



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 9. August 2005 gegen die Bescheide des FA vom 7. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

a) Bescheid

Berufungsgegenständlich sind fiktive Anschaffungskosten von zwei der Vermietung und Verpachtung dienender Mietwohnhäuser in Wien. Es handelt sich um die Gebäude:

- W-Gasse (W-Gasse)
- A-Platz (A-Platz)

Dem Bericht vom 8. Juli 2005 über eine Außenprüfung (Akt BP-Bericht und Gutachten Seite 34ff) ist dazu in den Tz 4 und 10 zu entnehmen, dass der Berufungswerber (Bw.) bis Anfang 1999 Eigentümer zu 25% an der Liegenschaft W-Gasse und zu 22,2% an der Liegenschaft A-Platz gewesen sei, seit 4. Mai 1999 sei der Bw. jeweils alleiniger Eigentümer. Jeweils zum Stichtag 15. August 1998 sei ein Schätzgutachten zwecks Feststellung des Verkehrswertes erstellt worden. Zum Stichtag 30. September 1999 sei ein Gutachten über die Feststellung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer erstellt worden. Für die nunmehr neu zugegangenen

Liegenschaftsanteile in Höhe von 75% (W-Gasse) und 77,8% (A-Platz) seien diese Gutachten als Afa-Bemessungsgrundlage herangezogen worden. Von der Betriebsprüfung sei eine Überprüfung erfolgt und sodann eine Stellungnahme sowie Bedenkenvorbehalt und Ergänzungsauftrag zu den Gutachten vom bundesweiten Fachbereich erstellt worden. Die Fragen seien vom Gutachter nicht beantwortet worden. In der Stellungnahme des Fachbereiches der Finanzverwaltung zum vorgelegten Gutachten sei der Verkehrswert neu berechnet worden. Diese Berechnung sei dem Bw. zur Kenntnis gebracht worden. Es würden sich folgende Änderungen ergeben:

- W-Gasse:

	2000	2001	2002
Afa	S	S	€
lt Bw.	146.838,00	146.838,00	10.671,11
lt. Bp.	<u>101.772,56</u>	<u>101.772,56</u>	<u>7.396,10</u>
Differenz	<u>45.065,44</u>	<u>45.065,44</u>	<u>3.275,01</u>

- A-Platz:

	2000	2001	2002
Afa	S	S	€
lt Bw.	173.965,00	173.916,16	12.638,98
lt. Bp.	<u>125.875,94</u>	<u>125.874,95</u>	<u>9.147,69</u>
Differenz	<u>48.089,06</u>	<u>48.041,21</u>	<u>3.491,29</u>

Den Beilagen 1 und 2 zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Mai 2005 (Akt BP-Bericht Seite 75f) sind die unterschiedlichen Ansätze von Bw. und FA zu entnehmen:

- W-Gasse:

	S	S	€
1. Laut Erklärung:			
Alt:			
Afa gesamt	3.056,50		
Anteil Bw. 25%		764,13	55,53
Neu:			
Altanteil 25%		764,13	55,53
Neuanteil 75%			
Grundwert	-3.720.000,00		
Schätzwert gesamt	10.342.000,00		
Gebäudewert	6.622.000,00		
Jahres-Afa bei RND 34 Jahre	194.764,71		
davon 75%		146.073,53	10.615,58
		146.837,65	10.671,11
2. Laut FA			
Alt:			
Afa gesamt	3.056,50		
Anteil Bw. 25%		764,13	55,53
Neu:			
Altanteil 25%		764,13	55,53
Neuanteil 75%			
Grundwert	-7.527.680,00		
Schätzwert gesamt	12.106.729,00		
Gebäudewert	4.579.049,00		
Jahres-Afa bei RND 34 Jahre	134.677,91		
davon 75%		101.008,43	7.340,57
		101.772,56	7.396,10

- A-Platz:

	S	S	€
1. Laut Erklärung:			
Alt:			
Afa gesamt	2.910,00		
Anteil Bw. 22,2%		646,02	46,95
Neu:			
Altanteil 22,2%		646,02	46,95
Neuanteil 77,8%			
Grundwert	-1.876.000,00		
Schätzwert gesamt	10.787.000,00		
Gebäudewert	8.911.000,00		
Jahres-Afa bei RND 40 Jahre	222.775,00		
davon 77,8%		173.318,95	12.595,58
		173.964,97	12.642,53
2. Laut FA			

	S	S	€
Alt:			
Afa gesamt	2.910,00		
Anteil Bw. 22,2%		646,02	46,95
Neu:			
Altanteil 22,2%		646,02	46,95
Neuanteil 77,8%			
Grundwert	-5.178.031,00		
Schätzwert gesamt	11.616.588,00		
Gebäudewert	6.438.557,00		
Jahres-Afa bei RND 40 Jahre	160.963,93		

davon 77,8%

125.229,93	9.100,81
125.875,95	9.147,76

Nach einer Wiederaufnahme des Verfahren erließ das FA am 7. Juli 2005 geänderte Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 betreffend sowohl die obigen als auch andere, jedoch nicht berufungsgegenständliche Feststellungen.

b) Berufung

In der mit Schreiben vom 9. August 2005 eingebrochenen Berufung (Einkommensteuerakt 2002 Seite 17ff) brachte der Bw. vor, er habe bei den beiden Häusern W-Gasse und A-Platz die Afa von den fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des Erwerbes berechnet. Der Verkehrswert und die voraussichtliche Restnutzungsdauer sei vom einem namentlich genannten staatlich befugten und gerichtlich beeideten Sachverständigen für Bauwesen und ständig beeideten Gerichtssachverständigen im Zuge von Schätzgutachten zum selben Stichtag 15. August 1998 ermittelt worden.

In dem der Betriebsprüfung vorliegenden Gutachten habe der Sachverständige einen aus Grund- und Bauwert zusammengesetzten Sachwert ermittelt, diesem Sachwert einen Ertragswert gegenübergestellt und den Verkehrswert aus dem arithmetischen Mittel von Sach- und Ertragswert berechnet. Der Schätzwert der Liegenschaft A-Platz sei mit S 10,787 Mio. und jener der W-Gasse mit S 10,342 Mio. festgestellt worden. Vom Gesamtwert sei der Sachwert des Grundanteiles in Abzug gebracht, der restliche Wert als Gebäudewert angesetzt und der prozentuelle Anteil des unentgeltlich zugewendeten Liegenschaftsanteiles berechnet worden. Dieser Wert sei durch die vom Sachverständigen ebenfalls gutachterlich festgestellte voraussichtliche Restnutzungsdauer dividiert und somit die Absetzung für Abnutzung ermittelt worden.

Diese Berechnung sei nach Erachten des Bw. sachgerecht. Das somit zur Afa-Berechnung ermittelte Verhältnis Grund - Gebäudewert betrage bei der Liegenschaft A-Platz 17,4 : 82,6, bei der Liegenschaft W-Gasse 64,03 : 35,97. Diese Grundanteile würden angemessen erscheinen, im Falle der Liegenschaft W-Gasse würden die geschätzten Grundanteile sogar weit über dem in den Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 6447, angeführten prozentuellen Anteil von 20% liegen, der "den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung" entspreche.

Diese Berechnungsmethode, sogenannte Differenzmethode, würden auch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 in Rz 2614 vorsehen. Aus Rz 2615 würde sich implizit ergeben, dass bei Anwendung der Differenzmethode primär auf die von einem Sachverständigen ermittelten Werte abzustellen sei. Dies treffe auf den Fall des Bw. zu. Sowohl Grund- als auch Gebäudewert seien von einem Sachverständigen ermittelt worden. Der Bw. sei der Rechtsansicht, dass die Absetzung für Abnutzung richtig und sachgerecht ermittelt worden sei. Die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes seien entsprechend Rz 6441

auf Grundlage einer Liegenschaftsschätzung eines gerichtlich beeideten Sachverständigen ermittelt worden.

Die Betriebsprüfung zweifte das Gutachten an und habe einen namentlich genannten Amtsachverständigen mit einer Stellungnahme beauftragt. Zur Person dieses Amtsachverständigen sei anzumerken, dass dieser nach Wissen des Bw. weder gerichtlich beeideter Sachverständiger noch Diplomingenieur für das Bauwesen sei. Somit liege die formelle Qualifikation des vom Bw. beauftragten Sachverständigen über der des Amtsachverständigen. Der Amtsachverständige gelange in seinem "Gegengutachten" zu nahezu identen Verkehrswerten, diese würden sich im Vergleich zu den vom Sachverständigen ermittelten Werten wie folgt darstellen:

	W-Gasse S	A-Platz S
Verkehrswert laut Sachverständiger	10.342.000,00	10.787.000,00
Verkehrswert laut Amtsachverständiger	12.100.000,00	11.700.000,00
Grundanteil Sachverständiger (Differenzmethode) in % des gesamten Verkehrswertes	3.720.000,00 36%	1.876.000,00 17,4%
Grundanteil Amtsachverständiger in % des gesamten Verkehrswertes	7.527.680,00 62,21%	5.178.031,00 44,25%

Allein aus dem Verhältnis Bodenwert – Verkehrswert, der bei einem Zinshaus mit kleiner Bodenfläche und großer Nutzfläche sowohl den Erfahrungen des täglichen Lebens als auch der Finanzverwaltung (Rz 6447 EStR 2000) widerspreche, ergebe sich deutlich, dass die gutachterliche Äußerung des Amtsachverständigen zu keinem sachgerechten Ergebnis führe.

So sei zB bei der Liegenschaft A-Platz der Bodenwert für 519 m² mit S 7,5 Mio., der Gebäudewert für 1406 m² mit S 4,6 Mio. angesetzt worden. Hier verkenne der [gemeint:] Amtsachverständige die Wertverhältnisse und wende die Differenzmethode nach Ansicht des Bw. unrichtig an.

Bei Feststellung des reinen Ertragswertes, wie es der Amtsachverständige als für richtig erachte (die Mittelwertmethode sei die gängigste Methode der Liegenschaftsbewertung), sei es nach Ansicht des Bw. nicht zulässig, vom gesamten Ertragswert den hohen Bodenwert, der als Sachwert ermittelt worden sei, in Abzug zu bringen, da das Verhältnis Boden – Gebäudewert vollkommen verzerrt dargestellt werde. Der [gemeint:] Amtsachverständige widerspreche sich selbst, wenn er einerseits argumentiere, dass ausschließlich der Ertragswert maßgeblich sei, und andererseits den Sachwert des Bodens ansetze. Das Gutachten lasse die Vermutung zu, dass mit einem nicht sachgerechten Methodenmix unbedingt ein Weg gefunden werden solle, die Afa zu kürzen. Nach Erachten des Bw. gebe es auch keine Veranlassung, sich nicht auf das Gutachten des von ihm beauftragten Sachverständigen zu stützen.

c) Verfahren UFS

Der Bw. legte für die beiden Gebäude jeweils Gutachten vom 17. und 21. August 1998 eines von ihm beauftragten staatlich befugten und beeideten Zivilingenieurs für Bauwesen und ständig beeideten Gerichtssachverständigen (in der Folge kurz Sachverständiger genannt) zum Stichtag 15. August 1998 betreffend Schätzwert und vom 22. Dezember 1999 zum Stichtag 30. September 1999 betreffend wirtschaftliche Nutzungsdauer vor (Akt BP-Bericht Seite 1ff). Das FA stützte seinen Bescheid auf zwei Stellungnahmen vom 9. November 2004 eines Amtsachverständigen zu den genannten Gutachten (Akt BP-Bericht Seite 20ff).

Der vom Bw. beauftragte Sachverständige ermittelte zunächst den Verkehrswert der Liegenschaft als Mittelwert von Sach- und Ertragswert. Von diesem Mittelwert zog der Sachverständige den Sachwert des Grundstückes ab und gelangte so zu dem von ihm angesetzten Gebäudewert. Von diesem Gebäudewert machte der Bw. die Afa geltend.

Der Amtsachverständige hingegen ermittelte in seiner Stellungnahme den Verkehrswert der Liegenschaft aus der Summe Ertragswert Gebäude und einem "Bodenwert" (Grundstück nach Abzinsung). Das FA zog als Afa-Bemessungsgrundlage nur den vom Amtsachachverständigen ermittelten Ertragswert Gebäude heran.

W-Gasse:	Sachverständiger S	Amtsachverständiger S	
1. Sachwert			
Grund leer	11.160.000,00	11.158.500,00	Grundstück
1/3 wegen Bebauung	3.720.000,00	7.527.680,00	nach Abzinsung
Bauwert neu	25.567.000,00		
Abzug 65% Restwert	8.948.000,00	8.857.800,00	Bauwert
Sachwert:			
Grund	3.720.000,00		
Gebäude	8.948.000,00		
	12.668.000,00		
2. Ertragswert*)	8.016.000,00	4.579.049,00	Ertragswert*)
	20.684.000,00	7.527.680,00	Grundwert
Schätzwert	10.342.000,00	12.106.729,00	

*) Ertragswert:

Zinssatz	3%	4%
Jahre	30	34
Jahresbetrag	408.948,00	248.710,00
Barwert	8.015.561,29	4.579.049,00

A-Platz:	Sachverständiger S	Amtsachverständiger S	
1. Sachwert			
Grund leer	5.629.000,00	5.629.000,00	Grundstück
1/3 wegen Bebauung	1.876.000,00	5.178.031,00	nach Abzinsung
Bauwert neu	25.906.000,00		
Abzug 65% Restwert	9.067.000,00	9.015.300,00	Bauwert
Sachwert:			

Grund	1.876.000,00		
Gebäude	9.067.000,00		
	<hr/>		
	10.943.000,00		
2. Ertragswert*)	10.631.000,00	6.438.557,00	Ertragswert*)
	<hr/>	5.178.031,00	Grundwert
Schätzwert	21.574.000,00		
	<hr/>		
	10.787.000,00	11.616.588,00	

*) Ertragswert:

Zinssatz	3%	4%
Jahre	30	40
Jahresbetrag	542.376,00	325.298,00
Barwert	10.630.808,98	6.438.549,76

Der vom Bw. beauftragte Sachverständige setzte für beide Häuser eine wirtschaftliche Ertragsdauer von 30 Jahren an. Der Amtsachverständige setzte demgegenüber die Restnutzungsdauer laut den weiteren Gutachten des vom Bw. beauftragten Sachverständigen über die wirtschaftliche Nutzungsdauer an (34 Jahre W-Gasse und 40 Jahre A-Platz).

Beim Grundwert nach Abzinsung ging der Amtsachverständige laut seinen Ausführungen in den Stellungnahmen vom 4. November 2004 von folgender Berechnung aus:

Amtsachverständiger:	W-Gasse	A-Platz
	S	S
zunächst Schätzwert/m ²		
Sachverständiger	21.500,00	13.000,00
x 519 m ² = Freigrund	11.158.500,00	5.629.000,00
Abzinsung		x 433 m ² = Freigrund
Amtsachverständiger:		
Schätzwert/m ²	21.500,00	13.000,00
vergleichbare Grundstücke lt.		
Amtsachverständiger/m ²	12.000,00	8.000,00
Differenz	9.500,00	5.000,00
x 519 m ²	4.930.500,00	2.165.000,00
Barwertfaktor 0,2636, Abwertungsfaktor 0,7334		x 433 m ²
ergibt:		Barwertfaktor 0,2083, Abwertungsfaktor 0,7917
Abzinsung	3.630.820,00	450.970,00
	11.158.500,00	5.629.000,00
	-3.630.820,00	-450.970,00
"Summe Grundstücke"	7.527.680,00	5.178.030,00

Zu beachten ist jedoch, dass die obige Aufstellung des Amtsachverständigen einen Rechenfehler enthält, mathematisch würden sich folgende Beträge ergeben:

	W-Gasse	A-Platz
	S	S
x 519 m ²	4.930.500,00	2.165.000,00
Barwertfaktor 0,2636, Abwertungsfaktor 0,7334		x 433 m ²
ergibt:		Barwertfaktor 0,2083, Abwertungsfaktor 0,7917
Abzinsung	3.616.028,70	1.714.030,50
	11.158.500,00	5.629.000,00
	-3.616.028,70	-1.714.030,50
"Summe Grundstücke"	7.542.471,30	3.914.969,50

Weiters kommt der Amtsachverständige jeweils zu einem anderen Ertragswert, weil er den Ertrag laut Sachverständigem wie folgt adaptiert:

Sachverständiger:	W-Gasse	A-Platz
	S	S
monatlich laut Zinsliste	34.079,00	45.198,00
x 12 =	408.948,00	542.376,00

Amtsachverständiger:

monatlich lt. Zinsliste	34.079,00	45.198,00	
zukünftige Mietzinserwartung			zukünftige Mietzinserwartung
S 15,00 pro Nutzfläche 1122 m ²	16.830,00	7.000,00	S 7,00 pro Nutzfläche 1000 m ²
	50.909,00	52.198,00	
Jahresrohertrag	610.908,00	626.376,00	
10% Bewirtschaftungskosten	-61.091,00	-93.956,00	15% Bewirtschaftungskosten
4% Bodenverzinsung von			4% Bodenverzinsung von
S 7.527.680,00	-301.107,00	-207.121,00	S 5.178.031,00
	248.710,00	325.299,00	

Beim Ertragswert (im vorliegenden Fall ausgehend von den erzielten Mieten laut Zinsliste) ist auch ein auf den nicht abnutzbaren Grund und Boden entfallender Anteil enthalten. Dieser wurde vom Amtsachverständigen durch Ausscheiden einer Verzinsung 4% des von ihm ermittelten Sachwertes des Bodens berücksichtigt.

Amtsachverständiger:	W-Gasse S	A-Platz S
Bodenwert laut Sachverständiger	21.500,00	13.000,00
Vergleichspreise	-12.000,00	-8.000,00
Differenz pro m ²	9.500,00	5.000,00
Nutzungsdauer	34 Jahre	40 Jahre
Barwertfaktor bei 4%	0,2636	0,2083
Grundwert nach Abzinsung	7.527.680,00	5.178.031,00
davon 4%	301.107,00	207.121,00

Im Verfahren der Außenprüfung antwortete der vom Bw. beauftragte **Sachverständige** auf Fragen der Prüferin im Schreiben vom 15. September 2004 (Arbeitsbogen Band 3 Seite 59ff) wie folgt:

- Bauabschlag 2/3 bei Grund und Boden:

Laut Sachverständigen sei beim Sachwertverfahren die Bebauung immer mit einem entsprechenden Abschlag zu berücksichtigen, weil man sonst zu vollkommen illusorischen Werten komme. Nachdem die noch immer überwiegende Anzahl von Miethäusern ganz besonders in Wien dem MRG unterliegen würden, bleibe der freie Grundwert (Bodenwert abzüglich Freimachung) eine reine Utopie. Nach dem MRG habe der Eigentümer im Falle eines erforderlichen Abbruchs zB bei Feuer das Gebäude in alter Form wieder herzustellen. In diesem Sinn würden bei den "meisten SV" des anteilig zu berücksichtigenden Bodenwertes ein Restanteil von zwischen 25% und 30%, bei kleineren Gebäuden mit wenigen Mietern max. 40%, des freien Bodenwertes berücksichtigt. Diese Werte seien Erfahrungswerte.

- Bei Berechnung des Ertragswertes wurden keine Bewirtschaftungskosten abgezogen:

Dies sei in den Gutachten bei den Ausführungen zum Ertragswert erklärt worden. Mehr könne der Sachverständige nicht sagen. In den Gutachten wurde ausgeführt, bei der Berechnung

nach dem Ertragswertverfahren würden die erzielbaren Mietzinse laut Zinsliste eingesetzt. Die laufend notwendigen Aufwandskosten seien durch das MRG gedeckt und erforderliche Reparaturen im Hinblick auf die möglichen Neuvermietungen unter der Annahme außer Acht gelassen und würden daher nicht berücksichtigt bzw. seien nur beim Sachwert erfasst worden, weil die beiden Häuser derzeit in einem guten Zustand seien. Die Betriebskosten laut MRG würden gesondert verrechnet werden. Der Sachverständige ergänzte, dass er immer das Endprodukt seiner Schätzungen mit der tatsächlichen Marktlage und einer vergleichenden Bewertung unterziehe. Er verwende persönlich dennoch das empfohlene Vergleichswertverfahren nicht gern, weil die vergleichbaren Möglichkeiten sich immer durch so zahlreiche Unterschiede von dem jeweils zu schätzenden Objekt trotzdem unterscheiden würden, dass die dort anzubringenden Korrekturen viel größere Abweichungen entstehen würden, die dann doch mit beiden anderen Verfahren noch zu vergleichen seien. Ansonsten verwiese der Sachverständige auf Bestimmungen zum LBG und einen Schriftverkehr zwischen einem namentlich genannten "anerkannten Fachmann der Liegenschaftsbewertung" und einem Beamten im BMJ darüber, welcher Mittelwert aus Sachwert und Ertragswert beim Verkehrswert von Liegenschaften anzuwenden sei.

In den jeweils am 9. November 2004 abgegebenen Stellungnahmen gab der **Amtsachverständige** an (Akt BP-Bericht Seite 20ff):

- Bodenwert:

Die beiden vom Sachverständigen unterstellten Bodenwerte (pro m² S 21.500,00 für W-Gasse und S 13.000,00 für A-Platz) würden mit bekannten Kaufpreisen übereinstimmen, eine Kürzung des Bodenwertansatzes wegen vorhandener Bebauung um 66% sei jedoch nicht sachgerecht. Auf den Barwert des Bodenpreises sei bei der Restnutzungsdauer des Gebäudes (34 Jahre W-Gasse und 40 Jahre A-Platz) bei einem unterstellten Zinssatz 4% nur jener Teil des Bodens zu kürzen, der über dem Bodenwert für vergleichbar "bebaute" Grundstücke liege. Für vergleichbar "bebaubare" Grundstücke sei zu berücksichtigen: W-Gasse 5 Minuten bis zur U-Bahn, Versorgung im Fußwegebereich, mäßige Lärm- und Staubbelaustung, Parknähe, Ausländeranteil unter 20%, Akademikeranteil 15-20%; A-Platz: 10 Minuten bis zur U-Bahn, mäßige Lärm- und Staubbelaustung, Ausländeranteil über 20%, Akademikeranteil unter 15%; Dies ergebe nach Studium der Kaufangebote und Vergleich mit einer Modellrechnung der technischen Universität Wien pro m² S 12.000,00 für die W-Gasse S 8.000,00 für den A-Platz. Um den Barwertfaktor sei daher nur die Differenz abzuzinsen:

Amtsachverständiger:	W-Gasse S	A-Platz S
Bodenwert laut Sachverständiger	21.500,00	13.000,00
Vergleichspreise	-12.000,00	-8.000,00
Differenz pro m ²	9.500,00	5.000,00

Nutzungsdauer	34 Jahre	40 Jahre
Barwertfaktor bei 4%	0,2636	0,2083

- Ertragswert:

Laut Amtsachverständigem seien die Kosten der Bewirtschaftung der Liegenschaft nicht gänzlich außer Acht zu lassen. Sinngemäß seien nicht alle Kosten laut MRG auf die Mieter überwälzbar, der Bw. habe auch bei der Überschussermittlung Aufwandsposten geltend gemacht. An Kosten würden daher pauschal mit 10% (W-Gasse) und 15% (A-Platz) der Miet-erträge angenommen.

- Liegenschaftszinssatz 4%:

Als Ausgangsgröße für den Liegenschaftszinssatz gelte der jeweils marktübliche Zinssatz für festverzinsliche Wertpapiere. Lege man für eine Immobilie als Sockelbetrag alternativ den Zinssatz für festverzinsliche Wertpapiere zu Grunde, wären bei einer Immobilie zunächst folgende Zuschläge zu machen:

- + Zuschlag wegen Alterswertminderung
- + Zuschlag wegen Erhaltungs- und Unterhaltungsaufwand
- + Zuschlag auf Grund gegebenenfalls später erschwerter Verkäuflichkeit (Risikozuschlag)

Demgegenüber sei ein erheblicher Abschlag in Folge des Inflationsschutzes vorzunehmen. Da die beiden erstgenannten Zuschläge durch die allgemeinen Kaufpreisseigerungen kompensiert würden, verblieben nur die beiden gegenläufigen Komponenten Risikozuschlag und Inflationsabschlag. Die Minderung dürfte im Allgemeinen höher sein als der Risikozuschlag, sodass der Liegenschaftszinssatz zum Großteil unter dem Kapitalmarktzinssatz liege. Der zu unterstellende Liegenschaftszinssatz sei nicht nur von Art und Lage des Grundstückes sondern auch von den Verhältnissen am Kapitalmarkt abhängig, weil insbesondere institutionelle Anleger eine Liegenschaft bei gleich bleibender wertgesicherter Miete nur dann zu einem höheren Preis erwerben würden, wenn auch im übrigen Kapitalmarkt keine höhere Verzinsung erreichbar sei. Ausgehend von ziffernmäßig angegeben Sekundärmarktrenditen der letzten drei vorangegangenen Jahren samt Gewichtung würden sich 5,3% ergeben. Bei einem Risikozuschlag von 1% und einem Inflationsabschlag von 1,8% ergebe sich so ein Liegenschaftszinssatz von 4,5%, mindestens jedoch 4%.

Im Vorhalt vom 2. Oktober 2006 wies der UFS den Bw. auf die oa. Unterschiede in den jeweiligen Gutachten und Stellungnahmen des Sachverständigen (vorgelegt vom Bw.) und des Amtsachverständigen (vorgelegt vom FA) hin und ersuchte um Äußerung.

- **Stellungnahme Bw.:**

Im Schreiben an den UFS vom 18. Oktober 2006 brachte der Bw. Folgendes vor, wobei die Angaben betreffend W-Gasse sinngemäß auch für den A-Platz gelten würden:

1. Ermittlung des Grundwertes:

Im Rahmen des Ertragswertverfahrens kommt der Ermittlung des Grundwertes folgende Bedeutung zu:

- a) im Gutachten des Amtsachverständigen werde der Sachwert des Grundes dazu herangezogen, um eine Bodenverzinsung zu berechnen und vom Jahresrohertrag in Abzug zu bringen:
- b) zur Feststellung des Verhältnisses zwischen Grundwert und Gebäudewert (auch unter Hinweis auf Rz 6447 EStR 2000).

Der Grundwert sei vom Amtsachverständigen wie folgt ermittelt worden:

- Bodenwert für unbebaute Grundstücke ohne Bebauungsabschlag und ohne Abschlag für Abbruchskosten
- abzüglich Barwert der Differenz zwischen dem obigen Wert und dem Wert für vergleichbare Grundstücke
- ergibt Sachwert des Grundes.

Zu dieser Basisermittlung würden sich die Fragen stellen:

Wieso werde vom Bodenwert für "unbebaute" Grundstücke ein Wert für "unbebaubare" Grundstücke in Abzug gebracht? Wenn der Amtsachverständige der Meinung sei, der Wert eines vergleichbaren bebaubaren Grundstückes betrage S 12.000,00 pro m² (im Fall der W-Gasse), dann habe er doch diesen Wert heranzuziehen und Abbruchskosten / Abschläge wegen Bebauung in Abzug zu bringen. Falls dem Amtsachverständigen ein semantischer Fehler unterlaufen sein sollte und der Wert S 12.000,00 vergleichbare "bebaute" Grundstücke betreffe, stelle sich die Frage, warum der Amtsachverständige nicht einfach diesen Wert heranziehe. Durch die nach Meinung des Bw. systemwidrige Abzinsung ergebe sich letztendlich ein Wert von S 14.504,00 pro m², also wesentlich mehr als der Vergleichspreis für bebaute Grundstücke. Nach einer eingeholten Stellungnahme des Sachverständigen sei der sich ergebende Wert unrealistisch. In Anlehnung an die vom Amtsachverständigen ermittelten Vergleichswerte halte der Bw. folgenden Ansatz für denkbar:

W-Gasse:	S
Vergleichswert für bebaubare Grundstücke laut Amtsachverständiger	<u>12.000,00</u> pro m ²
Vergleichswert W-Gasse daher	6.228.000,00
abzüglich Abbruchskosten laut Sachverständiger	<u>-1.344.300,00</u>
Grundwert daher	4.883.700,00

Ermittlung des Ertragswertes:

Der Bw. habe gegen die Anwendung der reinen Ertragswertmethode als Basis für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten keine Einwendungen. Diese Methode sei eine Schätzungsmethode gemäß § 184 BAO und habe zu einem sachgerechten, der Wirklichkeit möglichst nahe kommenden Ergebnis zu führen. Die Auswahl der richtigen Bewertungsmethode sei eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen sei, gleiches treffe auf den Bewertungsvorgang selbst zu (unter Hinweis auf Rz 6442 EStR 2000). Der Amtsachverständige habe zunächst einen Sachwert des Grundes und des Gebäudes getrennt ermittelt. Diese Ermittlung ergebe einen Gesamtwert von S 16,385,480,00. Dieser Wert weiche von allen in anderen Verfahren ermittelten Werten (Ertragswert Amtsachverständiger S 12,1 Mio., Verkehrswert Sachverständiger S 10,3 Mio.) erheblich ab. Daher ergebe sich der Schluss, dass das Sachwertverfahren zu keinem richtigen Ergebnis führe. Der Amtsachverständige habe in der Folge einen aus dem Mietertrag abgeleiteten Ertragswert berechnet, wobei er vom Mietertrag die Bodenverzinsung in Abzug bringe und daher davon ausgehe, dass der Ertragswert der Restwert nach Abzug der Bodenverzinsung sei. Der Sachwert des Gebäudes betrage S 8,8 Mio.

Würde man e contraio den Ertragswert berechnen, indem man die Verzinsung des Gebäudes als Reinertrag kapitalisiere, ergeben sich ein Gebäudewert von S 6,5 Mio. statt dem Restwert von S 4,6 Mio. Diese Differenz sei dadurch zu erklären, dass der Ertragswert in Summe wesentlich niedriger als der Sachwert sei und daher der Abzug einer Sachwertverzinsung des Bodens und darauf basierend Berechnung des Restertragswertes eine unzulässige, nicht sachgerechte Methode sei, die zu einem unrichtigen Ergebnis führe. Richtig wäre zB. folgende Vorgangsweise:

	S
Jahresrohertrag	610.908,00
Bewirtschaftungskosten	<u>-30.545,00</u>
Zwischensumme	580.363,00
Kapitalisierung lt. Amtsachverständiger (Faktor 18,411)	<u>10.685.063,19</u>
Bodenwert wie oben	4.883.700,00
Gebäudewert Amtsachverständiger	<u>8.857.800,00</u>
Sachwert gesamt	13.741.500,00
Gebäudewert in % des gesamten Sachwertes	64,46%
Gebäudeertragswert daher	6.887.592,00

In diesem Fall erfolge die Bewertung im Rahmen eines reinen Ertragswertverfahrens, der Sachwert werde lediglich für die prozentuelle Ermittlung der Aufteilung auf Grund und Gebäude verwendet. Der Amtsachverständige verwende jedoch entgegen der herrschen Judikatur ein gemischtes Verfahren mit Addition des Sachwertes Grund zum Ertragswert

Gebäude. Nach Erachten des Bw. führe die von ihm vorgeschlagene Vorgangsweise zu einem wesentlich realistischeren Ergebnis.

2. Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes:

Der Amtsachverständige setze einen Zinssatz von 4% an. Gemäß einer beiliegenden Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen aus 1997, die inzwischen nicht geändert sei, betrage der mittlere Zinssatz 3% für Wohnliegenschaften hochwertiger Lagen, wobei der 19. Bezirk in Wien als solche anzusehen sei. Daher sei dieser Zinssatz sachgerecht. Wiewohl das LBG nicht für die Abgabenbemessung heranzuziehen sei, könne aus der Sicht des Bw. kein Grund gefunden werden, dieselben Zinssätze, die langjährigen Erfahrungswerten entsprechen würden, heranzuziehen. Dies erscheine dem Bw. geeigneter und objektiver als ein vom Amtsachverständigen ohne Berücksichtigung der Lage ermittelter Zinssatz. Wie aus der Hauptverbandsempfehlung zu entnehmen sei, sei der Zinssatz umso geringer, je besser die Lage der Liegenschaft sei. Auch die Erfahrung des täglichen Lebens zeige, dass Liegenschaften in sehr guten Lagen sehr geringe Mitrenditen erzielen würden. Es gelte der Grundsatz: je besser die Lage desto geringer die Mietrendite.

3. Ermittlung der Instandhaltungskosten:

Beide Liegenschaften seien laufend in Stand gehalten worden, wobei maximal 5% Kosten im Verhältnis zur Nettomiete angefallen seien. Auch in Zukunft seien keine höheren Aufwendungen zu erwarten.

4. Resümee:

Abschließend sei der Bw. der Meinung, dass folgende Methode zur Ermittlung des Wertes der Liegenschaften W-Gasse und A-Platz methodisch richtig wäre und zu einem sachgerechten Ergebnis führen würde: Ermittlung eines Sachwertes des Bodens gemäß Punkt 1 und eines Gesamtsachwertes zur Feststellung des prozentuellen Anteils des Gebäudewertes am gesamten Ertragswert, Anwendung einer reinen Ertragswertmethode (keine gemischte Methode), Ansatz der Instandhaltungskosten mit 5%, Ansatz des Kapitalisierungszinssatzes mit 3%, Berechnung des anteiligen Gebäudewertes im Wege der im Wege der Verhältnismethode und keiner unsachgerechten Differenzmethode.

In einer weiteren gutachtlichen Stellungnahme vom 2. November 2006 berechnete der vom Bw. beauftragte Sachverständige die Freimachungskosten (Abbruchskosten der auf den Liegenschaften befindlichen Bauobjekte) unter Heranziehung der genauen Flächenzahl, der Anzahl der Geschosse samt Souterrain, Keller und Dachboden, und unter Ansetzen detailliert angegebener Preise für Abbrucharbeiten mit S 1.344.3000,00 (W-Gasse) und S 1.413.300,00 (A-Platz).

Anzumerken ist, dass der Sachverständige in seinen ursprünglichen Gutachten noch von pauschalen Abbruchskosten in Höhe von 2/3 des Wertes des Freigrundes ausging, was vom Amtsachverständigen in dessen Stellungnahme vom 4. November 2002 kritisiert wurde.

- **Stellungnahme Amtsachverständiger:**

In seinen Stellungnahmen vom 15. November 2006 gab der Amtsachverständige an, zum Schreiben des Bw. vom 18. Oktober 2006 sei zu erwidern, dass im Ertragswertverfahren der Ermittlung des Bodenwertes nur insofern Bedeutung zukomme, als die ermittelte Bodenwertverzinsung vom Reinertrag in Abzug gebracht werde, der Reinertrag der baulichen Anlagen mit der unterstellten Restnutzungsdauer kapitalisiert und zum Ergebnis der Bodenwert hinzugerechnet werde. Praktisch werde damit nur Unterschieden zwischen einem ewigen Rentenertrag für Grund und Boden und der Zeitrente für die baulichen Anlagen. Zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft im Ertragswertverfahren sei diese Vorgangsweise sachgerecht.

Eine Aussage über die fiktiven Anschaffungskosten in einen Bodenwertanteil und Gebäudewertanteil sei allerdings damit noch nicht gemacht. Es sei ausschließlich das Gutachten des vom Bw. beauftragten Sachverständigen zur fachlichen Würdigung vorgelegen. Weder im Gutachten des Sachverständigen noch in dessen späteren Stellungnahme sei zur sachgerechten Aufteilung der ermittelten fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft in einen Bodenwertanteil und einen Gebäudewertanteil Stellung genommen worden. In Kenntnis des Umstandes, dass die getrennte Bodenwertkapitalisierung in ihrer Wirkung als eine vom VwGH bereits mehrfach verworfene Differenzrechnung interpretiert werden könne, werde zur Aufteilung der nach der Ertragswertmethode ermittelten fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft in Analogie zur Teilwertermittlung das Verhältnis der Sachwerte zweier fiktiv voneinander losgelöster Wirtschaftsgüter unbebautes Grundstück und Gebäude als Aufteilungsmaßstab vorgeschlagen. Hiezu sei der ungekürzte Bodenwert mit dem Gebäudesachwert ins Verhältnis zu setzen.

Zum Bodenwert gab der Amtsachverständige an, dass er in seinen Stellungnahmen vom 4. November 2004 beim Bodenwert von Vergleichspreisen bebauter Grundstücke ausgegangen sei. Der Wert des "vergleichbar bebaubaren, bebauten" Grundstücks lasse den Umstand unberücksichtigt, dass das Grundstück am Ende der Nutzungsdauer der baulichen Anlagen wiederum als unbebautes Grundstück abzüglich eventueller Abbruchskosten zur Verfügung stehe. Daher sei die Wertdifferenz zum unbebauten Grundstück auf die Nutzungsdauer der Gebäude abzuzinsen. Der Abzug der Freimachungs(Abbruchs)kosten sei den Gesetzen der Logik folgend nur von dem nach Aufwendung der Kosten entstehenden Grundstückswert (Freigrundwert) denkbar. Allerdings würden diese Kosten erst in Zukunft am Ende der

Lebensdauer der Gebäude in 34 Jahren (W-Gasse) bzw. 40 Jahren (A-Platz) auftreten und seien daher auf ihren Barwert abzuzinsen.

- Abbruchskosten W-Gasse: S $1,344.300,00 \times 0,2636 =$ S 354.354,00
- Abbruchskosten A-Platz: S $1,413.300,00 \times 0,2083 =$ S 294.390,00

Zum Ertragswert – Bewirtschaftungskosten gab der Amtsachverständige an, der Bw. habe nicht glaubhaft machen können, das die Verwaltungs-, Betriebs- und Instandhaltungskosten im Durchschnitt der Jahre weniger als 10% (W-Gasse) bzw. 15% (A-Platz) der Mieterträge ausmachen würden, weshalb weiterhin diese Prozentsätze angenommen würden.

Zum Ertragswert – Vervielfacher – Liegenschaftszinssatz gab der Amtsachverständige an, auch unter Beachtung der Empfehlung des Sachverständigenverbandes, an der unter anderem schon deswegen Kritik geübt werden müsse, weil sie Wertdifferenzen von 100% und mehr zulasse und seit 1997 unverändert geblieben sei, obwohl in der Zwischenzeit gravierende Änderungen sowohl in der Sekundärmarktentwicklung als auch im Mietrecht eingetreten seien, sei bei Wohngebäuden in sehr guter Lage ein Liegenschaftszinssatz von 4% eher angemessen als ein solcher von 3%.

Wertermittlung laut Amtsachverständiger:

	W-Gasse S	A-Platz S
A) Grundstücke - Vergleichswert		
1. Freigrund	11.158.500,00	5.626.000,00
2. Abbruchskosten Sachverständiger	<u>-1.344.300,00</u>	<u>-1.413.300,00</u>
Bodenwert - Freimachungskosten	9.814.200,00	4.212.700,00
3. Abzinsung	<u>-2.630.185,00</u>	<u>-592.712,00</u>
ergibt Grundstück	7.184.015,00	3.619.988,00
B) Gebäude - Sachwert		
wie bisher	8.857.800,00	9.015.300,00

Die Abzinsung [oben Punkt A) 3.] wurde vom Amtsachverständigen wie folgt vorgenommen:

	W-Gasse S	A-Platz S	
Bodenwert -			
Freimachungskosten	9.814.200,00	4.212.700,00	
pro m ² bei Fläche 519 m ²	18.910,00	9.729,00	pro m ² bei Fläche 433 m ²
Bodenwert vergleichbar			
"bebaubar, bebaut"	<u>-12.000,00</u>	<u>-8.000,00</u>	
	6.910,00	1.729,00	
x 519 m ²	3.586.290,00	748.657,00	x 433 m ²
Barwertfaktor 0,2636, Abwertungsfaktor 0,7334 ergibt: Abzinsung			Barwertfaktor 0,2083, Abwertungsfaktor 0,7917 ergibt: 592.712,00
	2.630.185,00		

Der Verkehrswert einschließlich Grundanteil wird vom Amtsachverständigen wie folgt ermittelt.

	W-Gasse S	A-Platz S	
C) Rohertrag			
Mieten brutto monatlich	34.079,00	45.198,00	
zukünftige Mietzinserwartung			zukünftige Mietzinserwartung
S 15,00 pro Nutzfläche 1122 m ³	16.830,00	7.000,00	S 7,00 pro Nutzfläche 1000 m ³
monatlich	50.909,00	52.198,00	

D) Liegenschaft - Ertragswert			
Jahresrohertrag	610.908,00	626.376,00	
10% Bewirtschaftungskosten	-61.091,00	-93.956,00	15% Bewirtschaftungskosten
4% Bodenverzinsung von			4% Bodenverzinsung von
S 7,184.015,00	<u>-287.361,00</u>	<u>-144.800,00</u>	S 3,619.988,00
Reinertrag Gebäude	262.456,00	387.620,00	
wirtschaftliche RND 34 Jahre und Kapitalisierungsfaktor 18,411 ergibt:			wirtschaftliche RND 40 Jahre und Kapitalisierungsfaktor 19,793 ergibt:
Ertragswert Gebäude	4.832.077,00	7.672.163,00	
Bodenwert	<u>7.184.015,00</u>	<u>3.619.988,00</u>	
Summe	12.016.092,00	11.292.151,00	
Verkehrswert gerundet	12.000.000,00	11.300.000,00	

Laut Amtsachverständigem sollte die Aufteilung der fiktiven Anschaffungskosten (Verkehrswert) in einen Grundstücks- und einen Gebäudewertanteil nach dem Sachwertverhältnis erfolgen:

	W-Gasse		A-Platz	
	S		S	
Sachwertanteil Grundstück	11.158.500,00	55,7%	5.626.000,00	38,4%
Sachwertanteil Gebäude	8.857.800,00	44,3%	9.015.300,00	61,6%
fiktive AK der Liegenschaft	<u>12.000.000,00</u>		<u>11.300.000,00</u>	
Anteil Grundstück	6.689.648,00	55,7%	4.342.087,00	38,4%
Anteil Gebäude	5.310.352,00	44,3%	6.957.913,00	61,6%

Der Bw. wurde vom UFS dazu um Stellungnahme ersucht.

- Stellungnahme Bw.:**

Im Schreiben vom 10. Dezember 2006 gab der Bw. an, dass der Amtsachverständige nunmehr eine andere Methode zur Ermittlung des Gebäudeanteils gewählt habe und damit von seinen bisherigen Berechnungen abgewichen sei. Der Bw. könne Folgendes nicht nachvollziehen:

1. Zur Berechnung der Abzinsung des Bodenwertes: Es sei dem Bw. nicht klar, wieso der Amtsachverständige nicht die Empfehlung des Zinssatzes des Sachverständigenverbandes übernehme. In diem Punkt könne es wohl keine Unterschiede in den Wertansätzen zum Zwecke der Abgabenbemessung geben. Gerade in den letzten Jahren würden für Wohnungen und Liegenschaften in guter und sehr guter Lage sinkende Renditen erzielt.
2. Die vom Amtsachverständigen angenommene Abzinsung auf den Neuherstellungswert berücksichtige nicht das Alter der Gebäude. Die Berechnung müsste nach Ansicht des Bw. wie folgt lauten:

	W-Gasse	A-Platz
gesetzliche Nutzungsdauer	67	67
Restnutzungsdauer laut Sachverständiger, unbestritten vom FA	40	34
bereits verstrichene Nutzungsdauer daher	27	33

Abnutzung in % der Neuherstellungskosten daher 40% 49%

Alternativ hiezu könnte die Afa-Dauer gekürzt werden.

Zuletzt dürfe festgestellt werden, dass der Amtsachverständige in seinen Erläuterungen die Grundsätze des LBG auch für die Abgabenerhebung außer Zweifel stelle, diese aber offensichtlich nicht anwende. Darin liege nach Ermessen des Bw. ein Widerspruch.

Über die Berufung wurde erwogen:

Laut offenem Grundbuch erwarb der Bw. mit Schenkungsvertrag vom 4. Mai 1999 das restliche Eigentumsrecht an den Liegenschaften W-Gasse (75%) und A-Gasse (77,8%) und wurde damit Alleineigentümer.

Der Bw. bezieht aus den beiden Gebäuden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Bei dieser Einkunftsquelle führt die Absetzung für Abnutzung (Afa) des Gebäudes zu Werbungskosten. Der Grund und Boden unterliegt grundsätzlich keiner Afa, da er nicht abnutzbar ist. Eine Ausnahme besteht für den unentgeltlichen Erwerb eines Gebäudes, dann ist der Afa der gesamte Einheitswert (für Grund und Boden und Gebäude) für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zu Grunde zu legen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b erster Satz EStG 1988). Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten (des Gebäudes) im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes anzusetzen (§ 16 Abs. 1 Z 8 lit. b zweiter Satz EStG 1988). Als fiktive Anschaffungskosten gilt jener Betrag, den der Erwerber im Zeitpunkt des Empfanges hätte aufwenden müssen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988).

Die fiktiven Anschaffungskosten sind durch Schätzung zu ermitteln (§ 184 BAO).

Beide Gebäude unterliegen unbestritten gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen.

Bei Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eines der Vermietung dienenden Gebäudes ist grundsätzlich dem Ertragswert der Vorzug zu geben (VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132).

- Bewirtschaftungskosten:

Bw. und FA gingen übereinstimmend vom Bruttoertrag (Rohertrag) laut Zinslisten aus. Zusätzlich setzte der Amtsachverständige eine Erhöhung für zukünftige Mietzinserwartungen (höhere Mieten für in absehbarer Zeit freiwerdende Wohnungen) an, gegen die der Bw. keine Einwendungen erhob.

Beim Ansetzen des Mietertrages ist nicht von Umsätzen sondern von Einnahmenüberschüssen auszugehen (ebenfalls VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132). Vom Rohertrag sind daher die mit der Vermietung verbundenen Kosten abzuziehen.

Auch wenn die beiden Gebäude dem MRG unterliegen, ist zu beachten, dass nur die in diesem Gesetz aufgezählten Betriebskosten zusätzlich zur Miete auf den Mieter überwälzt werden

können. Darüber hinausgehende Kosten sind vom Vermieter zu tragen und daher bei Ermittlung des Ertragswertes in Abzug zu bringen.

Das entspricht auch den konkreten Gegebenheiten betreffend die beiden Gebäude: Aus den Beilagen zu den Abgabenerklärungen ist ersichtlich, dass sowohl der damaligen Hausgemeinschaft und nach dem (vollständigen) Eigentumserwerb dem Bw. selbst bei der Vermietung Ausgaben angefallen sind, die nicht auf die Mieter überwälzt wurden.

Im Schreiben an den UFS vom 18. Oktober 2006 vertritt der Bw. die Auffassung, dass Bewirtschaftungskosten (laut Bw. Instandhaltungskosten) in Höhe von maximal 5% im Verhältnis zur Nettomiete angefallen seien und auch in Zukunft keine höheren Kosten anfallen würden.

Den Abgabenerklärungen der Hausgemeinschaft und danach des Bw. als Alleineigentümer ist zu entnehmen:

W-Gasse:	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S
Erhaltung, Reparatur, Instandhaltung	247.706,37	175.807,50	424.445,00	64.449,00	
sonstige Werbungskosten	1.968,00	7.842,33	23.696,67		
Leerstehungskosten				29.624,67	29.740,00
1/10 Großreparatur	19.975,16				
1/10 Großreparatur	29.782,40	29.782,40	29.782,40		
1/10 Großreparatur	4.954,00	4.954,00	4.954,00		
1/10 Großreparatur	6.810,30	6.810,30	6.810,30		
1/10 Instandhaltung				39.837,83	39.837,83
1/10 Instandhaltung					3.949,44
Verwaltungskosten				22.013,34	19.875,00
Rechtsvertretung				5.800,00	24.134,17
vom Bw. bezahlte Betriebskosten				2.786,22	728,40
Versicherungsvergütung				-23.980,00	-11.429,00
	311.196,23	225.196,53	489.688,37	140.531,06	106.835,84
A-Platz:	1997 S	1998 S	1999 S	2000 S	2001 S
Erhaltung, Reparatur, Instandhaltung	45.436,58	1.520.882,11	9.487,51	38.415,00	
sonstige Werbungskosten	2.078,00	121.884,31	3.414,38		
Leerstehungskosten				35.145,00	14.149,80
1/10 Großreparatur	2.036,70				
1/10 Instandhaltung				51.155,30	51.155,30
1/10 Instandhaltung					82.376,05
Verwaltungskosten				23.296,63	24.031,15
Rechtsvertretung				14.086,90	3.947,15
vom Bw. bezahlte Betriebskosten				10.820,51	27.103,62
Versicherungsvergütung				-1.875,00	
	49.551,28	1.642.766,42	12.901,89	171.044,34	202.763,07

Bei den Beträgen für Erhaltung, Reparatur, Instandhaltung handelt es sich um Rechnungen von Baumeistern, Rauchfangkehrern, Tischlern, Elektrikern und Installateuren. Ausgaben für Leerstehungen wurden in den Zeiträumen der Hausgemeinschaft bis 1999 von den Einnahmen abgezogen und sind daher in oa. Aufstellung nicht enthalten. Die in der oa. Aufstellung enthaltenen Kosten des Jahres 1999 betreffen nur der Zeitraum der vormaligen Hausgemeinschaft Jänner bis Juli.

Vor dem Hintergrund der oa. durch die Bewirtschaftung der beiden Häuser angefallenen und nicht auf die Mieter überwälzbaren Kosten, erscheinen die vom Amtsachverständigen angesetzten Bewirtschaftungskosten von S 61.091,00 (W-Gasse) und S 93.956,00 (A-Platz) keinesfalls als zu hoch gegriffen. Betreffend A-Platz ist nicht allein das Jahr 1999 mit relativ geringen Kosten maßgeblich, da bei der Schätzung von üblichen Bedingungen auszugehen ist, und in den Jahren davor und danach höhere Kosten angefallen sind, die zum Teil den vom Amtsachverständigen angesetzten Betrag bei weitem übersteigen.

- Liegenschaftszinssatz:

Beim Kapitalisierungszinssatz 4% ging der Amtsachverständige von der – durch die Österreichische Nationalbank ausgewiesenen - Sekundärmarktrendite der letzten drei Jahre vor dem Erwerb aus und setzte zunächst ein gewogenes Mittel 1/6 von 6,51% (1996), 1/3 von 5,33% (1997) und 1/2 von 4,84% (1998), ergibt 5,3% an. Nach den in den Stellungnahmen vom 4. November 2004 dargelegten weiteren Berechnung unter Berücksichtigung von Inflation und Risiko wegen gegebenenfalls später erschwerter Verkäuflichkeit kommt der Amtsachverständigen auf einen Liegenschaftszinssatz von 4% (reduziert von 4,5%).

Der Bw. hingegen begründet einen Zinssatz 3% mit der im Schreiben an den UFS vom 18. Oktober 2006 vorgelegten "zusammenfassende Empfehlung" der Publikation "Der Sachverständige", Heft 2/1997, wonach für Wohnliegenschaften folgende Kapitalisierungszinssätze gelten würden:

Lage:	hochwertig 2 - 4 %	sehr gut 2,5 - 4,5%	gut 3 - 5%	mittelmäßig 3,5 - 5,5%
-------	-----------------------	------------------------	---------------	---------------------------

Dem vom Bw. vorgelegten Sachverständigen-Gutachten vom 21. August 1998 betreffend W-Gasse ist zu entnehmen, dass das Gebäude in einer sehr guten und auch ruhigen Wohnlage und guter bzw. mäßig guter Verkehrslage liegt. Diese Beurteilung wird im Gutachten ausführlich begründet.

Laut dem vom Bw. vorgelegten Sachverständigen-Gutachten vom 17. August 1998 betreffend A-Platz, liegt dieses Gebäude – wiederum nach ausführlicher Begründung - in mäßig guter aber relativ ruhiger Wohnlage und sehr guter Verkehrslage.

Aus dem eben dargelegten ergibt sich zunächst, dass nicht nur der vom Sachverständigen vertretene Liegenschaftszinssatz 3% sondern auch die vom Amtsachverständigen angesetzten 4% innerhalb der Bandbreite der Kategorien laut oa. "zusammenfassenden Empfehlung" der Publikation "Der Sachverständige" sehr gute Wohnlage / gute bzw. mäßige guter Verkehrslage (W-Gasse) und mäßig guter (mittelmäßiger) Wohnlage / sehr guter Verkehrslage (A-Platz) liegen.

Es ist den Ausführungen von Prodinger/Kronreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, 2007, Seite 88f zu folgen, dass bankenübliche Zinssätze für langfristige Kapitalanlagen, insbesondere – so der Ansatz des Amtsachverständigen – unter Heranziehung der Sekundärmarktrendite für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eines der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudes nicht geeignet sind. Vielmehr ist für Liegenschaften ein besonderer, vom Kapitalmarkt regelmäßig abweichender Zinssatz maßgebend. Liegenschaften werfen gegenüber anderen Kapitalanlagen stets eine weit geringere Verzinsung ab, was sich daraus ergibt, dass dem Grund und Boden im Unterschied zu Geldanlagen ein bleibender Wert beigemessen wird und der Liegenschaftszinssatz geringeren Schwankungen gegenüber dem Kapitalmarkt ausgesetzt ist.

Der heranzuziehende Zinssatz ist daher an Hand von Gebiet und Objektkategorie unter besonderer Berücksichtigung der Lage zu ermitteln.

Der UFS folgt zunächst der ausführlich begründeten Beurteilung des – vom Bw. beauftragten – Sachverständigen in den beiden Gutachten vom 17. und 21. August 1999 betreffend Lage der Gebäude W-Gasse und A-Platz.

Die Gutachten ergingen zum Stichtag "15.8.1998". Der unentgeltlichen Erwerb des Bw. fand mit Schenkungsvertrag vom 4. Mai 1999, somit knapp neun Monate nach diesem Stichtag statt. Aufgrund der zeitlichen Nähe können daher die vom UFS aus den genannten Gutachten übernommenen Feststellungen auf den berufungsgegenständlichen Fall angewendet werden.

Der UFS folgt weiters dem nachvollziehbarem Vorbringen des Bw. im Schreiben vom 18. Oktober 2006, dass der Liegenschaftszinssatz niedriger ist, je besser die Lage ist. Bei Immobilien besteht die Tendenz, dass Erwerber bereit sind, für bessere Lagen mehr zu zahlen als durch die Bewirtschaftung zu erzielen ist. Dies führt bei besseren Lagen zu einer geringeren Rendite.

Das bedeutet jedoch, dass für Gebäude verschiedener Lagen nicht von vornherein derselbe Liegenschaftszinssatz angewendet werden kann: Laut Bw. im Schreiben vom 18. Oktober 2006 entsprechen die von ihm vertretenen 3% einem "mittleren Zinssatz" für "hochwertige Lagen", wobei der "19. Bezirk" als solche anzusehen ist.

Keines der berufungsgegenständlichen Gebäude befindet sich jedoch im 19. Bezirk und für keines der beiden Gebäude weist der vom Bw. beauftragte Sachverständige eine hochwertige Lage aus.

Das Gebäude W-Gasse im 18. Bezirk befindet sich nur in sehr guter und auch ruhiger Wohnlage, mit einer Frontlänge direkt zu einem schönen Park, mit guter bzw. mäßig guter Verkehrslage hinsichtlich öffentlicher Verkehrsmittel (Buslinie in der Nähe). Die Infrastruktur, sowie alle notwendigen Versorgungseinrichtungen, Strom, Gas, Wasser und Kanalisation sind vorhanden, sämtliche Einkaufsmöglichkeiten befinden sich in einer sehr kurzen Entfernung (siehe vom Bw. vorgelegtes Sachverständigen-Gutachten vom 21. August 1998). Ein Liegenschaftszinssatz von 3% als Mittelwert für hochwertige Lagen (laut Vorbringen des Bw.) ist daher auf dieses Gebäude nicht anwendbar. Ausgehend von der vom Bw. vorgelegten oa. "zusammenfassenden Empfehlung" der Publikation "Der Sachverständige", Heft 2/1997, ermittelt daher der UFS den Liegenschaftszinssatz wie folgt. Dabei wird nach dem auch vom Bw. vertretenen Grundsatz "je besser die Lage desto niedriger der Zinssatz" vorgegangen. Weiters werden Wohnlage und Verkehrslage als gleichwertige Faktoren angesehen. Laut "zusammenfassender Empfehlung" besteht pro Kategorie jeweils eine Bandbreite von zwei Prozentpunkten innerhalb des Gesamtrahmens von dreieinhalf Prozentpunkten (2% für beste hochwertige Lage und 5,5% für schlechteste mäßige Lage). Aufgrund der genannten Bandbreite und der getrennten Ermittlung von Wohnlage und Verkehrslage kann die Feststellung des Liegenschaftsprozentsatzes aus dem arithmetischen Mittel als objektiv angesehen werden.

W-Gasse:

Wohnlage sehr gut und ruhig	2,5%
Verkehrslage gut bzw. mäßig gut	4,5%
Liegenschaftszinssatz	3,5%

Die mit sehr gut und insbesondere ruhig angegebene Wohnlage wird im untersten Bereich der Kategorie "sehr gut" laut "zusammenfassender Empfehlung" mit 2,5% angesetzt, wobei die Nähe zu dem im Sachverständigen-Gutachten ausdrücklich als schön bezeichneten Park berücksichtigt wurde. Die gute bzw. nur mäßig gute (Mischwert) Verkehrslage wird im überlappenden Bereich der beiden Kategorien "gut" und "mäßig" mit 4,5% angesetzt. Der Liegenschaftszinssatz für die W-Gasse beträgt somit 3,5%.

Das Gebäude A-Platz im 10. Bezirk befindet sich nur in mäßig guter und relativ ruhiger Wohnlage und sehr guter Verkehrslage hinsichtlich öffentlicher Verkehrsmittel, unweit von einer U-Bahn. Infrastruktur, sowie alle notwendigen Versorgungseinrichtungen, Strom, Gas, Wasser und Kanalisation sind vorhanden, sämtliche Einkaufsmöglichkeiten befinden sich in einer sehr kurzen Entfernung (siehe vom Bw. vorgelegtes Sachverständigen-Gutachten vom 17. August 1998). Für dieses Gebäude ist daher der vom Bw. vertretene Mittelwert für hoch-

wertige Lage 3% ebenfalls nicht anwendbar. Der UFS ermittelt den Liegenschaftszinssatz nach den oben für die W-Gasse genannten Grundsätze wie folgt:

A-Platz:

Wohnlage mäßig gut und relativ ruhig	4,5%
Verkehrslage sehr gut	2,5%
Liegenschaftszinssatz	3,5%

Da die Wohnlage nur mit mäßig gut und überdies nur relativ ruhig angegeben wird, wird diese im Bereich von 4,5% angesetzt. Die sehr gute Verkehrslage insbesondere die Nähe zu der in die Innenstadt führenden U-Bahn wird im untersten Bereich der Kategorie "sehr gut" mit 2,5% angesetzt. Der Liegenschaftszinssatz für den A-Platz beträgt daher 3,5%.

- Ertragswert Liegenschaft:

	W-Gasse S	A-Platz S	
Rohertrag:			
Mieten monatlich laut Zinsliste	34.079,00	45.198,00	
zukünftige Mietzinserwartung			zukünftige
S 15,00 pro Nutzfläche 1122			Mietzinserwartung S 7,00
m ³	16.830,00	7.000,00	pro Nutzfläche 1000 m ³
monatlich	50.909,00	52.198,00	
Jahresrohertrag	610.908,00	626.376,00	
10% Bewirtschaftungskosten	-61.091,00	-93.956,00	15% Bewirtschaftungskosten
3,5% Bodenverzinsung von S			3,5% Bodenverzinsung von
7.341.443,38	-256.950,52	-127.858,47	S 3.653.099,16
Reinertrag Gebäude	292.866,48	404.561,53	
wirtschaftliche RND 34 Jahre			wirtschaftliche RND 40 Jahre
und Zinssatz 3,5% ergeben			und Zinssatz 3,5% ergeben
Kapitalisierungsfaktor			Kapitalisierungsfaktor
19,70068 ergibt:			21,35507 ergibt:
Ertragswert Gebäude	5.769.668,84	8.639.439,78	
gerundet	5.770.000,00	8.639.000,00	
Bodenkomponente	7.341.000,00	3.653.000,00	
Summe	13.111.000,00	12.292.000,00	

- Bodenkomponente:

Zunächst ist im Schätzungswege der Ertragswert der gesamten Liegenschaft (Grundstück und Gebäude) und in einem zweiten Schritt aus dem sich ergebenden Gesamtwert der Wert des der Abschreibung unterliegenden Gebäudes zu ermitteln. Beim Ertragswert ist zu beachten, dass darin auch ein auf Grund und Boden entfallender Anteil enthalten ist. So wurde beim Ertragswert Gebäude nach obiger Berechnung auch eine Verzinsung des Bodens ausgeschieden. Die Bodenkomponente des Ertragswertes ist getrennt zu ermitteln.

Der Amtsachverständige ermittelt die Bodenkomponente ausgehend von den vom Bw. beauftragten Sachverständigen angesetzten Preis für den Freigrund (vom Amtsachverständigen als mit den amtlich bekannten Preisen übereinstimmend beurteilt) abzüglich der ebenfalls vom Sachverständigen angesetzten Abbruchskosten. Von diesem Betrag (Freigrund – Abbruchs-

kosten) setzt der Amtsachverständige die Differenz zu vergleichbaren bebauten Grundstücken an und nimmt die Abzinsung auf Basis dieser Differenz vor.

Dass es sich um vergleichbare **bebaute** Grundstücke handelt, ergibt sich aus der Gegenüberstellung von Freigrund und bebautem Grundstück.

Die Werte für die vergleichbaren bebauten Grundstücke werden vom Amtsachverständigen in seinen beiden Stellungnahmen vom 4. November 2004, Seite 2, unter detaillierter Berücksichtigung von jeweils Geschoß-Flächen-Zahl (GFZ), Verkehrs- und Versorgungslage, Lärm- und Staubbelaustung, Parknähe, Ausländer- und Akademikeranteil aus der zitierten Modellrechnung der Technischen Universität Wien abgeleitet. Gegen die vom Amtsachverständigen auf diese Weise ermittelten Vergleichspreise für bebauten Grundstücke (S 12.000,00 pro m² W-Gasse und S 8.000,00 pro m² A-Platz) werden vom Bw. keine Einwendungen erhoben.

Der Amtsachverständige nimmt eine Verzinsung der Differenz zwischen Bodenwert-Freimachungskosten und Vergleichspreis vor mit der Begründung, dass der Wert von vergleichbaren bebauten Grundstücken den Umstand unberücksichtigt lässt, dass das Grundstück am Ende der Nutzungsdauer des Gebäudes, zu einem Zeitpunkt also, an dem definitionsgemäß das Gebäude nicht mehr verwendbar ist, als unbebaut abzugänglich Abbruchskosten zur Verfügung steht. Daher ist die Wertdifferenz zum unbebauten Grundstück auf die Nutzungsdauer des Gebäudes abzuzinsen. Der Abzug der Abbruchskosten ist logisch nur vom Freigrundwert möglich. Da die Abbruchskosten erst in der Zukunft am Ende der Nutzungsdauer des Gebäudes anfallen, ist abzuzinsen.

Der UFS schließt sich dieser Betrachtungsweise an, wendet jedoch den an Hand von Gebiet und Objektkategorie unter besonderer Berücksichtigung der Lage ermittelten Liegenschaftszinssatz an:

	W-Gasse S	A-Platz S	
Freigrund laut Sachverständiger	11.158.500,00	5.626.000,00	
Abbruchskosten laut Sachverständiger	<u>-1.344.300,00</u>	<u>-1.413.300,00</u>	
Bodenwert - Freimachungskosten	<u>9.814.200,00</u>	<u>4.212.700,00</u>	
ergibt m ² -Preis bei 519 m ²	18.909,83	9.729,10	ergibt m ² -Preis bei 433 m ²
Vergleichspreis bebaut Liegenschaft	<u>-12.000,00</u>	<u>-8.000,00</u>	
	6.909,83	1.729,10	
x 519 m ²	<u>3.586.200,00</u>	<u>748.700,00</u>	x 433 m ²
Zinssatz 3,5% und ND 34 Jahre ergeben	<u>2.472.756,62</u>	<u>559.600,84</u>	Zinssatz 3,5% und ND 40 Jahre ergeben

Abzinsungsfaktor 0,31048, ergibt Abwertungsfaktor 0,68952, ergibt Abzinsung:		Abzinsungsfaktor 0,25257, ergibt Abwertungsfaktor 0,74743, ergibt Abzinsung:
Bodenwert -		
Freimachungskosten	9.814.200,00	4.212.700,00
Abzinsung	-2.472.756,62	-559.600,84
Bodenkomponente	7.341.443,38	3.653.099,16
gerundet	7.341.000,00	3.653.000,00

- Sachwertverhältnis (Aufteilung Grund und Boden sowie Gebäude):

Die Ertragswertmethode ist nur für die Ermittlung des Gesamtwertes ausschlaggebend, nicht jedoch für die Ermittlung des Wertverhältnisses, somit nicht für die Aufteilung des Gesamtwertes der Liegenschaft auf Grund und Boden einerseits und Gebäude anderseits (vgl. Prodinger/Kronreif, aaO, Seite 170 unter Hinweis auf die Rechtsprechung).

Dies hat den Grund darin, dass in den Ertragswert sowohl Komponenten des Grund und Bodens als auch des Gebäudes Eingang gefunden haben. Bei Aufteilung des Gesamtwertes ist daher sowohl beim Grund und Boden als auch beim Gebäude auf den Sachwert des jeweiligen Wirtschaftsgutes abzustellen. Sachwert von Grund und Boden sowie Gebäude sind getrennt zu ermitteln.

Prodinger/Kronreif, aaO, Seite 171, vertreten unter Zitierung einer weiteren Literaturstelle die Auffassung, dass beim Sachwert von Grund und Boden dann kein Bebauungsabschlag anzusetzen ist, wenn dieser auch in den anderen Bewertungsschritten nicht berücksichtigt wurde. Da jedoch in der Ermittlung des Ertragswertes ein Bebauungsabschlag angesetzt wurde, ist dieser auch beim Sachwert zu berücksichtigen. Der auf Grund von Vergleichspreisen ermittelte Freigrundwert ist um die Abbruchskosten zu verringern, woraus sich der Sachwert von Grund und Boden ergibt.

Der Gesamtwert der Liegenschaft ist daher zuerst nach der – im Fall eines der Vermietung dienenden Gebäudes zu bevorzugenden - Ertragswertmethode zu schätzen. Ausgehend von diesem Gesamtwert sind nun auch die Einzelwerte des Grund und Bodens sowie des Gebäudes aus zu ermitteln, nunmehr aber nach der Sachwertmethode. Im letzten Schritt ist im Verhältnis der Sachwerte des Grund und Bodens sowie des Gebäudes der Gesamtwert der Liegenschaft auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen (Prodinger/Kronreif, aaO, Seite 171f).

Der Amtsachverständige gibt an, dass zu dem vom Sachverständigen angesetzten Sachwert der beiden Gebäude nichts weiter hinzugefügt werde. Der Amtsachverständige übernimmt jeweils die vom Sachverständigen angesetzten Neuherstellungswerte 18.000,00 pro m² und Abschreibung für Abnutzung 65%, nicht jedoch die Nutzfläche:

	W-Gasse	A-Platz
Sachverständiger	1420,38 m ²	1439,22 m ²
Amtsachverständiger	1406,00 m ²	1431,00 m ²

Da der Amtsachverständige seine Abweichung nicht begründet, wird vom Ansatz des Sachverständigen ausgegangen.

Sachwert Gebäude:	W-Gasse S	A-Platz S	
1420,38 m ² x S 18.000,00	25.566.840,00	25.905.960,00	1439,22 m ² x S 18.000,00
gerundet	25.567.000,00	25.906.000,00	
Restwert 35%	8.948.450,00	9.067.100,00	
gerundet	8.948.000,00	9.067.000,00	

Auf Grund der Verhältnismethode ergeben sich folgende fiktive Anschaffungskosten der beiden Gebäude:

	W-Gasse	A-Platz
	S	S
Sachwertanteil Grundstück	9.814.200,00 = 52,31%	4.212.700,00 = 31,73%
Sachwertanteil Gebäude	8.948.000,00 = 47,69%	9.067.000,00 = 68,27%
fiktive Anschaffungskosten Liegenschaft	<u>13.111.000,00</u>	<u>12.292.000,00</u>
Anteil Grundstück	6.858.364,10 = 52,31%	3.900.251,60 = 31,73%
Anteil Gebäude	6.252.635,90 = 47,69%	8.391.748,40 = 68,27%
aufgerundet	6.253.000,00	8.392.000,00

- Zusammenfassung:

	W-Gasse	A-Platz
	S	S
fiktive Anschaffungskosten Gebäude	<u>6.253.000,00</u>	<u>8.392.000,00</u>
Anteil 75%	<u>4.689.750,00</u>	<u>6.528.976,00</u>
jährliche Afa RND 34 Jahre	137.933,82	163.224,40
Afa Restanteil laut Vorjahre unstrittig	<u>764,13</u>	<u>646,02</u>
Afa gesamt	138.697,95	163.870,42
	€	€
	10.079,57	11.908,93

In den angefochtenen Bescheiden ergeben sich folgende Änderungen:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	2000	2001	2002
	S	S	€
laut FA	481.700,00	431.665,00	5.483,51
Korrektur Afa W-Gasse lt. FA	101.772,56	101.772,56	7.396,10
Korrektur Afa A-Platz lt. FA	125.875,94	125.874,95	9.147,69
Afa W-Gasse lt. UFS	-138.697,95	-138.697,95	-10.079,57
Afa A-Platz lt. UFS	<u>-163.870,42</u>	<u>-163.870,42</u>	<u>-11.908,93</u>
	406.780,13	356.744,14	38,80

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2000 bis 2002

Wien, am 15. Februar 2007