführung schwer verkauflich sei (Schaufensterausführung statt normaler Fenster). Es seien damals ca 100 m entfernt Büroräume verkauft worden (EA), welche nach den ihm bekannten Preisen um 17.000,00 S/m² verkauft worden seien. Er habe daher den geschätzten Wert des gegenständlichen Objektes mit 14.165,00 S/m² für angemessen gehalten.

Den Autoabstellplatz habe er nicht bewertet. 100.000,00 S erscheine ihm dafür sehr hoch.

Das sei fast der Preis eines Autoabstellplatzes in einer Tiefgarage. Er halte 80.000,00 S für angemessen.

Im Punkt 12 des Gutachtens habe er die Neubaukosten mit 19.000,00 S/m² angesetzt. Laut Beilage 1 (Richtwerte Wohnbaukosten) sei der Neuwert mit 24.798,00 S/m² angegeben. Es handle sich hier jedoch nicht um eine Wohnung, sondern um eine Arztpraxis, deren Ausbau ca 20-25% unter dem Wohnungspreis liege (kein Bad usw). Die speziellen Einbauten für die Arztpraxis habe er nicht bewertet, da diese zum Inhalt (technische kaufmännische Betrieseinrichtung) gehörten. Hiezu zähle er alle Leichtbauwände, die speziellen Elektroinstallationen und spezielle Bodenbeläge. Sollten die von ihm nicht bewerteten Teile im Objekt zu schätzen sein, so betrage der Neuwert ca 24.000,00 bis 25.000,00 S/m². Zu bemerken sei jedoch, dass diese Einbauten praktisch nicht verkauflich seien. Selbst wenn ein Arzt diese Räume kaufen würde, müsste alles erneuert werden, um dem technischen Fortschritt gerecht zu werden.

Die Restnutzungsdauer habe er folgendermaßen berechnet:

massive Bauteile mit einer Lebensdauer von 100 Jahren:

Alter 27 Jahre – Restnutzungsdauer 73 Jahre, Anteile am Objekt ca. 30%

Ausbauteile mit einer Lebenserwartung vom 40 Jahren:

Alter 26 Jahre – angesetzte Restnutzungsdauer 14 Jahre, Anteile am Objekt ca 70%

Sohin: 73 Jahre x 30% = 21,90

14 Jahre x 70% = 9,80

31,70 = gerundet 30 Jahre

Beim Altersabschlag, welchen er im Gutachten mit 40% angesetzt habe, sei nicht nur der tabellenmäßige Altersabschlag (ca 28%) anzusetzen, sondern es müssten der vorgegebene Grundriss und der Mitbesitzerabschlag mitberücksichtigt werden. Hiefür halte er einen zusätzlichen Abschlag in Höhe von 12% für angemessen.

Die monatliche Miete habe er mit 90,00 S/m² angenommen. Die Beilage 2 enthalte den Mietenspiegel, worin 87,90 S/m² für Vorarlberg angegeben werden. Es seien ihm Mieten bis 100,00 S/m² bekannt. Im Jahr 2003 habe er Vergleichsmieten für Büros mit 94,53 S/m² festgestellt. Er selbst habe eine Wohnung vermietet und habe, um den Mieter halten zu können, die Miete vom 100,00 S/m² auf 80,00 S/m² gesenkt. Im Jahr 2001 habe er eine Nettomiete von 90,00 S/m² für angemessen gehalten.

Der Vorhalt vom 30.1.2004 und die daraufhin ergangene Stellungnahme des Sachverständigen wurden am 10.2.2004 sowohl dem steuerlichen Vertreter als auch dem Finanzamt Bregenz mittels Telefax übermittelt.

In der Stellungnahme vom 11.2.2004 führte das Finanzamt Bregenz aus:

M.E. spricht die Stellungnahme von Herrn Schneider für unseren Wertansatz.

"Dies ist ein sehr niedriger Preis...Den Autoabstellplatz mit ausschließlichem Nutzungsrecht habe ich nicht bewertet...Sollten die von mir nicht bewerteten Teile im Objekt zu schätzen sein, so beträgt der Neuwert ca. 24.000 bis 25.000 S/m²...." Auf den Vorwurf, dass er Netto-werte angesetzt hat, geht er gar nicht ein und dass er bei zwei ehemaligen Arztraxen im gleichen Gebäude verschiedene Mieterträge zum Ansatz brachte, hat er auch nicht begründet.

Das wichtigste Argument ist für mich nach wie vor die Tatsache, dass wir Vergleichsverkäufe im gegenüberliegenden Gebäude anführen können, die das Gutachten wertmäßig ad absurdum führen. Ich sehe keine Veranlassung von unserem Standpunkt abzugehen, speziell, weil der Gutachter selbst von seiner Schätzung nicht überzeugt ist und das heißt etwas.

Der steuerliche Vertreter des Berufungsführers brachte in der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen vor, dass der Berufungsführer auf Grund seines hohen Alters schon lange nichts mehr in das Objekt investiert habe. Er habe nach Beendigung seiner Tätigkeit versucht, das Objekt über einen Immobilienmakler zu verkaufen. Auch der Sohn des Berufungsführers habe versucht das Objekt über einen Immobilienmakler zu verkaufen. Dies sei ihm schließlich um einen Kaufpreis in Höhe von 102.000,00 € gelungen. Der Kauf sei etwa zwei Jahre nach der Entnahme erfolgt. In diesen zwei Jahren sei eine gewisse Wertminderung eingetreten. Aber dass die Finanz von anderen Objekten hier auf dieses Objekt schließt, dass aus ihm unerklärlichen Gründen der Verkaufspreis nicht mit 1,4, sondern sogar mit 2,5 Mio Schilling festzusetzen sei, sei ihm persönlich unbegreiflich. Die Elektroinstallationen, Leichtbauwände und sonstigen Einrichtungen, die vom Sachverständigen nicht bewertet wurden deren Einbeziehung aber nach Angabe des Sachverständigen in der Vorhaltsbeantwortung zu einem Neu-

bauwert von 24.000,00 bis 25.000,00 S pro m² führen, seien auf Grund ihres Alters vollkommen wertlos gewesen. Wie man auch aus der Tatsache sehe, dass der Käufer das Objekt vollkommen renovieren habe müssen. Die Praxis sei relativ abgewohnt gewesen. Der Käufer habe die Ordination komplett ausgehöhlt und neu eingerichtet.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte im Wesentlichen ergänzend vor: Das Schätzgutachten von Ing. Siegfried Schneider habe Mängel und Ing. Siegfried Schneider habe in seiner Stellungnahme selbst erklärt, dass es niedrige Werte seien. Er habe auch eingeräumt, dass Bestandteile einer Immobilie, wie Bodenbeläge, Elektroinstallationen nicht in den Schätzwert eingeflossen seien und insofern sei dieses Schätzgutachten für eine realistische Wertermittlung irrelevant. Die Verkaufswerte die das Finanzamt für die Verkehrswertermittlung herangezogen habe, beträfen ebenfalls eine Arztpraxis im gegenüberliegenden Gebäude. Dieses Gebäude sei ein Jahr älter als das gegenständliche. Der Vergleichswert sei daher sehr gut für diese Arztpraxis heranzuziehen ist. Es sei auch im Gutachten bzw. im Rechtsmittel vorgebracht worden, dass aufgrund der ebenerdigen Lage dieser Arztpraxis eine Wertminderung anzusetzen wäre. Auch dieses Argument scheine nicht zutreffend zu sein. Gerade für eine Arztpraxis, wo Patienten Zugang haben sollten, sei eine ebenerdige Lage vorteilhafter, als wenn sie über ein Stiegenhaus oder einen Lift in den 2. oder 3. Stock müssen. Seine Meinung werde ja durch die Tatsache, dass dieses Objekt wieder von einem Arzt als Arztpraxis genutzt wird, gestützt. Die Hinweise auf Vergleichswerte einer Versicherung (Generali) sei unzulässig, da es sich bei der Generali um einen wesentlich größeren Bürokomplex handle und diese Größenordnung viel schwieriger an den Mann zu bringen sei, wie eine kleine Eigentumseinheit im Rahmen von 120 bis ca. 130 m². Zudem sei dem Finanzamt in einem anderen Fall eine Miete von einer Arztpraxis, die ebenfalls ebenerdig gelegen sei, in einem wesentlich älteren Gebäude in Hard in Höhe von 180,- S pro m² untergekommen. Es erscheine ihm daher ein Wertansatz von 90,- S im Zentrum von Bregenz, sehr nieder. Es handle sich dabei um einen praktischen Arzt. Das Gebäude sei fix und fertig renoviert übergeben worden. Er habe seine persönlichen Einrichtungsgegenstände, Apparaturen usw. selber installieren lassen und bezahlen müssen. Aber ansonsten sei dieser Gebäudeteil renoviert vermietet worden. Was den Ansatz der Umsatzsteuer betreffe, sei für ihn kein Zweifel, dass die Umsatzsteuer zum Verkehrswert dazugehöre; ebenso wie ein zur Praxis gehörender Abstellplatz. Auch der Nichtansatz dieser Parkfläche zeige die Mängel des Gutachtens von Ing. Schneider auf. Die Vergleichsobjekte bzw. beide Objekte seien gleich alt. Das Vergleichsobjekt aus der Gerberstraße sei sogar ein Jahr älter. Es gehe hier um ein Alter von etwa 25 Jahren. Beides seien Wohnungseigentumseinheiten, wo es eine zentrale Verwaltung durch die Miteigentümer gebe

und die Substanz durch die Wohnungseigentumseinheit erhalten werde. Das Vorhandensein baulicher Mängel bezweifle er ganz stark. Bauliche Mängel, die an die Gebäudesubstanz gehen, dürfte ein Eigentümer gar nicht selbst beheben oder abändern. Als Vergleichsobjekt sei es sehr gut geeignet, weil es sich um eine Arztpraxis handle. Auch der Gutachter habe in seinem Gutachten bzw. seiner Stellungnahme einwendet, dass eine Arztpraxis im Anschaffungspreis niedriger wäre, wie eine vergleichbare Eigentumswohnung, die Nasszellen, Küche usw. haben müßte. Aus diesen Gründen habe das Finanzamt die anderen Vergleichswerte mehr oder weniger vernachlässigt. Es gebe in Bregenz keine Immobilie mit einem Quadratmeterpreis von unter 20.000,- S, egal wie alt, egal in welchem Zustand. Was die Neubauwerte anlange, so könne man in Bregenz unter 40.000,- S je Quadratmeter nichts kaufen. Wenn man den angesetzten Verkehrswert näher ansieht und in Betracht zieht, dass der Nachfolger eine praktisch neuwertige Praxis geschaffen habe, und die beiden Werte dann zusammenführe, dann werde man erkennen, dass man in etwa an diese gängigen Neubaupreise herankomme. Auf die Frage warum das Finanzamt eine vierzigjährige Restnutzungsdauer angeführt habe, brachte er vor, dass ihm die Gründe nicht mehr erinnerlich seien.

Der Senat hat erwogen:

Außer Streit steht, dass der Übergangsverlust in der beantragten Höhe zu berücksichtigen ist.

Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (§ 24 Abs 3 erster und zweiter Satz EStG).

Gemäß § 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. Das Gesetz geht bei der Ermittlung des gemeinen Wertes eines Wirtschaftsgutes nicht von tatsächlich erzielten Preisen aus, sondern leitet den gemeinen Wert aus dem Preis ab, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielbar wäre. Unter Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind. Bei einem Gebäude sind dies die Lage, das Alter, der Bauzustand und die Verwendungsmöglichkeit.

Der gemeine Wert, bei dem es sich um eine fiktive Größe handelt, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen. Es kommt diesbezüglich auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Handelspreise an. Der gemeine Wert wird vielfach durch Schätzung seitens eines Sachverständigen oder der Behörde ermittelt werden müssen, denn das Gesetz spricht von einem Preis, der zu erzielen wäre, was in der Regel Aufgabe eines Fachmannes ist. Der Preisschätzung haftet ein Element der Ungenauigkeit an, die aber hingenommen werden muss, wenn die Schätzung auf Grund eines von der Behörde ordnungsgemäß durchgeföhrten Beweisverfahrens und die Sachverhaltsannahmen unter Beachtung der Denkgesetze und den Erfahrungen des täglichen Lebens gewürdigt werden. Im Erkenntnis vom 27. April 2000, ZI. 99/16/0249, wurde vom VwGH insbesondere betont, dass es sich beim gemeinen Wert nicht um den Preis handle, den der Bereicherte selbst bei der Veräußerung der erhaltenen Ware im gewöhnlichen, "nicht-kommerziellen" Geschäftsverkehr erzielen kann. In seinem Erkenntnis vom 18. März 1997, ZI. 96/14/0075, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es grundsätzlich als schlüssiger und denkfolgerichtiger Schätzungsvorgang anzusehen ist, wenn bei Ermittlung des gemeinen Wertes eines Kfz vom Listenpreis ausgegangen wird. Bei der Veräußerung eines noch nicht zum Verkehr zugelassenen Neuwagens werde man sich aber im Wesentlichen am Listenpreis orientieren und Abzüge für die üblichen Neuwagenrabatte vornehmen können. Der Listenpreis ist ein Preis inklusive Umsatzsteuer. Im gegenständlichen Fall hat der Sachverständige den Neuwert und den Ertragswert ohne die gesetzliche Umsatzsteuer von derzeit 20% berechnet. Da aber ein fremder Käufer für die gegenständlichen Gebäude einen Preis bezahlen müssen hätte, aus dem die Umsatzsteuer nicht herausgerechnet worden wäre, ist im gegenständlichen Fall die vom Sachverständigen herausgerechnete Umsatzsteuer für die Berechnung des gemeinen Wertes wiederum hinzuzurechnen.

Im gegenständlichen Fall hat der Sachverständige auf Vorhalt eingeräumt, dass der Neuwert im Regelfall mit 24.768,00 S pro m² zu bewerten sei. Da es sich im gegenständlichen Fall nicht um eine Wohnung sondern um eine Arztpraxis handle, deren Ausbau ca 20% bis 25% unter dem Wohnungspreis liege, habe er die Baukosten mit 19.500,00 S pro m² angesetzt. Weiters räumte er ein, dass er die Leichtbauwände, die speziellen Elektroinstallationen und die speziellen Bodenbeläge nicht bewertet habe. Eine Bewertung dieser Einbauten hätte zur Folge, dass der Neuwert 24.000,00 S bis 25.000,00 S pro m² betragen würde. Im gegenständlichen Fall bewertet der UFS den Neubauwert im Hinblick darauf, dass die Räumlichkeit ja samt den Einbauten entnommen wurde, mit 25.000,00 S pro m² exklusive Umsatzsteuer.

Wie bereits oben ausgeführt, ist der gemeine Wert ein Wert inklusive Umsatzsteuer. Bei der Berechnung des gemeinen Wertes waren daher beim Neuwert Gebäude und bei der Ertragswertberechnung die 20%ige Umsatzsteuer hinzuzurechnen, sodass sich ein gemeiner Wert in Höhe von 1.928.000,00 S ergeben hat.

Das Finanzamt Bregenz ist, gestützt auf Angaben in der Zeitschrift Business People (Mai/Juni 2003), von einem Quadratmeterpreis für das Jahr 2000 in Höhe von 31.716,14 S brutto aus gegangen. Die Abweichung von dem vom UFS in Übereinstimmung mit dem Sachverständigen in der Vorhaltsbeantwortung angenommenen Wert von 30.000,00 S inklusive Umsatzsteuer ist minimal und bewegt sich in der Bandbreite der mit einer Schätzung verbunden Ungenauigkeit.

Ob das Gebäude zum Zeitpunkt der Entnahme 26 oder 27 Jahre alt gewesen ist spielt für die Ermittlung des gemeinen Wertes keine Rolle, da damit kein signifikanter Unterschied der geschätzten Restnutzungsdauer verbunden ist.

Der vom Finanzamt in Zweifel gezogene Altersabschlag in Höhe von 40% wurde vom Sachverständigen in der Vorhaltsbeantwortung überzeugend damit begründet, dass nicht nur der tabellenmäßige Abschlag in Höhe von 28%, sondern auch noch ein Abschlag für den vorgegebenen Grundriss sowie ein Mitbesitzerabschlag von insgesamt 12% anzusetzen war. Der Ansatz eines Mitbesitzerabschlages ist gerechtfertigt, da nach den Erfahrungen des UFS eine Wohnungseigentumseinheit schwieriger zu verwerten ist, als ein Gebäude, das sich im Alleineigentum befindet.

Die vom Gutachter gewählte Restnutzungsdauer wurde in der Vorhaltsbeantwortung nachvollziehbar damit begründet, dass für die massiven Bauteile eine Lebensdauer von 100 Jahren, sohin eine Restnutzungsdauer von 74 Jahren, für die Ausbauteile eine Nutzungsdauer von 40 Jahren, sohin eine Restnutzungsdauer von 24 Jahren gegeben ist. Bei einem Verhältnis der massiven Bauteile zu den Ausbauteilen von 3:7 ergibt dies eine Restnutzungsdauer von 32 Jahren, gerundet 30 Jahren. Für einen Ansatz von 40 Jahren fehlte die Begründung.

Auch hinsichtlich der Höhe der bei der Ertragswertberechnung anzusetzenden Miete ist der UFS dem Sachverständigen gefolgt, da es sich bei der in der Verhandlung vorgebrachten Vergleichsmiete von 180,00 S pro m² um ein komplett renoviertes Objekt gehandelt hat; im gegenständlichen Fall aber im Zeitpunkt der Entnahme das Objekt bereits abgewohnt war.

Ob der Parkplatz gesondert zu bewerten wäre oder nicht ist im gegenständlichen Fall belanglos, da er jedenfalls dem Grundvermögen hinzuzurechnen wäre und auf den reinen Gebäudewert somit keinen Einfluss hat.

Was nun die vom Finanzamt gewählte Ermittlung des gemeinen Wertes durch den Vergleich mit einer im Nachbargebäude im ersten Stock gelegenen Arztpraxis, sowie einem Cafe und einer Eigentumswohnung betrifft, so ist zu bedenken, dass ein Cafe und eine Eigentumswohnung eine ganz andere Ausstattung haben wie eine Arztpraxis und daher als Vergleichsobjekte ungeeignet sind. Aus dem Verkauf der im Wesentlichen gleichartigen Arztpraxis in der selben Straße kann der gemeine Wert nicht abgeleitet werden, da es sich dabei um einen einzelnen Verkauf handelt und es nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei diesem Verkauf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse die Preisbildung beeinflusst haben. Es bedarf wohl keiner weiteren Erläuterungen, dass ein Cafe und eine Eigentumswohnung eine ganz andere Ausstattung haben wie eine Arztpraxis. Der Vergleich der Kaufpreise des Cafes und der Eigentumswohnung können daher trotz der zeitlichen Nähe und der Lage im selben Haus bzw im Haus gegenüber die vom UFS auf Basis des Sachverständigengutachtens vorgenommene Ermittlung des gemeinen Wertes nicht entkräften.

Der in der Berufung beantragte Ansatz eines gemeinen Wertes in Höhe von 1.061.550,00 S auf Grund des Verkaufs am 19.6.2002 ist rechtlich verfehlt, da der gemeine Wert wie bereits ausgeführt nicht ein tatsächlich erzielter Verkaufspreis ist, sondern eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Schätzung, ausgehend von einem objektiven Maßstab zu ermitteln ist (VwGH 29.11.2001, ZI 2001/16/0296, 27.4.2000, ZI 99/16/0249). Warum der Sohn des Berufungsführers nur einen so geringen Kaufpreis erzielt hat, entzieht sich der Kenntnis des UFS, ist aber auch für die Ermittlung des gemeinen Wertes nicht erheblich, da dieser ein abstrakt auf Grund einer Schätzung zu ermittelnder Wert ist. Dies umso mehr, als der Verkauf zwei Jahre nach dem Entnahmepunkt statt fand.

Die Ermittlung des gemeinen Wertes wurde auf Basis des Sachverständigengutachtens vorgenommen. In Abweichung dieses Gutachtens wurde lediglich ein Neubauwert von 25.000,00 S pro m² exklusive Umsatzsteuer angenommen. Weiters wurde bei der Wertermittlung die Umsatzsteuer hinzugerechnet.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Feldkirch, 5. April 2004