

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch die R.E.P SteuerberatungsgmbH, Steuerberatungskanzlei, W., Krugerstraße 6, vom 11. Mai 2005 und vom 19. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY. vom 8. April 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 und vom 4. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Statt gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Alleineigentümer betreffend die von ihm im Juni 2001 unentgeltlich erworbenen Liegenschaften in A., D.str. 1 und D.str.2. In den streitgegenständlichen Jahren (2001 - 2003) erzielte er daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Rahmen einer betreffend die Jahre 2000 – 2002 durchgeföhrten Außenprüfung wurden zur Tz. 6 des Betriebsprüfungsberichtes vom 30. März 2005 folgende Feststellungen getroffen:

In der Fragenbeantwortung vom 13. August 2004 betreffend Bewertung der Liegenschaften in A., D.str.1 und D.str.2 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass vorerst von Herrn Franz H. als Inhaber der Immobilienverwaltungskanzlei X einerseits und als gerichtlich beeideter Sachverständiger andererseits am 5. August 2002 eine Kurzwertkalkulation zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der genannten Liegenschaften erstellt worden sei, um auf Basis dieser Kalkulation die AfA-Bemessungsgrundlage für den Erben nach dem am 14. Juni 2001 verstorbenen Herrn Dr.St., Herrn Dr.M.S., zu ermitteln, da nach den Ausführungen des steuerlichen Vertreters zu diesem Zeitpunkt noch keine geeigneten Verkehrswerte vorgelegen seien, die eine Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis von vergleichbaren Verkehrswerten ähnlicher Liegenschaften ermöglicht hätten.

Gleichzeitig mit der Fragenbeantwortung seien 10 Liegenschaften genannt worden, welche ebenfalls im 1. Bezirk liegen, die im Zeitraum März 2001 bis März 2003 verkauft worden seien, und welche nach Meinung des steuerlichen Vertreters als Vergleichswerte für eine Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten auf Basis dieser vergleichbaren Verkehrswerten geeignet seien. Bereits in der ÖStZ vom 15. November 1998, Nr. 22 sei unter Punkt 2.3.1 betreffend Vergleichsgrundstücke ausgeführt worden, dass das Problem darin liege, dass Grundstücke, die mit der zu schätzenden Liegenschaft wirklich vergleichbar sind, kaum existierten. Allenfalls sei dies bei Eigentumswohnungen oder Reihenhäusern denkbar sein. Bei Miethäusern vor allem im Wiener Bereich sei die Ausforschung von Vergleichsgrundstücken geradezu unmöglich. Zu bedenken sei, dass auch auf den Verwendungszweck des Erwerbers abzustellen sei. Ein Objekt, dessen Abbruch geplant sei oder das für eigene Wohnzwecke bzw. als Geldanlage verwendet würde, sei keinesfalls mit einer Liegenschaft vergleichbar, die in Vermietungsabsicht erworben worden sei, möge auch sonst weitgehende Identität bezüglich Alter, Bauzustand, Lage und Ertrag bestehen (vergleiche Punkt 1 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Tz 109 zu § 6 und die dort zitierte Judikatur) sei für die Ermittlung des Sachwertes die Realschätzung untauglich, da in dieser eine Ableitung aus den Neuherstellungskosten erfolge und daher die fiktiven Herstellungskosten und nicht die fiktiven Anschaffungskosten ermittelt würden. Da das LBG dieselbe Methodik zur Ableitung des Sachwertes kenne wie die Realschätzordnung, sei auch im Geltungsbereich ersteren Gesetzes die Heranziehung eines so ermittelten Sachwertes nicht statthaft. Der Sachwert könne allerdings insoweit von Bedeutung sein, als sich hieraus Rückschlüsse auf die Restnutzungsdauer bzw. einen allfälligen rückgestauten Reparaturaufwand ergeben würden (vergleiche Punkt 2 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Bleibe also die Ertragswertmethode, die auch vom Verwaltungsgerichtshof durchgehend anerkannt worden sei. Deshalb, da der Ansatz der AfA die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindere, sei es nur konsequent, der AfA-Berechnung den steuerlich zu erfassenden Ertrag zugrunde zu legen. Da der Zweck des Liegenschaftserwerbes zu berücksichtigen sei, sei es angebracht, als fiktive Anschaffungskosten nur den Betrag anzusetzen, den ein entgeltlicher Erwerber unter der Voraussetzung, dass er die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

nutze, bezahlen würde. Dieser Betrag würde dann - wenn keine anderen Motive für den Erwerb vorlägen - mit dem Ertragswert ident sein (vergleiche Punkt 3 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Mit dem Erkenntnis vom 9. Juni 1982, 81/13/0123 lehnte der Gerichtshof eine AfA für gezahlte Ablösen mit der Begründung ab, dass die Einordnung der Absetzungen für Abnutzungen als Werbungskosten zeigt, dass die entsprechenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Einnahmenerzielung dienen müssen. Dienten sie hingegen nur dazu, den Wert des Vermögens zu erhöhen, ohne wenigstens auch Einnahmen zu erwerben, zu sichern oder zu erhalten, gebühre von solchen Kosten keine AfA. Daraus sei zu schließen, dass der über den Ertragswert hinausgehende Teil der fiktiven Anschaffungskosten, der auf den Sachwert entfalle, nicht im Wege der AfA abzugsfähig sei, da dieser Teil bloß die Erzielung eines höheren Veräußerungserlöses ermögliche (vergleiche Punkt 4 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten unter ausschließlicher Heranziehung des Ertragswertes stelle gesicherte Rechtsprechung dar. Die Mitberücksichtigung eines Sachwertes sei zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten in aller Regel nicht mehr erforderlich (vergleiche Punkt 5 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Auch in den aktuellen UFS-Entscheidungen sei das Hauptgewicht auf die Ertragswertmethode gelegt worden. Demgegenüber stehe die Meinung des steuerlichen Vertreters, der dem Vergleichswertverfahren größte Bedeutung beimessen würde (vergleiche Punkt 6 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Dem Vergleichswertverfahren sei dann Vorrangigkeit vor dem Ertragswertverfahren und dem Sachwertverfahren einzuräumen, wenn repräsentative Vergleichsliegenschaften namhaft gemacht werden könnten, und es gelänge, ein Preisgefüge aus zeitnahen Liegenschaftsübertragungen hinsichtlich mehrerer nach Art, Umfang, Ausstattung und Ertragslage direkt vergleichbare Mietgrundstücken herzustellen. Grundstücke, die mit der zu schätzenden Liegenschaft wirklich vergleichbar seien, würden kaum existieren (vergleiche Punkt 7 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters sei auf die bisherige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eingegangen worden, die einerseits die Bewertung von unbebauten Grundstücken zum Thema gehabt hätte, und andererseits besagen würde, dass zutreffende Vergleichspreise gem. § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz nur dann vorlägen, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen Preis bestimmenden Merkmalen übereinstimmten. Hierzu gehöre insbesondere Lage, Größe, Form und Beschaffenheit des Grundstückes (vergleiche Punkt 8 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

In diesem Zusammenhang sei vom steuerlichen Vertreter eine Anfrage an die MA 69 (Liegenschaftsbewertung) gerichtet worden und seien ihm mit Abfragedatum 20.Juli 2004 zehn Liegenschaften genannt worden, welche den vom Steuerberater gewünschten Parametern entsprächen.

Im Zuge der Erhebungen bei der MA 69 sei festgestellt worden, dass im Zeitraum vom 28. März 2001 bis 19. März 2003 (= Erwerbsdaten der 10 ausgewählten Liegenschaften) 29 Liegenschaften in A. verkauft worden seien. Der Liegenschaftsbewerter habe weder Angaben über die Selektion gemacht, noch Auskünfte darüber gegeben, weshalb gerade die zehn Liegenschaften ausgewählt worden seien. Es sei nicht vorgesehen, schriftliche Aufzeichnungen über das Auswahlverfahren zu führen (vergleiche Punkt 9 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Von den zehn genannten Liegenschaftsübertragungen seien lt. Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 2. November 2004 bereits Vorselektierungen vorgenommen worden, wonach nur mehr drei "am ehesten" vergleichbare Liegenschaften verbleiben würden (vergleiche Punkt 10 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

In diesem Zusammenhang sei zu erwähnen, dass die in der Kaufpreissammlung der MA 69 erfassten Daten, nur dadurch zustande kämen, dass lediglich der erzielte Kaufpreis der gesamten Liegenschaft, jedoch nicht getrennt nach Grund/Boden und Gebäude, bekannt sei. Die Wohnnutzfläche sei grundsätzlich von einem Mitarbeiter der MA 69 im Schätzweg ermittelt und als Basis zur Berechnung der Preise pro m² Nutzfläche herangezogen worden. Eine exakte Erhebung der Nutzflächen und der Nutzungsart sei nicht vorgesehen. Die Besichtigung beschränke sich lediglich darauf die Anzahl der Geschosse sowie den allgemeinen Bauzustand zu erheben. Es seien weder Fotos angefertigt noch sonstige Aufzeichnungen geführt worden. Ausgehend von diesem so ermittelten Nutzflächenpreis habe der steuerliche Vertreter, für die seiner Meinung nach am ehestens vergleichbaren drei Liegenschaften, einen durchschnittlichen Nutzflächenpreis von € 1.996,20 errechnet, welchen er mit der Nutzfläche der zu bewertenden Liegenschaften in der D.str.1 und D.str.2 multipliziert. Von den so ermittelten fiktiven Anschaffungskosten sei in weiterer Folge 20% Grundanteil gem. EStR Abschnitt 21.2.5 abgezogen worden (vergleiche Punkt 11 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Bei dieser Berechnung sei von einem durchschnittlichen Preis pro Nutzfläche ausgegangen worden, der von Verkehrswerten abgeleitet worden sei und sich aus dem tatsächlichen Bodenwert und dem Gebäudewert zusammensetze. Aus den der ho. Betriebsprüfung vorliegenden Gutachten dieser drei vom Steuerberater genannten "Vergleichsliegenschaften" sei zu entnehmen, dass der Preis für Grund und Boden durchwegs mit mindestens € 3.700,00/m² angesetzt worden sei (vergleiche Punkt 12 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Zu den Bodenwerten liege der Betriebsprüfung eine vom steuerlichen Vertreter gestellte Abfrage vom 18. Oktober 2002 vor, wonach sich Quadratmeterpreise bis zu € 7.200,00 für unbebaute Grund und Boden in A. ergäben. Der auf dieser Abfrage ermittelte Grundwert für die X.straße betrage umgerechnet € 4.360,00 (vergleiche Punkt 13 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass vom selben Steuerberater im Betriebsprüfungsverfahren betreffend die Liegenschaft in Wien 1, ABCstraße ein Quartratmeterpreis von umgerechnet € 6.540,00

für den nackten Grund und Boden anerkannt worden sei. Daraus lasse sich ableiten, dass die Bodenpreise der einzelnen Standorte im 1. Wiener Gemeindebezirk stark differieren würden. In der Zusammenfassung der Stellungnahme vom 2. November 2004 seien einerseits als Basis die Verkehrswerte (Bodenwert +Gebäudewert) angesetzt und andererseits sei als Bodenwert nur eine fiktive Größe von 20%, anstatt der tatsächlichen Werte abgezogen worden (siehe Punkt 14 des Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Würde man in logischer Konsequenz den vom Steuerberater errechneten Verkehrswert der Liegenschaft den tatsächlich Bodenwert (m^2 Grund und Boden mal mindestens € 3.700,-) abziehen, ergäben sich für die Liegenschaften D.str.1 und D.str.2 weit geringere Gebäudewerte (vergleiche Punkt 15 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Zu den vom Steuerberater angeführten repräsentativen Vergleichsliegenschaften seien im Zuge der Prüfung umfangreiche Erhebungen durchgeführt worden. In der bereits übermittelten Aufstellung seien jene Daten, die sich in Zahlen fassen lassen, dargestellt (vergleiche Punkt 16 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Im Zuge dieser Erhebungen sei auch mit gerichtlich beeidigten Sachverständigen, welche die Gutachten betreffend die Verkehrswertermittlungen der drei vom Steuerberater genannten Liegenschaften erstellt hätten, gesprochen worden. Diese hätten übereinstimmend erklärt, dass es nicht möglich sei, innerhalb des 1. Bezirkes vergleichbare Liegenschaften zu finden. Bei der Ableitung der Werte sei nämlich darauf zu achten, dass die Vergleichsgrundstücke hinsichtlich der ihren Wert bestimmenden Umstände mit der zu bewertenden Liegenschaft möglichst übereinstimmen. Allein aus der Tatsache heraus, dass eine erschöpfende Aufzählung aller Wert bestimmenden Faktoren im Hinblick auf ihre Vielzahl nicht möglich sei, seien keine repräsentativen Vergleichsliegenschaften heranzuziehen, um eine zuverlässige Wertableitung zu erlangen. Auch nach ständiger Rechtsprechung seien zutreffende Vergleichspreise nur dann gegeben, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen, preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehöre. Schließlich seien nur solche Vergleichspreise zu berücksichtigen, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und den tatsächlichen Eigenschaften des Gebäudes bei der Veräußerung zu erzielen seien, wobei ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen seien (vergleiche Punkt 17 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Nach Ansicht der ho Betriebsprüfung seien die drei genannten Liegenschaften nicht als Vergleichsobjekte heranzuziehen, da laut der oben erwähnten Aufstellung betreffend Größe des Grundstückes (gebundener und ungebundener Grundanteil), Nutzflächen (freie Nutzflächen, Wohnnutzfläche, betrieblich genutzte Flächen), Form (Länge, Breite, Tiefe), Lage (innerhalb des R., R. viertel) die Liegenschaften nicht vergleichbar seien. Außerdem seien betreffend der genannten "Vergleichsliegenschaften" folgende, preisbestimmende Besonderheiten festgestellt worden:

Aus den Kaufverträgen der Liegenschaften Wien 1, T.str. und L.g. sei entnommen worden, dass mehrere Tops bereits beim Kauf bestandsfrei gewesen seien bzw. die Mietverhältnisse mehrerer Tops kurzfristig auslaufen würden. Aus dem Kaufvertrag zur Liegenschaft R.pl. sei zu entnehmen, dass die bisherigen Mieter Wohnungseigentum begründet hätten. Der lt. Aufstellung der MA 69 ausgewiesene Kaufpreis betreffe daher nicht den Erwerb des Gesamtobjektes, sondern die Summierung der einzelnen Kaufpreise je Wohneinheit. Da die genannten Vergleichsliegenschaften, T.str., L.g. und R.pl., nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht den Erfordernissen einer Vergleichsliegenschaft entsprächen, gelange das beantragte Vergleichswertverfahren zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht zur Anwendung. Von der Betriebsprüfung sei daher die bereits im Schreiben vom 17. September 2004 dargestellte Ertragswertmethode zur Berechnung der aktiven Anschaffungskosten herangezogen worden (vergleiche Punkt 18 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Hinsichtlich der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten habe die Außenprüfung die Angaben des Hr. H. (Beilage zu den eingebrachten Einkommensteuererklärungen) herangezogen und den Kapitalisierungszinssatz auf 4 % bei einer Restnutzungsdauer von 50 Jahren (Abschreibungssatz 2%) geändert. Der Bauzeitwert sei aufgrund der Argumentation des steuerlichen Vertreters vom 13. August 2004 mit ATS 19.000,-- (= € 1.380,78) pro m² beibehalten worden. Auch seien keinerlei Abschläge für Mietausfallwagnis und laufende Instandhaltungskosten als Ausgleich für eventuell steigende Mieteinnahmen bei Neuvermietungen angesetzt worden, obwohl wahrscheinlich Kosten für die Kategorieanhebung entstehen würden (vergleiche Punkt 19 des nachfolgenden Berufungsschriftsatzes vom 11. Mai 2005).

Die Außenprüfung ermittelte in folgender Weise die fiktiven Anschaffungskosten:

	D.str.1	D.str.2
	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Sachwert lt. Erkl.</i>	42.048.900,00	47.428.750,00
<i>Jahresertrag lt. Erkl.</i>	1.347.575,00	1.370.162,00
<i>Kapitalisierungzinssatz</i>	4%	4% <i>lt. Erklärung 3% Rendit</i>
<i>Restnutzung</i>	50 Jahre	50 Jahre
<i>Faktor</i>	21,48	21,48
<i>Jahresertrag lt. Bp</i>	28.945.911,00	29.431.080,00
<i>Gewichtung Sachwert</i>	1	42.048.900,00
<i>Ertragswert</i>	5	144.729.555,00
<i>Gesamt</i>	6	186.778.455,00
<i>Gewichteter Wert</i>		194.584.150,00
<i>Grundanteil</i>	20%	31.129.742,50
		32.430.692,00
		6.225.949,00
		6.486.138,00

<i>Gebäude</i>	<i>80%</i>	<i>24.903.794,00</i>	<i>25.944.554,00</i>
<i>AfA 2% lt.BP</i>		<i>S 498.075,88</i>	<i>S 518.891,08</i>
		<i>€ 36.196,59</i>	<i>€ 37.709,29</i>

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen folgend dementsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** vom 11. Mai 2005 gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 wandte sich der Bw. gegen die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten der denkmalgeschützten Liegenschaften in A., D.str.1 und D.str.2, da die Betriebsprüfung nicht den Marktpreis der beiden Liegenschaften ermittelt habe. Aufgrund der Gesetzeslage und der laufenden Judikatur des VwGH (VwGH vom 11. Juni 1991, 91/14/0050; vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079 etc.) seien den Überlegungen der Behörde zum Ertragswert einer Liegenschaft dann keine Bedeutung beizumessen, wenn diese mit dem Betrag, der für ein Gebäude der betreffenden Art und Ausstattung zum Stichtag ein Marktpreis erzielbar gewesen wäre, nicht übereinstimmen würde. Das Ergebnis einer Schätzung müsse lt. VwGH in jenes Preisgefüge einordenbar sei, welches sich durch einen Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe ergebe (VwGH-Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079; vom 20. Juli 1999, 98/13/0109 und vom 19. März 2002, 97/14/0034).

Sowohl der Ablauf der die Schätzung auslösenden Ereignisse als auch die Vorgangsweise der Außenprüfung wurde in der Folge vom Bw. dargestellt und ausgeführt, dass die mit Schreiben vom 13. August 2004 bekannt gegebenen 10 Liegenschaften für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten im Rahmen der Vergleichspreismethode heranzuziehen seien. Aus den von der MA 69 bekannt gegebenen Verkaufspreisen jener drei Liegenschaften, die am ehesten mit den verfahrensgegenständlichen Liegenschaften vergleichbar seien, habe der Bw. auf Grund der Vergleichspreise fiktive Anschaffungskosten (= Marktpreise) ermittelt.

Des Weiteren stellte der Bw. betreffend D.str.1 und D.str.2 u.a. die durch ihn ermittelten fiktiven Anschaffungskosten dar, wonach der Wert pro m² Nutzfläche für die beiden Liegenschaften auf Grund des Preisgefüges der Vergleichsliegenschaften jeweils € 1.996,20 betrage. Dieser Wert wurde jeweils mit der Gesamtnutzfläche der beiden Liegenschaften multipliziert und ergäbe die fiktiven Anschaffungskosten für die D.str.1 in Höhe von € 4.417.800,00 und für die D.str.2 in Höhe von € 4.983.000,00. Von diesen Beträgen wurde ein Anteil von 20 % für Grund und Boden ausgeschieden, sodass der Gebäudeanteil betreffend die D.str.1 € 3.534.240,00 und für die D.str.2 € 3.986.400 betrage; davon wurde 2 % für die AfA angesetzt.

In der Folge gliederte der Bw. die Tz 6 des BP-Berichtes in 19 Punkte und legte zu jedem einzelnen seine Ansicht dar:

Punkt 1 Vergleichsgrundstücke

Auf Grund der Namhaftmachung repräsentativer Vergleichsliegenschaften habe die Außenprüfung die von Hofrat Dr.X. in seinem Artikel in der ÖStZ vom 15. November 1998, Nr. 22 veröffentlichte Auffassung zitiert, dass nämlich Mietzinshäuser vor allem im Wiener Bereich nicht vergleichbar seien. Die reale Preisbildung am Markt sei nicht nur von Immobilienhändlern und ihren Standesvertretungen, sondern auch durch amtliche Kaufpreissammlungen der Finanzämter, der MA 69 etc. dokumentiert worden.

Dr.X. lehne die Berechtigung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 prinzipiell ab und habe ausgeführt, dass dieser Paragraph als "Geschenk des Staates" an die Steuerpflichtigen anzusehen sei. Damit stehe er zur laufenden gegensätzlichen VwGH-Judikatur und zu den gegensätzlichen Ansichten der Finanzlandesdirektionen, die aus den VwGH-Erkenntnissen vom 15. März 1988, 87/14/0067; 5. Oktober 1988, 87/13/0085; 17. Februar 1992, 90/15/0155; 21. Oktober 1993, 92/15/0079; 8. Oktober 1998, 97/15/0048; 20. Juli 1999, 98/13/0109; 19. März 2002, 97/14/0034 nachzuvollziehen seien.

Punkt 2 Untaugliches Liegenschaftsbewertungsgesetz

Zu dieser undifferenzierten Rechtsmeinung habe der Bw. bereits in seinem Schreiben vom 30. August 2004, Seite 2 (letzter Absatz) und vom 2. November 2004, Seite 13 (dritter Absatz), Seite 20 (fünfter und sechster Absatz) und Seite 21 (erster Absatz) Stellung genommen.

Punkt 3 vom VwGH durchgehend anerkannte Ertragswertmethode

In seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079 habe der VwGH ausgesprochen, dass jede Methode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten zulässig sei, die ein zu ermittelndes Preisgefüge bei repräsentativen Vergleichsverkäufen berücksichtige.

Im Schreiben vom 2. November 2004, Seite 18 habe der Bw. das Problem der in der Regel über Jahrzehnte gleich bleibenden AfA nach Entrichtung des Kaufpreises bzw. Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten und der im Gegensatz dazu zur Anwendung von Wertsicherungsvereinbarungen ständig steigenden Mieteinnahmen ausführlich behandelt.

Punkt 4 Gezahlte Ablösen

Eine AfA für gezahlte Ablösen und die sich daraus ergebenden Schlussfolgerungen seien nicht Thema des gegenständlichen Verfahrens.

Punkt 5 Ausschließliche Heranziehung des Ertragswertes

Die Beachtung des Preisgefüges sei erforderlich und gehe aus einem repräsentativen Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe hervor (VwGH-Erkenntnis vom 19. März 2002, 97/14/0034; Schreiben vom 2. November 2004, Seite 11).

Punkt 6 Aktuelle UFS-Entscheidungen

Auf den Seiten 19-22 der Stellungnahme vom 2. November 2004 sei eine fundierte Kritik an den Berufungsentscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates nachzulesen. Die im Schreiben vom 2. November 2004 zitierten UFS-Entscheidungen seien von der persönlichen Rechtsansicht des Dr. X. geprägt und seien die wesentlichen Aussagen des VwGH zur Bedeutung des Vergleichswertverfahrens übergangen worden.

Punkt 7 Vorrangigkeit des Vergleichswertverfahrens

Hiezu wurde auf die umfangreichen Ausführungen zu Punkt 1 verwiesen und bemerkt, dass sowohl die FLD für Wien, NÖ und Bgld. in ihren Entscheidungen als auch der VwGH in seinen Erkenntnissen vom 5. Oktober 1988, 87/13/0085; vom 20. Juli 1999, 98/13/0109 und vom 17. Oktober 2001, 2000/13/0157 ihre Argumentation auf repräsentative Vergleichsliegenschaften aufgebaut hätten.

Punkt 8 Bewertung von unbebauten Grundstücken

Betreffend die vom Bw. zitierten zehn VwGH-Erkenntnissen hätten sich acht auf bebaute Liegenschaften bezogen, wovon drei Liegenschaften im Bereich der FLD für Wien, NÖ und Bgld. gelegen seien. In den VwGH-Erkenntnissen vom 5. Oktober 1988, 87/13/0085; vom 20. Juli 1999, 98/13/0109 und vom 17. Oktober 2001, 2000/13/0157 (Miethaus im 6. Wiener Gemeindebezirk) habe die FLD Wien jeweils durch das Anführen von verkauften Liegenschaften im Rahmen eines repräsentativen Preisgefüges obsiegt.

Punkt 9 Auswahl aus zehn der insgesamt 29 Liegenschaftsverkäufe

Der Liegenschaftsbewerter der MA 69 habe die übermittelten Liegenschaftsdaten lediglich unter dem Hinweis der Erbauung der Liegenschaft in der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts und einer zeitlichen Nähe zum 14. Juni 2001 ausgewählt. Weitere Auswahlkriterien seien seitens des Bw. nicht verlangt worden.

Der Hinweis der Außenprüfung, in dem bekannt gegebenen Zeitraum vom 28. März 2001 bis 19. März 2003 hätten 19 weitere Liegenschaftsverkäufe stattgefunden, sei vom Bw. aufgegriffen und das Ergebnis dieser Anfrage als Beilage 2 der Berufung angeschlossen worden. Aufgrund unterschiedlicher Berechnungsgrundlagen habe der Bw. schließlich einen

durchschnittlichen Nutzflächenpreis von € 1.814,36/m² bis € 2.809,99/m² errechnet. Im Gegensatz hiezu ermittelte die Außenprüfung für die D.str.1 aufgrund der Ertragswertberechnung einen Nutzflächenpreis in Höhe von € 1.022,23/m² und für die D.str.2 in Höhe von € 944,15/m². In diesem Zusammenhang sei auf den hervorragenden Erhaltungszustand der verfahrensgegenständlichen Gebäude auch schon zum Bewertungsstichtag 14. Juni 2001 hinzuweisen. Aufgrund der Besichtigung der 29 Liegenschaften durch den steuerlichen Vertreter des Bw. sei festzustellen, dass die berufungsgegenständlichen Gebäude mit Sicherheit die beste Bauqualität und den besten Erhaltungszustand aller 29 besichtigten Liegenschaften hätten.

Punkt 10 Vorselektion von Liegenschaften

Die von der MA 69 am 20. Juli 2004 bekannt gegebenen zehn Liegenschaften habe der Bw. ausführlich besichtigt und die daraus gewonnenen Erkenntnisse in seinem Schreiben vom 13. August 2004 dargestellt. Die seiner Ansicht nach am ehesten vergleichbaren drei Liegenschaften hätten sich ausschließlich durch seine Besichtigung ergeben.

Punkt 11 Kritik an der Schätzungsmethode der MA 69

Der zuständige Bauingenieur der MA 69 habe die Schätzungen im 1. Bezirk seit vielen Jahren selbst durchgeführt und würden sich daher allfällige Unschärfen bei den angeführten 29 Liegenschaften nach dem Prinzip der Wahrscheinlichkeitsrechnung ausgleichen. Ihm sei nicht zu unterstellen, dass er bei seinen Schätzungen tendenziös vorgegangen sei, wobei eine die Realität verzerrende Vorgangsweise auch keinen Sinn ergebe. Im Sinne einer objektiven Wahrheitsfindung sei es erforderlich gewesen, die im Punkt 9 vom Bw. durchgeführte Berechnung der Durchschnittspreise vorzunehmen, welche ein von der Außenprüfung nicht gewünschtes Resultat erbringe und sich offensichtlich nicht als repräsentativ darstelle. Die Art der Ermittlung der Nutzflächenpreise sei abqualifiziert worden.

Punkt 12 Der Außenprüfung vorliegende Gutachten

In einem der objektiven Wahrheitsfindung verpflichtenden Verfahren sei es selbstverständlich, die drei der Außenprüfung vorliegenden Gutachten, wonach der Preis für Grund und Boden durchwegs mit mindestens € 3.700,00 anzusetzen sei, zur Kenntnis zu bringen. Bis dato sei dies nicht erfolgt.

Punkt 13 Quadratmeterpreise für unbebauten Grund- und Boden

Hiezu legte der Bw. eine Abfrage vom 18. Oktober 2002 (Beilage 3) und eine Abfrage der Außenprüfung vom 30. Juni 2004 (Beilage 4) vor. Abgesehen von zwei Ausnahmen handle es sich hierbei durchwegs um Verkäufe zwischen 1 m² und 5 m² und seien diese Verkäufe

ausschließlich aufgrund eines Bescheides der MA 64, eines Gemeinderats- oder Magistratsbeschlusses zustande gekommen. Laut Auskunft des Bauingenieurs der MA 69 gäbe es im ersten Bezirk keine Vergleichspreise für unbebaute Liegenschaften, weil seit vielen Jahren keine Baugründe im Bereich des ersten Bezirkes in Wien mehr zu finden seien. Eine Abfrage betreffe einen weiteren Klienten des gegenständlichen steuerlichen Vertreters, worin dieser drei Quadratmeter seiner Liegenschaft zu einem Quadratmeterpreis von € 5.087,99 an die Gemeinde Wien verkauft habe (Beilage 5). Die Verhältnisse bei den zugrunde liegenden Kaufpreisverhandlungen seien der steuerlichen Vertretung bekannt und jedenfalls außerordentlich gewesen, die durch die geringe Anzahl der verkauften Quadratmeter erklärbar seien.

Die Preise in diesen Abfragen würden zwischen € 2.180,19/m² und € 7.267,29/m² variieren. Aus welchem Grund die Betriebsprüfung gerade jene Vergleichspreise als relevant herangezogen habe, bei deren Entstehung ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse eine überragende Rolle gespielt hätten, wobei bei den sieben von insgesamt acht angeführten Verkäufen nur ein einziger Käufer aufgetreten sei, sei für den Bw. nicht erklärbar. Bezeichnend für die Vorgangsweise der Außenprüfung sei jedenfalls, dass der von der Gemeinde Wien bezahlte "Spitzenpreis" besonders hervorgehoben worden sei, während der Preis für ein 280 m² unbebautes Grundstück am S.pl. nicht erwähnt worden sei. Zu bemerken sei, dass der Ort der zuletzt genannten Liegenschaft, wie die streitgegenständlichen Liegenschaften, außerhalb des R. gelegen sei, wobei beide Orte nur durch die Museen und einen Häuserblock voneinander getrennt seien. Die verkauften 280 m² könnten zumindest von der Größe her theoretisch ein Bauplatz gewesen sein.

Punkt 14 Betriebsprüfungsverfahren W., ABC-Straße

Zur Erläuterung dieses Sachverhaltes verwies der Bw. auf die Schreiben vom 22. Oktober 2002 (Beilage 6) und vom 29. Oktober 2002 (Beilage 7) an das zuständige Finanzamt. Aus diesen Schreiben gehe hervor, in welcher Höhe das Finanzamt beabsichtigt habe, die Grundanteile anzusetzen. Bei dieser Liegenschaft seien ungewöhnliche Verhältnisse vorgelegen und sei das Finanzamt zu Recht von den Einkommensteuerrichtlinien abgewichen. Dieses Recht gelte nur für die Liegenschaften im so genannten goldenen Dreieck (K-G-K) und fühle sich das Finanzamt sonst natürlich an die 20% gebunden.

Aus der vorgelegten Tabelle sei ersichtlich, dass eine Einigung auf 23,79% Grundanteil und 76,21% Gebäudeanteil erzielt worden sei, sodass sich ein Preis für den Grundanteil in Höhe von € 6.540,56, anstelle der ursprünglich geforderten € 10.997,88/m² und ein Nutzflächenpreis für den Gebäudeanteil in Höhe von € 3.585,59/m² ergeben habe. Bei der Bewertung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft ABC-Straße 1 sei als

Vergleichsliegenschaft das fast ident bebaute Grundstück ABC-Straße 2 zur Verfügung gestanden, welches im Dezember 2001 verkauft worden sei, sodass die Bewertung des Hausverwalters für die Liegenschaft ABC-Straße 1 aufgrund eines zusätzlich erstellten Sachverständigengutachtens nicht zu erschüttern gewesen sei. Die Erhöhung des Grundanteiles lag im tolerierbaren Bereich, sodass die Steuerpflichtige trotz Abgehens der normierten 20% ihre Zustimmung zur Einigung mit dem Finanzamt gegeben habe. Wenn nunmehr das Finanzamt vorhält, die steuerliche Vertretung habe einen Quadratmeterpreis in Höhe von umgerechnet € 6.540,00 für den nackten Grund und Boden anerkannt, dann muss die steuerliche Vertretung entgegenhalten, dass auch ein Baukostenanteil pro m² Nutzfläche bei dieser Liegenschaft in Höhe von € 3.585,59 anerkannt worden sei. Diesen Wert würde der Bw. bei den gegenständlichen Liegenschaften sofort akzeptieren. Unter Berücksichtigung des vom Verwaltungsgerichtshof laufend zitierten Preisgefüges habe der Bw. nur einen Baukostenanteil in Höhe von € 1.596,96 pro m² beantragt.

Punkt 15 Logische Konsequenz der Außenprüfung

1 m² Grund und Boden x € 3.700,00

Bei einem Ansatz von € 3.700,00/m² für den Grundanteil ergebe sich ein wesentlich geringerer Gebäudewert und würden die Bewertungswünsche der Außenprüfung sehr stark an die Bewertungswünsche der Betriebsprüfung zur St.Nr. XXX/XXXX, wie sie im Punkt 14 der beigeschlossenen Schreiben (Beilage 6 und 7) dargestellt, erinnern (Grundanteil 40%, Gebäudeanteil 60%). Nach der vom Bw. dargestellten Tabelle würde der Gebäudewert der D.str.1 auf 45,73 % (Wert der Nutzfläche € 912,84/m²) und der D.str.2 auf 46,46 % (Wert der Nutzfläche € 927,51) absinken.

Punkt 16 Umfangreiche Erhebungen der Außenprüfung

Die umfangreichen Erhebungen der Außenprüfung seien soweit sie dem Bw. bekannt gegeben wurden in der Tabelle auf Seite 3 dieses Schreibens sowie in den Tabellen zu Punkt 14 und 15 angemessen gewürdigt worden.

Punkt 17 Drei Gutachten von gerichtlich beeideten Sachverständigen

Wie bereits zu Punkt 12 ausgeführt, seien diese drei Gutachten dem Bw. nicht zur Verfügung gestellt worden, sodass mit den angeführten gerichtlich beeideten Sachverständigen kein Kontakt aufgenommen werden konnte. Obwohl die steuerliche Vertretung in den letzten vier Jahrzehnten häufig mit dem Kauf und Verkauf von Liegenschaften befasst gewesen sei, habe die steuerliche Vertretung noch nie einen Sachverständigen kennen gelernt, der ähnliche Aussagen getroffen habe, wie die drei dem Bw. nicht genannten Sachverständigen gegenüber

den Außenprüfern. Wie mit Zu- und Abschlägen bei der Wertableitung aus Vergleichspreisen vorzugehen sei, habe überdies der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 17. Februar 1992, 90/15/0155 und vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079 ausführlich und klar dargestellt und habe auch der Bw. in seinem Schreiben vom 2. November 2004 auf den Seiten 13 bis 16 versucht diese vom VwGH empfohlene Vorgangsweise nachzuvollziehen.

Punkt 18 Besonderheiten der drei Vergleichsliegenschaften

Den abstrakten Überlegungen der Außenprüfung, die zur Schätzung eines Nutzflächenpreises in Höhe von € 1.022,23 betreffend die D.str.1 und in Höhe von € 944,15 betreffend die D.str.2 geführt hätten, seien keine Bedeutung beizumessen, da das Preisgefüge aus den 29 Liegenschaftsverkäufen (siehe Punkt 9) auch ohne Berücksichtigung der hervorragenden Bauqualität und des vorbildlichen Erhaltungszustandes der verfahrensgegenständlichen Häuser um zumindest 100% verfehlt worden sei.

Zu den von der Außenprüfung festgestellten preisbestimmenden Besonderheiten der drei Vergleichsliegenschaften sei anzumerken:

T.str.: Dieses im Jahre 1886 erbaute Gebäude sei nach dem Eigentümerwechsel sehr sorgfältig renoviert worden. Zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses sei das Gebäude in einem eher schlechten Zustand gewesen, sodass die Käuferin offensichtlich nicht nur den Kaufpreis habe finanzieren, sondern auch insgesamt über € 7 Mio. aufwenden müssen (siehe beigeschlossene Grundbuchsauszug, Beilage 8). Dadurch sei offensichtlich, dass mehr als der Kaufpreis aufgewendet worden sei, nämlich dass zusätzlich Renovierungskosten angefallen seien, die dem von der MA 69 errechneten Nutzflächenpreis um zumindest 100% erhöhen würden. Der Einwand der Außenprüfung, die Höhe des von der MA 69 errechneten Nutzflächenpreises für die T.str. sei durch die zahlreichen Leerstehungen bedingt gewesen und durch die aus dem Grundbuchsauszug ersichtlichen anschaffungsnahen Zusatzfinanzierungen eindeutig widerlegt worden.

L.g.: Auch dieses Haus sei beim Verkauf im Jahre 2001 in einem Zustand gewesen, der umfangreiche Sanierungsarbeiten erforderlich gemacht habe, wobei die Straßenfront zum Verkaufszeitpunkt bei der Besichtigung im Jahre 2001 durch den Sachverständigen der MA 69 noch nicht renoviert gewesen sei.

Aufgrund dieser Erhebungen stehe fest, dass sich die Häuser T.str. und L.g. bei ihrem Verkauf im Jahre 2001 keinesfalls in jenem vorbildlichen Erhaltungszustand, wie die verfahrensgegenständlichen Häuser zum Todestag des Vaters des Bw. befunden hätten. Daher sei der Nutzflächenpreis pro m² für die beiden oben stehenden Liegenschaften noch

um die in unmittelbarem Anschluss an den Erwerb durchgeführten Sanierungskosten zu erhöhen.

Aus der Sicht des Bw. eigne sich die Liegenschaft L.g. besonders gut für den Vergleich mit den berufungsgegenständlichen Liegenschaften, da die beiden Häuser gemeinsam über eine Nutzfläche von etwas mehr als 50% der Nutzfläche des Hauses L.g. verfügen würden und sowohl die für Wohnzwecke genutzten Flächen als auch für betriebliche Zwecke verwendeten Flächen um etwa 50% größer seien. Der Wohnungsanteil in den prüfungsgegenständlichen Häusern betrage 66,9% und im Vergleichsgrundstück 66,35%. Auch die betriebliche Nutzung belaufe sich in den verfahrensgegenständlichen Häusern auf 33,10% und im Vergleichshaus auf 33,65%. Die Straßenfronten der beiden Häuser in der D.Str. würden 63 Meter und in der DD-Str. bzw. X.Str. zusammen 51 Meter betragen; dagegen seien die Straßenfronten des Gebäudes in der L.g. mit 33 Meter bzw. 26 Meter circa um die Hälfte geringer. Die Tiefe des Vergleichsgrundstückes sei genau doppelt so groß wie die Tiefe der beiden verfahrensgegenständlichen Häuser (siehe Beilage 9). Somit würden die beiden gegenständlichen Häuser wesentlich mehr Zimmer mit Straßenfront besitzen, als das Haus in der L.g.1 Da in der L.g. viele Fenster in den ziemlich dunklen Innenhof gehen würden, würden diese Innenhofräume üblicherweise eine gewisse Wertminderung darstellen.

Soweit die Außenprüfung angemerkt habe, dass im Zuge des Verkaufes der L.g. sechs Wohnungen bestandsfrei gewesen seien, sei zu entgegnen, dass vor jedem beabsichtigten Verkauf versucht werde, einige Wohnungen als Anreiz für den Käufer bestandsfrei zu halten. Natürlich hätte dies auch der Vater des Bw. so gehandhabt, wenn er die Absicht gehabt hätte, seine Liegenschaften zu verkaufen.

Kaufpreisrelevant sei aber auch, welche Beträge noch in die leer stehenden Wohnungen investiert werden müssen um sie angemessen vermieten zu können.

In die Vergleichsliegenschaft sei jedenfalls umfangreich investiert worden, doch könnte die Höhe dieser Investitionen aus dem Grundbuch nicht nachvollzogen werden (siehe Beilage 10).

R.pl.: An dieser im Jahr 1881 erbauten Liegenschaft hätten im Jahr 2002 vier Wohnungseigentümer 17 Wohnungen erworben, wonach allein zehn Wohnungen das Ehepaar E. erworben habe. Betreffend den Verkauf der 17 Liegenschaftsanteile seien etwa 70% an Altmieter mit unbefristeten Hauptmietverträgen zu unterschiedlichen Mieten vergeben gewesen. Sowohl zum Erwerbszeitpunkt, als auch zum heutigen Tag seien die meisten Wohnungen von Mieterinnen genutzt worden und Wohnungen von übernommenen Mieterinnen mit niedrigen Mieten natürlich auch geringer bewertet worden als Wohnungen, die höhere Mieterträge bringen bzw. von den Wohnungseigentümern selbst benutzt worden seien. Da die

Liegenschaft R.pl. zum Zeitpunkt des Erwerbes und bis dato überwiegend von Mietern bewohnt worden sei, sei auch die Kaufpreisgestaltung bei dieser Liegenschaft repräsentativ für Liegenschaftserwerbe im 1. Bezirk.

Punkt 19 Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten durch Herrn H.

Schon in der ersten Stellungnahme vom 13. August 2004 sei darauf hingewiesen worden, dass es zum gegenständlichen zeitaufwendigen Verfahren deswegen gekommen sei, weil die ohnedies zu niedrige Bewertung der fiktiven Anschaffungskosten des Herrn H. durch die Außenprüfung noch weiter nach unten korrigiert worden sei. Weder heute noch im Juni 2001 würde der Bw. die verfahrensgegenständlichen Liegenschaften um den doppelten Betrag der von der Außenprüfung ermittelten Werte verkaufen (siehe Seite 3 des Schreibens vom 13. August 2004). Nur durch die Vorgangsweise der Außenprüfung sei der Bw. gezwungen worden, umfangreiche Ermittlungen zu beginnen, wobei die Höhe der seitens des Bw. geprüften repräsentativen Vergleichswerte zum damaligen Zeitpunkt nicht absehbar gewesen wäre.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass in der Zeit zwischen der Stellungnahme der Außenprüfung vom 2. November 2004 und der Gegenäußerung der Außenprüfung vom 28. Februar 2005 die Außenprüfung offensichtlich versucht habe, die Bewertung vom 2. November 2004, die durch das eingehende Besichtigen der zehn genannten Vergleichsliegenschaften untermauert worden sei, zu erschüttern, wobei durch das Einbeziehen von nunmehr 29 anstelle von 10 Vergleichsliegenschaften sich der durchschnittliche Nutzflächenpreis in Höhe von € 2.442,78 errechne (siehe Punkt 9).

Nach dem derzeitigen Wissensstand des Bw. seien bei der Mehrzahl der 29 verkauften Liegenschaften unmittelbar nach dem Erwerb umfangreiche, anschaffungsnahe Investitionen durchgeführt worden, die natürlich in den Kaufpreis bei einem Vergleich mit den verfahrensgegenständlichen Liegenschaften noch einzurechnen gewesen wären, wobei ein Nutzflächenpreis in Höhe von € 2.442,78/m² durchaus als angemessen zu betrachten sei.

Um aber jedenfalls innerhalb des vom Verwaltungsgerichtshof geprägten Begriffes des Preisgefüges zu bleiben, werde der Antrag auf Festsetzung der fiktiven Anschaffungskosten betreffend die D.str.1 in Höhe von € 4.417.800,00 und betreffend die D.str.2 in Höhe von € 4.983.000,00 beibehalten. Da die Außenprüfung sowohl mit der laufenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als auch mit der Anführung der 29 Vergleichsliegenschaften ihrem Bewertungsziel nicht nahe gekommen sei, sei zum wiederholten Male auf die realitätsfernen Ausführungen des Herrn Hofrat X zurückgegriffen worden, der die Unmöglichkeit der Ausforschung von Vergleichsgrundstücken bei Mietzinshäusern vor allem im

Wiener Bereich in der Steuerzeitung Nr. 22 vom 15. November 1998 festgeschrieben habe. Darauf, dass diese Aussage lediglich eine persönliche Meinung darstelle und dass durch die durch § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 geschaffene Möglichkeit bei unentgeltlichen Erwerben die fiktiven Anschaffungskosten als Basis für die Vornahme der Absetzung für Abnutzung anzusetzen der Gesetzgeber keineswegs unwesentliche Steuerausfälle in Kauf nehme, habe der Bw. bereits hingewiesen. Diese Aussage sei sowohl betriebswirtschaftlich als auch volkswirtschaftlich unrichtig, da eine für viele Jahre gleich bleibende AfA, die Jahr für Jahr einem realen Wertverlust unterliegt, durch die Anwendung von Wertsicherungsvereinbarungen ständig steigender Mieteinnahmen gegenüberstehe.

Aufgrund dieser zitierten Meinung vermeine die Außenprüfung, dass weder das Kaufpreisniveau der drei nach eingehender Besichtigung namhaft gemachten Vergleichsliegenschaften, noch das Kaufpreisniveau aller 29 angeführten Liegenschaften in A. zu beachten sei. Die von der Betriebspprüfung festgestellten fiktiven Anschaffungskosten in Höhe von € 1.022,23 pro m² betreffend die D.str.1 und € 944,15 pro m² betreffend die D.str.2, die unter Zuhilfenahme einer Ertragswertberechnung ohne Berücksichtigung des tatsächlich gegebenen Mietenniveaus und der aufgrund der gesetzlichen Situation mit Sicherheit eintretenden Mietzinssteigerungen (siehe Beilage 11) berechnet worden seien, seien daher nicht zutreffend.

Wie sehr die von der Außenprüfung ermittelten Werte von der wirtschaftlichen Realität und damit von den tatsächlichen Verkehrswerten (Marktpreisen) in A. abweichen würden, würden ein beigeschlossenes Zinshausangebot betreffend die Z.g. (Beilage 12), ein Schreiben der Columbus Immobilien Vermittlungsgesellschaft über die m²-Preise von Eigentumswohnungen in A. (Beilage 13) und ein Artikel in der Presse vom 12. März 2005 (Beilage 14) beweisen, worin als Kaufpreis für gebrauchte Eigentumswohnungen in A. ein Durchschnittswert von rund € 4.500,00 angeben worden sei. Auch wenn diese Werte nicht die Wertverhältnisse vom Juni 2001 wiedergäben, könne die Außenprüfung nicht behaupten, dass trotz der ständigen Preissteigerungen die Werte in den letzten vier Jahren auf das Vierfache angestiegen seien. Diese Artikel würden die umfangreichen Ausführungen auf den Seiten 14 bis 17 des Schreibens vom 2. November 2004 bezüglich der zu erwartenden Mietzinssteigerungen ab Juni 2001 stützen.

Die Mietzinssteigerungen seien auch durch internationale Vergleiche begründbar.

Bereits mit Schreiben vom 13. August 2004 sei auf Basis des VwGH-Erkenntnisses vom 8. Oktober 1998, 97/15/0048 zur ersten Bewertung der Außenprüfung darauf hingewiesen worden, dass der Ertragswertberechnung, die nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse Rücksicht nehme und nicht durch Erhebung von Vergleichswerten untermauert würde, keine

Bedeutung beizumessen sei. Diese prinzipiellen Aussagen seien durch die Außenprüfung im Bericht vom 30. März 2005 zu Tz. 6 nicht in Frage gestellt und sogar bestätigt worden.

Durch unvollständige Zitierungen, wie im Punkt 14, durch Heranziehung von Verkäufen von unbebauten Liegenschaften im Ausmaß von 1 m² bis 5 m² an einen einzigen Käufer, wie im Punkt 13 beschrieben, und durch nicht nachvollziehbare Lagedifferenzierungen, wie z.B. zwischen R.viertel und außerhalb des R. gelegen, bei an und für sich hervorragend vergleichbaren Liegenschaften, sei auch der Verwaltungsgerichtshof nicht zu überzeugen.

Für die steuerliche Vertretung des Bw. sei es eine existentielle Frage, ob im gegenständlichen Verfahren durch die Vorgangsweise der Organe der Finanzverwaltung nicht der "Fundamentalsatz der Österreichischen Rechtsordnung" wie er im Artikel 18 Abs. 1 BVG definiert sei – die gesamte staatliche Verwaltung dürfe nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden – verletzt worden sei.

Mittlerweile habe auch die Wissenschaft (siehe Beilage 15, Artikel des Mag.H.) auf die weder durch das Gesetz, noch durch die Judikatur des VwGH gedeckten UFS-Entscheidungen reagiert und die Bedeutung des Ertragswertverfahrens mit überzeugenden Argumenten kritisiert.

Durch die Vorgangsweise der Außenprüfung seien sowohl die gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG in Verbindung mit § 6 Z. 9 EStG als auch die für die Organe der Finanzverwaltung verbindlichen Vorgaben der Einkommensteuerrichtlinien verletzt worden.

In der **Berufung** vom 19. Mai 2005 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurde auf die ausführliche Begründung der Berufung vom 11. Mai 2005 hingewiesen und noch einmal betont, dass die von der Außenprüfung geschätzten fiktiven Anschaffungskosten weder durch den gesetzlichen Rahmen des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 noch durch die gesetzeskonformen Interpretationen der zahlreichen VwGH-Erkenntnisse zu rechtfertigen seien.

Die Berufungen wurden dem **unabhängigen Finanzsenat** (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhalt vom 28. Februar 2011** teilte der unabhängige Finanzsenat dem Bw. mit, dass hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Liegenschaften keine vergleichbaren Liegenschaften vorlägen und übermittelte eine neue Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten. Unter Ausscheidung eines 20%igen Grundanteils gelangte der UFS zur neuen AfA - Bemessungsgrundlage und ersuchte dieser um diesbezügliche Stellungnahme

sowie Vorlage von Sachverständigengutachten für beide berufungsgegenständlichen Liegenschaften.

Mit **Vorhaltsbeantwortung vom 5. September 2011** legte der Bw. für beide berufungsgegenständlichen Liegenschaften jeweils **zwei Gutachten** der R.GmbH (R-Gutachten) und des T.K. (K-Gutachten) vor und ergänzte, dass sämtliche Schätzungen der Amtspartei und des UFS die Möglichkeiten zukünftiger Ertragssteigerungen nicht beachtet hätten, da diese bei Liegenschaftstransaktionen sowohl für den Verkäufer als Argument für einen höheren Verkaufspreis als auch beim Käufer für die Einschätzung der zukünftigen Mieteinnahmen eine wesentliche Rolle spielen würden.

Die zu bewertenden Liegenschaften hätten im Juni 2001 durchschnittlich Mieterträge zwischen € 3,80 und € 4,00 erzielt, die durchschnittlichen Mieten für vergleichbare Wohnungen und Geschäftslokale laut Mietpreisspiegel 2001 lägen jedoch zwischen € 9,00 bis € 11,00. Dieser Umstand sei von der Finanzbehörde nicht berücksichtigt worden.

Die von der Finanzbehörde als auch vom UFS ermittelten fiktiven Anschaffungskosten lägen deutlich unter den durchschnittlichen im ersten Bezirk im Jahr 2001 erzielten Verkaufspreise für Liegenschaften und Eigentumswohnungen und könnten sich somit in das Preisgefüge der zahlreichen Veräußerungsvorgänge nicht einordnen (VwGH vom 10. August 2005, 2002/13/0132).

Eine Stellungnahme zu dem im Immobilienpreisspiegel 2001 veröffentlichten Mietpreisniveau für den ersten Bezirk in Wien habe die Finanzbehörde nie abgegeben.

Hinzuweisen sei auch auf das Erkenntnis des VwGH vom 15. März 1988, 87/14/0067, worin dieser die Ansicht vertritt, dass die laut amtlicher Kaufpreissammlung ermittelten Werte der in der näheren Umgebung gelegenen Liegenschaften auch ohne besonderes Fachwissen zur Begründung von fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen seien.

Ebenso sei vom VwGH zum wiederholten Male darauf hingewiesen, dass die Entwicklung der zukünftigen Mieterträge in die Ertragswertermittlung einzubeziehen sei.

Die Ergebnisse der vorgelegten vier Gutachten zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der D.str.1 und D.str.2 seien sehr deutlich über den vom Bw. ermittelten fiktiven Anschaffungskosten, betreffend die D.str.1 in Höhe von € 4.417.800,00 und betreffend die D.str.2 in Höhe von € 4.983.000,00 gelegen.

Ebenso sei auf die von großen Immobilienveranlagungsgesellschaften in den Jahren 2001 und 2002 gebotenen Ankaufspreise für die gegenständlichen Liegenschaften hinzuweisen.

Die Ergänzungen des Bw. vom 5. September 2011 und die vier Schätzgutachten wurden der **Amtspartei zur Kenntnis** gebracht.

Mit **Schreiben vom 30. Mai 2012 und vom 14. Juni 2012** wurden die R-Gutachten noch dahingehend ergänzt, dass die Nutzflächen der Bestandseinheiten auf den m²-Angaben der zur Verfügung gestellten Zinsliste basierten und die Vereinbarung vom 30. Juli 2001 im Gutachten nicht berücksichtigt worden sei. Die angesetzten Instandhaltungskosten seien durchschnittliche Erfahrungswerte, wobei in der 2. Phase eine Valorisierung von 2 % unterstellt worden sei. Auch die angenommenen Kosten für Sanierung und Standardanhebung leerer Tops seien in Anlehnung an die vom Wohnfonds Wien förderbaren Gesamtbaukosten für im Standard anzuhebende Wohnungen und aus marktüblichen Erfahrungswerten ermittelt worden. Zur Ermittlung des Bodenwertes der gegenständlichen Liegenschaften habe der Gutachter auf die Verkaufspreise örtlich naher Eigentumswohnungen der Eckliegenschaft Gm., Mg., Fstr. zurückgegriffen. Die Differenzierung der Liegenschaftszinssätze sei in der unterschiedlichen Lage der gegenständlichen Liegenschaften begründet. Da an der Adresse D.str.2 im Bereich der Geschäftslokale eine höhere Mietpreisseigerung zu erwarten sei, als bei der Liegenschaft D.str.1.

Mit **Schreiben vom 18. Juni 2012** wurde betreffend die K-Gutachten ergänzend ausgeführt, dass die zum Ansatz gebrachten Quadraturen aus der Vereinbarung vom 30. Juli 2001 resultierten, worin eine Raumverschiebung zwischen zwei Tops vereinbart worden sei und da bereits bekannte Veränderungen bei der Bewertung zu berücksichtigen seien, seien die neuen Quadraturen in das Gutachten für die D.str.2 aufgenommen worden.

Der Zweck der Gutachtenserstellung sei in beiden Gutachten unter Punkt 1.1. Auftrag enthalten.

Bei der Liegenschaft D.str.2 seien sowohl die Top 6 als auch die Top 31 nicht in die Ermittlung des objektivierten Verkehrswertes (Ertragswertes) einbezogen worden, da diese durch den Eigentümer genutzt und der Vermietung nicht zugänglich seien.

Der objektivierte ermittelte Verkehrswert der jeweiligen Liegenschaft stelle die jeweiligen fiktiven Anschaffungskosten im Sinne der VwGH dar.

Die Höhe der Sanierungskosten resultiere aus der langjährigen Tätigkeit des Gutachters als Immobilienverwalter, Sachverständiger und Hauseigentümer; Literaturquellen gebe es hierzu nicht.

Hinsichtlich der technischen Restlebensdauer im Sachwertverfahren verwies der Gutachter auf seine detaillierten Ausführungen und bekräftigte seine Ansicht, dass im Ertragswert – und

damit im objektivierten Verkehrswert – aufgrund des Denkmalschutzes eine unendliche Lebensdauer zu unterstellen sei.

Zusammengefasst haben die **R-Gutachten** jeweils für beide Liegenschaften somit folgenden wesentlichen Inhalt:

Der Zweck der R-Gutachten sei die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der beiden streitgegenständlichen Liegenschaften zum 14. Juni 2001.

Die Restnutzungsdauer beider Liegenschaften ermittelte der Gutachter, indem er auf Grund der historischen Erhaltungsmaßnahmen und der persönlichen Befundaufnahme ein fiktives Gebäudebaujahr feststellte und damit das Gebäudealter zum Bewertungsstichtag errechnete. Die gewöhnliche Gesamtnutzungsdauer für Wohn- und Geschäftsgebäude in besonderer städtischer Ausführung wurde in Anlehnung an den Nutzungsdauerkatalog baulicher Anlagen des Arbeitskreises des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen mit 120 Jahren angenommen. Die Restnutzungsdauer ergab sich aus der Subtraktion der Gesamtnutzungsdauer minus dem errechneten Gebäudealter.

Der Ertragswert wurde nach der vereinfachten Ertragswertformel, Rein ertrag mal Vervielfältiger plus diskontierten Bodenwert, berechnet, wobei laut Residualwertverfahren ein Bodenwert zum Bewertungsstichtag in Höhe von € 1.430,00 /m² Nutzfläche ermittelt wurde. Als Basis dieses Wertes wurden die Verkaufspreise örtlich naher Eigentumswohnungen angesetzt, ein durchschnittlich erzielbarer Kaufpreis errechnet und davon die Entwicklungs- und Erwerbsnebenkosten abgezogen. Dieser Bodenwert fand in der Folge als diskontierter Bodenwert Eingang in die Kalkulation.

Für die Ermittlung der Kapitalisierungszinssätze der zu bewertenden streitgegenständlichen Liegenschaften ging der Gutachter von einem sehr geringen Risiko und einer sicheren Wertsteigerung aus und ermittelte an Hand der Tabellen des Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, 2007 für österreichische Mietzinshäuser einen dementsprechende Prozentsatz für Wohnliegenschaften mit mindestens fünf Wohnungen in Österreich inklusive näher ausgeführte Risikozuschläge. Die Mieteinnahmen aus den bebauten Liegenschaften wurden getrennt nach zwei zeitlichen Blöcken (kapitalisierter Rein erträge 2001 – 2021 und diskontierte, kapitalisierte Rein erträge ab 2021) errechnet und ergaben die Summe der beiden Rein erträge und der bereits festgestellte, diskontierte Bodenwert die fiktiven Anschaffungskosten. Danach würden die fiktiven Anschaffungskosten für die Liegenschaft D.str.1 € 4.620.000,00 und D.str.2 € 5.090.000,00 betragen.

Betreffend die jährliche Abschreibungsquote der Liegenschaften wurden die ermittelten fiktiven Anschaffungskosten und die Anschaffungsnebenkosten addiert und um einen 20 % igen Grundanteil vermindert.

Die **K-Gutachten** weisen jeweils für beide Liegenschaften folgenden wesentlichen Inhalt auf:

Herr T.K. sei vom Bw. beauftragt worden, Sachverständigengutachten über den aktuellen Verkehrswert zum Stichtag 14. Juni 2001 der beiden streitgegenständlichen Liegenschaften zu erstellen. Im gegenständlichen Fall sei der Sachverständige als neutraler Gutachter tätig gewesen und habe der Gutachter bei der Erstellung der Gutachten das Liegenschaftsbewertungsgesetz, sowie das Fachgutachten über Unternehmensbewertung (Fachgutachten KFS/BW1 idF 2006) des Fachsenats für Bewirtschaftung und Organisation des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und der IDW-Standard, Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen, beachtet. Die bebauten, streitgegenständlichen Liegenschaften seien Ertragsliegenschaften. Bei der Bewertung von Ertragsliegenschaften sei das Ertragswertverfahren am besten geeignet, da es sich bei der Liegenschaftsbewertung um einen Spezialfall einer Unternehmensbewertung handle. Zu Kontrollzwecken wurde auch die Wertermittlung nach dem Sachwert- und dem Vergleichswertverfahren vorgenommen.

Im Sachwertverfahren ermittelte der Gutachter einen Bodenwert, der sich aus der Multiplikation eines angenommenen Grundkostenanteils mit der jeweiligen Wohnnutzfläche der Liegenschaften errechnete. Der Grundkostenanteil sei von der Stadt Wien, MA 25, in den Richtlinien für die Ermittlung des Richtwertzinses gem. § 16 MRG veröffentlicht und hänge von der Lage der Liegenschaft ab. Der Sachverständige sah für beide Liegenschaften den Grundkostenanteil für die beste Lage als angemessen an. Die technische Restlebensdauer der Gebäude wurde mit jeweils 36 Jahren angenommen und, da die Gebäude dem Denkmalschutz unterliegen, ein Abschlag in Höhe von 15 % vom Gebäudewert angesetzt. Die angenommenen Normalherstellungskosten (veröffentlicht vom Landesverband Steiermark, „Der Sachverständige 1/2002“) wurden mit der Nutzfläche des jeweiligen Gebäudes multipliziert, dieses Ergebnis um eine technische Wertminderung und einen Abschlag wegen Denkmalschutz verringert und um einen Wert der baulichen Außenanlagen erhöht, sodass sich daraus der Zeitwert der baulichen Anlagen (Gebäudewert) errechnete. Durch Bildung der Summe des jeweiligen Boden- und Gebäudewertes wurde der Sachwert zum Bewertungsstichtag der jeweiligen Liegenschaft ermittelt.

Im Ertragswertverfahren folgte der Gutachter für die Ermittlung der zu erwartenden Reinerträge den Prinzipien des Liegenschaftsbewertungsgesetzes, der ÖNORM B 1802 bzw. 1802-2 und stellte für die Beurteilung der künftigen Mieteinnahmen (=Roherträge)

Planertragsrechnungen für die einzelnen Wohnungen und Gewerbeobjekte dar. In den Planertragsrechnungen für die einzelnen Wohnungen habe der Gutachter Erfahrungswerte für Basissanierungs-, Kategorieanhebungs- und Heizungsinstallationskosten angenommen, die aus der langjährigen Tätigkeit des Gutachters als Immobilienverwalter, Sachverständiger und Hauseigentümer resultierten. Um vom Rohertrag auf den Reinertrag der Liegenschaften zu kommen, seien die mit der Liegenschaft verbundenen künftig anfallenden Bewirtschaftungskosten, die nicht von den Mietern der Liegenschaft getragen werden, realistisch abzuschätzen gewesen. Die jährlichen Instandhaltungsarbeiten bei Wohnhäusern seien in der Literatur (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl., Wien 2007, S. 91) zwischen 0,5 % und 1,5 % der Herstellungskosten am Bewertungsstichtag vorgeschlagen. Unter Zugrundelegung von Beträgen aus der deutschen Literatur (Ross Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Aufl., S. 432) wurden Instandhaltungskosten für Geschäftsflächen und Wohnnutzflächen ermittelt, die auf den Bewertungsstichtag mit Hilfe des österreichischen Baupreisindex valorisiert wurden. Der ermittelte Instandhaltungssatz in Höhe von 0,67 % für die E.str.24 und 54 % für die E.str.26 sei somit laut Gutachter plausibel. Bei der Ermittlung des nachhaltigen zukünftigen Jahresreinertrages wurde schließlich ein Mietausfallswagnis für Geschäftsflächen betreffend die D.str.1 in Höhe von 5 % und betreffend die D.str.2 für Geschäftsflächen und Büros jeweils 5 % angenommen. In mehreren Tabellen wurde schließlich betreffend die D.str.1 beginnend mit Juli 2001 bis zum Jahr 2048 und ab dem Jahr 2049 und betreffend die D.str.2 beginnend mit Juli 2001 bis zum Jahr 2049 und ab dem Jahr 2050 ein nachhaltiger Jahresertrag dargestellt.

Bei der Ermittlung des Kapitalisierungszinsatzes folgte der Gutachter der Methode 3 nach der ÖNORM B 1802 sowie den Ausführungen der ÖNORM B 1802-2 und gelangte unter Anwendung diverser Zuschläge und eines Abschlages zu einem realen Kapitalisierungzinssatz, wobei dieser, um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten, um einen ertragsteuerlichen Diskriminierungszuschlag zu erhöhen sei.

Hinsichtlich der zu erwartenden Nutzungsdauer beider Liegenschaften führte der Gutachter u.a. aus, dass bei den zu bewertenden Liegenschaften durch regelmäßige Instandhaltungen die Abnutzung der baulichen Anlagen verhindert würde, sodass eine unendliche Nutzungsdauer der baulichen Anlagen auf der Liegenschaft anzunehmen sei. Trotzdem sei eine detaillierte Prognose der künftigen Liegenschaftserträge nur bis zu einem bestimmten Planungshorizont durchzuführen. Im Fall einer unendlichen Nutzungsdauer der Liegenschaft sei dem Ergebnis des letzten Planungshorizontes ein gleichbleibender Liegenschaftsertrag (= ewige Rente) zu unterstellen. Beim Unterstellen einer zeitlich beschränkten Planungsperiode sei am Ende der Planungsperiode der Liquidationswert der Liegenschaft als letzter Ertrag in

die Bewertung einzubeziehen. Im Sinne des dem Fachgutachten KFS/BW1 entsprechenden Zweiphasenmodells sei daher ab dem Jahr 2049 für die D.str.1 und ab dem Jahr 2050 für die D.str.2 ein als nachhaltig anzusehender Zukunftserfolg als ewige Rente anzusetzen, wobei der Liquidationserlös aufgrund der unterstellten unendlichen Behaltesdauer außer Ansatz bleibe. Die jeweiligen Ertragswerte der streitgegenständlichen Liegenschaften wurden schließlich anhand der oben ermittelten zukünftigen Reinerträge, des festgestellten Kapitalisierungszinssatzes und unter Annahme einer unbegrenzten Restnutzungsdauer beider Gebäude ermittelt. Das gerundete Ergebnis dieser Rechenvorgänge sei der nach dem Ertragswertverfahren ermittelte objektivierte Verkehrswert für die jeweilige Liegenschaft. Dieser objektivierte Verkehrswert stelle die jeweiligen fiktiven Anschaffungskosten im Sinne der VwGH-Judikatur dar (vgl. VwGH 20.7.1999, Zl. 98/13/0109; VwGH 10.8.2005, Zl. 2002/13/0132).

Betreffend eine Bewertung im Vergleichswertverfahren führte der Gutachter schließlich noch aus, dass ihm keine Daten hinsichtlich vergleichbarer im zeitlichen und örtlichen Naheverhältnis tatsächlich erfolgter Immobilienverkäufe vorgelegen seien.

Der Gutachter ermittelte somit die fiktiven Anschaffungskosten für die Liegenschaft D.str.1 in Höhe von € 4.406.000,00 und für die D.str.2 in Höhe von € 5.472.600,00.

Im **Erörterungstermin am 5. Juli 2012** wiederholte ein Sachverständiger seine Ansicht aus dem Gutachten, dass die Immobilienbewertung ein Spezialfall der Unternehmensbewertung sei. Bei der Unternehmensbewertung sei es üblich, dass eine Entsteuerung vorgenommen werde; die Prozenthöhe habe er in seinen Gutachten dargelegt.

Bei den gegenständlichen Liegenschaften sei die Schätzung des Anteiles für Grund und Boden nicht möglich, da die Gebäude ewig leben müssten und demzufolge eine Verwertung des nackten Grund und Bodens nie möglich sei.

Der Bw. legte abermals das an ihn gerichtete Angebot der Maklergesellschaft C.gmbH (siehe auch Beilage 12 der Berufung vom 11. Mai 2005) und eine Information vom September 2007 betreffend den Verkauf der Liegenschaft O.g. vor. Aus diesen beiden Unterlagen sei ersichtlich, dass die Liegenschaft Z.g. zu einem Verkaufspreis pro m²-Nutzfläche in Höhe von € 2.597,46 und die Liegenschaft O.g. im Jahr 2007 zu einem Verkaufspreis pro m²-Nutzfläche in Höhe von € 4.583,33, (dies entspreche einem Verkaufspreis im Jahr 2001 in Höhe von € 3.735,62) angeboten worden sei.

Mit **Stellungnahme** vom 21. August 2012 teilte das **Finanzamt** mit, dass eine ausreichende Vergleichbarkeit der gegenständlichen Liegenschaften mit den Liegenschaften T.str., L.g. und R.pl. nicht gegeben sei, da die T.str. zum Verkaufszeitpunkt (24. April 2001) weitgehend

bestandsfrei und die L.g. zum Verkaufszeitpunkt (29. Juni 2001) zu mehr als einem Drittel bestandsfrei, sowie deren Dachboden nicht ausgebaut gewesen sei. Zum Verkaufszeitpunkt (28. Juni 2002) der Liegenschaft R.pl. sei Wohnungseigentum begründet worden und hätten die Mieter das Gebäude gekauft.

Hinsichtlich der Verkehrswertgutachten der Liegenschaften T.str., L.g. und R.pl. sei das Gutachten der T.str. für die Beurteilung fiktiver Anschaffungskosten nicht repräsentativ, da es aus dem Jahr 1994 stamme.

Nach Ansicht der Amtspartei seien zwei Liegenschaften insoweit als Korrektiv heranzuziehen, indem der Mittelwert der Grundstückspreise pro m² der Liegenschaften L.g. und R.pl. - dieser Mittelwert betrage € 2.491,77 - als Wert für die Berechnung des Anteils Grund und Boden der gegenständlichen Liegenschaften herangezogen würde. Der Wert des Grund und Bodens für die Liegenschaft D.str.1 betrage daher € 1.614.168,00 und für die Liegenschaft D.str.2 € 1.794.011,00. Würde dieser Wert von den beantragten fiktiven Anschaffungskosten des Bw. abgezogen werden, ergebe sich für die D.str.1 ein Gebäudewert in Höhe von € 2.802.832,00, sowie eine jährliche Afa in Höhe von € 56.056,64 und für die D.str.2 unter Berücksichtigung eines 15 % Abschlages für den Dachboden ein Gebäudewert in Höhe von € 2.589.089,00 und eine jährliche Afa in Höhe von € 51.781,78.

Die drei Verkehrswertgutachten der Liegenschaften T.str., L.g. und R.pl., sowie die Stellungnahme der Amtspartei vom 21. August 2012 wurden dem Bw. zur Kenntnisnahme übermittelt.

Mit Schriftsatz vom 27. September 2012 ersuchte der Bw. um Fristerstreckung hinsichtlich seiner Stellungnahme zu den übermittelten Gutachten und zog seinen Antrag auf mündliche Verhandlung zurück.

Mit **Gegenäußerung** vom 6. November 2012 brachte der Bw. vor, dass laut VwGH die ermittelten fiktiven Anschaffungskosten in jenes Preisgefüge einzuordnen seien, welches für in wesentlicher Hinsicht vergleichbare Liegenschaften mit gleichem Baustil (Gründerzeit) und Errichtungsjahr, ähnlicher Gestaltung des Hausinneren und –äußeren innerhalb einer wenige Jahre umfassende Zeitspanne am Markt erzielt worden sei.

In der Folge zitierte der Bw. VwGH Erkenntnisse, worin zum wiederholten Male der VwGH Feststellungen getroffen habe, dass die Auswertung der amtlichen Kaufpreissammlung keinen Sachverständigen bedürfe, dass Kaufpreissammlungen zu beachten seien und eine wirksame Kontrolle und erforderliche Korrekturhilfe bieten würden.

Zur Stellungnahme der Amtspartei vom 21. August 2012 brachte der Bw. betreffend die T.str. abermals vor, dass der Nutzflächenpreis pro m² durch die aus dem Grundbuch ersichtlichen anschaffungsnahen Zusatzfinanzierungen widerlegt worden sei.

Betreffend das Schätzgutachten L.g. vom 23. Jänner 2000 sei zu bemerken, dass laut Amtspartei zwischen Erstellung des Gutachtens (23. Jänner 2000) und Zeitpunkt des Verkaufes (29. Juni 2001) mehr als ein Drittel der Wohnungen bestandfrei geworden seien und dies sei nach Meinung des Bw. mehr als ungewöhnlich. Daraus schließe der Bw., dass die freigewordenen Wohnungen, sowie die gesamte Liegenschaft umfangreich hätten saniert werden müssen, sodass sich durch den anschaffungsnahen Aufwand nicht nur ein wesentlich höherer Quadratmeterpreis pro vermietbare Nutzfläche, sondern auch eine andere Relation der geschätzten Kosten des Bodenwertes zum Endwert der Baukosten für einen m²-Nutzfläche ergebe.

Hinsichtlich des Gutachtens R.pl. sei der ausgewiesene Nutzflächenpreis besonders repräsentativ, da sich bei den Verkaufsverhandlungen ein Verkäufer, der einen möglichst hohen Preis habe erzielen wollen, und mehrere potentielle Käufer, darunter auch Mieter mit unbefristeten Mietverträgen, die einen möglichst geringen Preis hätten bezahlen wollen, gegenüber gestanden seien. Tatsächlich hätten die fünf neuen Eigentümer einen Kaufpreis von € 4,4 Mio. bezahlt. Dieser Verkauf der Liegenschaft habe bewiesen, dass theoretische Ertragswertermittlungen immer mit erzielten Preisen von Vergleichsobjekten auf dem Liegenschaftsmarkt zu überprüfen seien. Zu diesem Ergebnis komme der steuerliche Vertreter des Bw. gemeinsam mit zwei weiteren Autoren im Artikel der ÖStZ vom 1. August 2005, Nr. 15/16, S. 311. Darin sei zusammengefasst die Ansicht vertreten worden, dass die Art und Weise der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten je nach Art der Liegenschaft unterschiedlich sei, wobei das Vergleichswertverfahren eine der wesentlichsten Methoden sei um Verkehrswerte zu bestimmen und um die Ergebnisse anderer Methoden zu verproben.

Das VwGH-Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0132 habe zu einer wesentlichen Meinungsänderung des Hofrat Dr.X. geführt, die im Artikel der Fachzeitschrift UFSjournal, 2006/1, S. 12 nachzulesen sei. Auch habe Hofrat Dr.X. einem Zitat des VwGH, „Vergleichsobjekte leisten für die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten des Objektes einen wertvollen Beitrag und können im Besonderen eine allein vom Ertragswert ausgehenden Schätzung wirksame Kontrolle und erforderlichenfalls Korrekturhilfe bieten“, nicht widersprochen und „gegen eine Verprobung der aus dem Ertragswert abgeleiteten fiktiven Anschaffungskosten mittels Vergleichsgrundstücken“ nichts einzuwenden.

Da die Nutzflächen der vom Bw. bisher angeführten Vergleichsliegenschaften und auch die in der Folge dargestellten 82 Liegenschaften um die 2.000 m² schwanken würden, sei eine gänzliche Eigennutzung schwer vorstellbar.

Aus den der Gegenäußerung beigefügten Beilagen 8 und 9 sei festzustellen, dass die vom UFS auf den Berechnungen der Finanzbehörde basierenden Werte deutlich unter jenen liegen, die in den Berufungen und den Folgeschriften geltend gemacht und von den Gutachtern ermittelt worden seien.

Um deutlich zu machen, welche der fiktiven Anschaffungskosten in das vom VwGH verlangte Preisgefüge passen würden, habe der Bw. auf Basis der von der MA 69 bekanntgegebenen Werte für 82 Liegenschaftsverkäufe im 1. Bezirk zwischen 1997 und 2005 Durchschnittswerte gebildet, wobei sich die ermittelten Nutzflächenpreise pro m² ausschließlich auf Gebäude, die zwischen 1785 und 1913 errichtet worden seien, bezogen hätten (siehe Beilage 9 und 10). Aus dieser Gegenüberstellung sei ersichtlich, dass die Nutzflächenpreise pro m² bei den vom UFS ermittelten fiktiven Anschaffungskosten das Preisgefüge für Bauwerke vergleichbarer Herstellungsjahre aus allen Liegenschaftsverkäufen der Jahre 1997 bis 2005 erheblich verfehlt würden.

Zur Höhe der Grundanteile der gegenständlichen Liegenschaften führte der Bw. aus, dass durch die Stellung der Gebäude unter Denkmalschutz eine unendliche Bindung des Bodenwertes normiert sei. Ein „Freigrundwert“, der im 1. Bezirk nur schwer zu ermitteln sei, sei daher nicht bestimmbar bzw. mit Null festzusetzen; zudem sei eine Verwertung des nackten Grund und Bodens wegen des Gebäudeabbruchverbotes nicht bzw. erst in unendlicher Zukunft möglich.

Abschließend ersuchte der Bw., dass die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlagen bzw. der Bodenwertanteile der gegenständlichen Liegenschaften unter Zugrundelegung ihrer Verkehrswerte entsprechend der EStR RZ 6447, 2. Absatz zu erfolgen habe, wobei der vom Bw. in der Berufung vom 11. Mai 2005 errechnete ursprüngliche AfA-Satz anzusetzen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsfall die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaften in W., D.str.1 und D.str.2, die die Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 darstellen.

In der Berufung vom 11. Mai 2005 führte der Bw. aus, dass den Überlegungen der Behörde zum Ertragswert einer Liegenschaft dann keine Bedeutung beizumessen sei, wenn diese mit

dem Betrag, der für ein Gebäude der betreffenden Art und Ausstattung ein Marktpreis erzielbar wäre, nicht übereinstimme. Das Ergebnis der Schätzung müsse lt. VwGH in jenes Preisgefüge einordenbar sein, welches sich durch einen Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe ergebe (VwGH-Erkenntnis vom 11. Juni 1991, 91/14/0050; vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079; vom 20. Juli 1999, 98/13/0109; vom 19. März 2002, 97/14/0034). Das VwGH-Erkenntnis stellte zur Zl. 91/14/0050 fest, dass es nicht auf die Herstellungskosten eines Gebäudes ankommt, sondern auf den Betrag, der für ein Gebäude der betreffenden Art und Ausstattung zum Stichtag am Markt erzielbar wäre. Wesentlich in dieser Entscheidung ist, dass eine Ertragswertermittlung betreffend die Liegenschaft nicht stattfand. Dadurch konnte das Schätzungsergebnis der belangten Behörde den Marktpreis gar nicht verfehlen. Betreffend die VwGH-Entscheidung zur Zl. 92/15/0079 wurde die angefochtene Entscheidung u.a. deshalb aufgehoben, da sich die belangte Behörde bei ihrer Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten mit der Heranziehung von Preisen nur eines einzigen Vergleichsobjektes begnügt hat und die Beobachtung lediglich eines Veräußerungsgeschäftes keine taugliche Grundlage für die Ermittlung eines Marktpreises darstellt. Mit VwGH-Erkenntnis zur Zl. 98/13/0109 hat dieser u.a. die Ansicht der belangten Behörde bestätigt, dass die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden können. Des Weiteren hat der VwGH ausgesprochen, dass ein bestandfreies Gebäude mit einem vollvermieteten Gebäude nicht verglichen werden kann. Der Veräußerungsvorgang des bestandfreien Gebäudes ist zu Recht bei der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten nicht berücksichtigt worden. Insoweit ist dem Bw. somit zuzustimmen, dass sich die geschätzten fiktiven Anschaffungskosten in einem Preisgefüge befinden sollten, welches sich, unter der Voraussetzung, dass die Liegenschaft mit den gegenständlichen Liegenschaften vergleichbar sind, aus den getätigten Verkäufen im betreffenden Gebiet ergibt. Im VwGH-Erkenntnis zur Zl. 97/14/0034 hat der VwGH zu erkennen gehabt, ob die Aufteilung des Kaufpreises durch die belangte Behörde in Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu Recht erfolgte; dabei handelte es um ein Hotelgebäude, ein Hotelgrundstück und ein Privatgrundstück. Während im letzteren beschwerdegegenständlichen Fall die belangte Behörde Vergleichsgrundstücke herangezogen und diese nach Qualität, Widmung, konkreter Lage der Grundstücke untersucht hat, ist im berufungsgegenständlichen Fall der Sachverhalt gänzlich anders gelagert; im berufungsgegenständlichen Fall geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass eben keine Vergleichsgrundstücke vorliegen (in der Folge wird noch auf die einzelnen Gründe eingegangen werden). Insoweit verhelfen also die zitierten VwGH-Erkenntnisse der Berufung nicht zum Erfolg.

Zu Punkt 1, Vergleichsgrundstücke, brachte der Bw. vor, dass die reale Preisbildung am Markt nicht nur von Immobilienhändlern und ihren Standesvertretern, sondern auch von der

amtlichen Kaufpreissammlung der Finanzämter und der MA 69 dokumentiert worden sei. Diese Ansicht trifft zu. Was hingegen die Ansicht Dr.X. betrifft, wonach er die Berechtigung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 prinzipiell ablehne und die gesetzliche Bestimmung ein „Geschenk des Staates an den Steuerpflichtigen sei“, kann sich der UFS nicht anschließen. In dem vom Bw. zitierten Artikel (ÖStZ, Heft Nr. 22 vom 15. November 1998) führt der Autor u.a. aus, dass sein Beitrag ein Versuch sei, praxisnahe Ansätze für fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden und Restnutzungsdauer darzustellen; dass Dr.X. den § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. b EStG 1988 ablehne ist aus dem Artikel nicht zu erkennen.

Zu Punkt 2, untaugliches Liegenschaftsbewertungsgesetz, verweist der Bw. auf seinen umfangreichen Schriftverkehr während des Betriebsprüfungsverfahrens und bringt vor, dass die Betriebsprüfung hiezu eine undifferenzierte Rechtsmeinung habe. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass die Betriebsprüfung in Punkt 2 ihres Berichtes lediglich die Rechtsmeinung des VwGH aus dem Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0132 zitiert hat, wonach für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten einer bebauten Liegenschaft keine näheren gesetzlichen Vorschriften bestehen. Auf die Realschätzordnung und das Liegenschaftsbewertungsgesetz als Bewertungsgrundlage kann nach Meinung des VwGH für die Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Verkehrswertes im Sinne der fiktiven Anschaffungskosten nicht zurückgegriffen werden.

Betreffend die Ausführungen zu Punkt 3 habe der VwGH in seinem Erkenntnis vom 21. Oktober 1993, 92/15/0079 ausgesprochen, dass jede Methode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten zulässig sei. Dieses Vorbringen ist insoweit zu ergänzen, dass die vom Bw. dargestellte Aussage so weder aus dem Langtext des Erkenntnisses noch aus den veröffentlichten Rechtssätzen im RIS ersichtlich ist. Der VwGH hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass das Gesetz keine ins einzelne gehende Vorschrift enthält, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen sind und die Methode der belangten Behörde, den Verkehrswert mit Hilfe der tatsächlich beim Erwerb von Vergleichsliegenschaften bzw. Miteigentumsanteilen gezahlten Kaufpreise zu ermitteln, nicht beanstandet. Im beschwerdegegenständlichen Fall hatte die belangte Behörde im Ergebnis einen Marktpreis ermittelt, dessen Grundlage jedoch nur in der Beobachtung eines einzigen Veräußerungsgeschäftes lag. Dies war dem VwGH für eine Marktpreisfeststellung zu wenig.

Soweit der Bw. die Problematik einer über Jahrzehnte gleichbleibenden AfA nach Entrichtung des Kaufpreises anspricht und zur Ansicht gelangt, dass der Staat der „Beschenkte“ sei, weil der Steuerpflichtige bei der langen Nutzungsdauer und bisherigen Geldentwertung nie in die Lage komme, die um die Geldentwertung bereinigten Anschaffungskosten voll abzuschreiben, ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall eben keine tatsächlichen

Anschaffungskosten vorliegen. Was die Problematik einer über Jahrzehnte gleichbleibenden AfA nach Entrichtung des Kaufpreises angeht ist zu erwähnen, dass die AfA eine Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auf die Gesamtdauer der Verwendung darstellt. Wenn nun das Wirtschaftsgut eine lange Nutzungsdauer hat, dann ist es doch nicht unsachlich die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes auf die Gesamtdauer der Verwendung zu verteilen.

Hinsichtlich Punkt 4, gezahlte Ablösen, teilt der UFS die Ansicht des Bw., dass die Ermittlung einer AfA für gezahlte Ablösen nicht entscheidungsrelevant ist.

In Punkt 5 bekämpft der Bw. die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Betriebsprüfung ausschließlich durch Heranziehung des Ertragswertes und vertritt die Ansicht, dass auch ein Preisgefüge, welches aus einem repräsentativen Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe hervorgehe, zu beachten sei (VwGH vom 19. März 2002, 97/14/0034). Die Vorgehensweise betreffend Bildung eines Preisgefüges von im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufen ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur dann zielführend, wenn ein diesbezüglicher repräsentativer Querschnitt zwischen vergleichbaren Grundstücken möglich ist. Wenn – wie im berufungsgegenständlichen Fall - keine vergleichbaren Grundstücke vorliegen, fehlt es an der Voraussetzung zur Bildung eines repräsentativen Querschnitts.

Hinsichtlich der aktuellen UFS-Entscheidungen (siehe Punkt 6) bringt der Bw. vor, dass diese von der persönlichen Rechtsansicht des Hofrat Dr.X. geprägt seien und in den Entscheidungen durch Zitierungen die wesentlichen Aussagen des VwGH zur Bedeutung des Vergleichswertverfahrens übergegangen worden seien. Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass zwei UFS-Entscheidungen, nämlich RV/3841-W/02 und RV/2776-W/02, durch den VwGH mit Erkenntnis zur Zl. 2004/13/0122 und 2004/13/0091 bestätigt wurden.

Soweit der Bw. zur Vorrangigkeit des Vergleichswertverfahren (vgl. Punkt 7) ausführt, dass die FLD für W, NÖ und Bgld. in ihren Entscheidungen ihre Argumentation auf repräsentative Vergleichsliegenschaften aufgebaut und die VwGH-Entscheidungen Zl. 87/13/0085, 98/13/0109 und 2000/13/0157 herangezogen habe, ist zu erwidern, dass im Erkenntnis zur Zl. 87/13/0085 die von der FLD angewandte Methode zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten nicht in Streit stand. Lediglich einzelne Punkte bei der konkreten Berechnung wurden bekämpft. Auf Seite 5 des Erkenntnisses ist nachzulesen, dass die FLD sehr wohl eine Ertragswertermittlung vorgenommen hat. Im Erkenntnis zur Zl. 98/13/0109 hat sich der erkennende Senat an einem „Marktpreis“ orientiert, der sich vom Ertragswert ableitet und lt. VwGH hat sich der erkennende Senat auch ausführlich damit auseinandergesetzt, aus welchen Gründen der Verkauf der Nachbarliegenschaft zur Schätzung

der fiktiven Anschaffungskosten nicht heranzuziehen ist. Im Erkenntnis zur Zl. 2000/13/0157 wurde im Verfahren zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten das Heranziehen von Vergleichspreisen nicht einmal begehr. Die letzten zwei Erkenntnisse haben die Entscheidungen der FLD bestätigt; mit dem dritten am 5. Oktober 1988 ergangenen Erkenntnis hat der VwGH den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben, da die damalige Behörde bei der Ermittlung des Ertragswertes einen Bestandzins angenommen hat, der nicht nachvollziehbar war. Dass die drei Erkenntnis eine Vorrangigkeit des Vergleichswertverfahrens gegenüber dem Ertragswert- oder Sachwertverfahren aufzeigen, lässt sich jedoch nicht erkennen.

Zu Punkt 8, Bewertung von unbebauten Grundstücken, führt der Bw. aus, dass die FLD f. Wien, NÖ und Bgld. durch das Anführen eines repräsentativen Preisgefüges von verkauften Liegenschaften obsiegt hat. Der Bw. zitiert hier nochmals die VwGH Entscheidungen, die er im Punkt 7 zitiert hat und wird daher auf die obigen Ausführungen zu Punkt 7 verwiesen.

Betreffend Punkt 9 gibt der Bw. an, dass er die zehn der insgesamt 29 Liegenschaften der von der MA 69 bekannt gegebenen Daten lediglich unter dem Hinweis des Gebäudeerrichtungsjahres und der zeitlichen Nähe zum fiktiven Erwerbsvorgang ausgewählt habe. Aus welchem Grund diese Vorgangsweise nicht geeignet wäre, etwaige Vergleichsliegenschaften zu benennen, stelle die Betriebsprüfung nicht dar. Dies trifft zwar zu, doch hat die Außenprüfung auch klar festgestellt, dass die drei genannten Liegenschaften, T.str., L.g.1 und R.pl., mit den berufungsgegenständlichen Liegenschaften nicht vergleichbar sind. Während sich die berufungsgegenständlichen Liegenschaften außerhalb des Rings befinden, liegen die Liegenschaften T.str. und R.pl. innerhalb des Rings. Lediglich die Liegenschaft L.g. ist außerhalb des Rings situiert.

Hinsichtlich der Form der „Vergleichsliegenschaften“ ist die T.str. kein Eckhaus und 20,9 m lang und 22,5 m tief. Die L.g. ist zwar ein Eckhaus – wie die beiden berufungsgegenständlichen Liegenschaften – betreffend die Form unterscheidet sich die L.g. gegenüber der D.str.1 in ihrer Länge und Tiefe und gegenüber der D.str.2 in ihrer Tiefe. Die L.g. hat eine Länge von 33m an der R.str. und 26 m an der L.g. und eine Tiefe von 26 m bzw. 33 m. Die D.str.1 hat an der D.str. eine Länge von 30 m, an der DD.str. eine Länge von 25 m und eine Tiefe von 14 m bzw. 20 m. Die Liegenschaft D.str. 2 ist von den Längenmaßen zwar gleich wie die L.g., weist jedoch in der Tiefe 16 m bzw. 13 m auf. Die Liegenschaft R.pl. ist ein Eckhaus, deren Längenmaße dagegen 18,4 m an der G.str. und 25 m am R.pl. betragen. Somit sind die berufungsgegenständlichen Liegenschaften in ihrer Form gegenüber den Liegenschaften T.str., L.g. und R.pl. nicht vergleichbar.

Auch die Ausmaße der Nutzflächen in m² und deren Aufteilung in Wohnnutzung und betriebliche Nutzung lässt eine Vergleichbarkeit der berufungsgegenständlichen Liegenschaften mit den Liegenschaften T.str., L.g., R.pl. nicht zu. Während die Nutzfläche der T.str. 924 m², der L.g. 2.987 m² und des R.pl. 2.298 m² beträgt (siehe die drei erst im Rechtsmittelverfahren durch die Amtspartei vorgelegten Gutachten), betragen die Nutzflächen der D.str. 1.213 m² und der D.str. 2.483 m² (lt. Gutachten T.K.). Dass die Nutzflächen der berufungsgegenständlichen Liegenschaften mit den „Vergleichsliegenschaften“ nicht übereinstimmen, ist somit klar ersichtlich. Auch die Zusammensetzung der Erträge der drei „Vergleichsliegenschaften“ ist mit den berufungsgegenständlichen Liegenschaften nicht vergleichbar. Die Erträge der D.str. 1 werden zu 60 % durch Wohnungen und zu 40 % durch Geschäfte/gewerbliche Betriebe und die Erträge der E.str. 26 zu 67 % durch Wohnungen und zu 33 % durch Geschäfte/gewerbliche Betriebe erwirtschaftet (siehe Gutachten R.GmbH). Die Liegenschaft T.str. wird zu 100 %, L.g. zu 34 % und R.pl. zu 51 % betrieblich genutzt (siehe das im BP-Verfahren an den Bw. gerichtete Schreiben vom 16. Februar 2005 samt Beilagen).

Schlussendlich haben sowohl die Grundstücks- als auch die Gebäudegrößen der berufungsgegenständlichen Liegenschaften andere Ausmaße als die „Vergleichsliegenschaften“. Das Grundstück der Liegenschaft T.str. ist 469 m² groß, wobei auf 388 m² ein Gebäude errichtet wurde; das Grundstück L.g. ist 852 m² groß und 736 m² sind verbaut; das Grundstück R.pl. ist 548 m² groß und auf 503 m² steht ein Gebäude. Bei der Liegenschaft D.str. 1 beträgt die Grundstücksgröße 648 m² und die Gebäudegröße 644 m²; bei der D.str. 2 ist das Grundstück 721 m² groß, wobei auf 646 m² ein Gebäude steht. Die Größe des ungebundenen Bodenwertes macht daher bei der D.str. 1 lediglich 4 m² und bei der D.str. 2 75 m² aus. Hinsichtlich der Liegenschaften T.str. liegt ein ungebundener Bodenwert in Höhe von 81 m², L.g. in Höhe von 116 m² und R.pl. in Höhe von 45 m² vor. Auch aus diesen Werten ist ersichtlich, dass die berufungsgegenständlichen Liegenschaften nicht mit den drei Liegenschaften T.str., L.g. und R.pl. vergleichbar sind, sodass der unabhängige Finanzsenat zusammenfassend zur Ansicht gelangt, dass weder in der Größe, noch in der Form, noch in den Nutzflächen und deren wirtschaftliche Ertragsmöglichkeiten eine Vergleichbarkeit der berufungsgegenständlichen Liegenschaften mit den drei genannten Liegenschaften gegeben ist.

Soweit der Bw. zu Punkt 10 auf sein Schreiben vom 13. August 2004 hinweist und die Auswahl der am ehesten vergleichbaren Liegenschaften (T.str., L.g. und R.pl.) durch seine Besichtigung erklärt, sind vorerst die einzelnen Aussagen des Bw. festzuhalten: Im zweiten Absatz dieses Schreibens vertritt der Bw. die Ansicht, dass der Ermittlung des Verkehrswertes auf Basis von tatsächlich stattgefundenen Verkäufen von vergleichbaren Liegenschaften Vorrang einzuräumen sei, gegenüber einer fiktiven Bewertung mit fiktiven Parametern.

Diesem Vorbringen ist zu entgegnen, dass im vorliegenden Fall eben keine vergleichbaren Liegenschaften gegeben sind. Diese Meinung des Bw. sei auch durch ein Erkenntnis des VwGH vom 8.10.1998, Zl. 97/15/0048 untermauert worden, worin der VwGH lt. Bw. eindeutig den aus amtlichen Kaufpreissammlungen ermittelten Vergleichswerten den Vorrang vor allfälligen Sachverständigungsgutachten zuerkannt habe. Dass die Meinung des Bw. mit dem zuletzt genannten VwGH-Erkenntnis untermauert worden sei, trifft nach Ansicht des unabhängigen Senates nicht zu. In dem beschwerdegegenständlichen Fall ging es um die Ermittlung des Anteils Grund und Boden einer Eigentumswohnung und hat das Finanzamt aus der Kaufpreissammlung drei Verkäufe über bestimmt bezeichnete Grundstücksparzellen eruiert, aus denen ein Verkehrswert (Bodenpreis) abgeleitet werden konnten. Damit hat die belangte Behörde jedoch anders als im berufungsgegenständlichen Verfahren die Ansicht vertreten, dass die diesbezüglichen Grundstücksparzellen mit der beschwerdegegenständlichen Eigentumswohnung vergleichbar sind. Dem diesbezüglichen Sachverständigungsgutachten hat die belangte Behörde im Rahmen der Beweiswürdigung kein Gewicht beigemessen. Ein Vorrang der Kaufpreissammlung gegenüber dem Sachverständigenbeweis ist jedenfalls nicht nachvollziehbar.

Auf Seite 2, Absatz 2 des Schreibens vom 13. August 2004 gelangt der Bw. zum Ergebnis, dass die Außenprüfung die Erhebung von Vergleichswerten bei der MA 69 vernachlässigt habe. Auch dieser Vorwurf trifft nicht zu (siehe Schreiben der Außenprüfung vom 16. Februar 2005).

Hinsichtlich der Ausführungen betreffend den Bauzustand der Gebäude auf den gegenständlichen Liegenschaften, der Form der Gebäude (Eckhäuser) und der aufwendigen Fassadengestaltung ist darauf hinzuweisen, dass die Bewertung durch Herrn H. in die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten durch den UFS Eingang gefunden hat.

Betreffend die persönliche Meinung des Bw., er würde beide Liegenschaften um jeweils den doppelten Betrag verkaufen, ist zu erwidern, dass der Wert einer Liegenschaft ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse der Vertragspartner zu ermitteln ist.

Im Schreiben vom 13. August 2004 führte der Bw. jene Liegenschaften an, die seiner Meinung nach am ehesten mit den gegenständlichen Liegenschaften vergleichbar wären. Aus welchen Gründen jedoch die beiden Liegenschaften mit den drei „Vergleichsliegenschaften“ nicht vergleichbar sind, hat der UFS schon ausgeführt.

Die Ausführungen zu einem durchschnittlichen Erwerbspreis pro m² Nutzfläche (Seite 4 des betreffenden Schreibens) sind für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten deshalb nicht entscheidungswesentlich, weil darin keine Aussage getroffen wird, wie hoch der

Gebäudeanteil und der Anteil für Grund und Boden ist. Selbst der Sachverständige T.K. hat im Erörterungstermin vorgebracht, dass die Schätzung des Grund und Bodens praktisch nicht möglich sei.

Soweit der Bw. im Schreiben vom 13. August 2004 schließlich vorbringt, der Ertragswert eines Hauses werde ganz wesentlich von den zu erwartenden zukünftigen Mietsteigerungsmöglichkeiten beeinflusst, ist der unabhängige Finanzsenat auch dieser Ansicht. Der Ertragswert wird auf der Basis nachhaltig erzielbarer Erträge ermittelt, das heißt, er wird auf Grund der Erkenntnisse und Prognosen zum Bewertungstichtag für die Zukunft ermittelt. (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Aufl., S. 413). Konkrete Angaben, welche zukünftigen Mietsteigerungsmöglichkeiten zu erwarten sind, blieb der Bw. jedoch schuldig.

Wenn der Bw. zu Punkt 11 der Berufung darauf hinweist, dem zuständigen Bauingenieur der MA 69 seien keine tendenziösen Schätzungen betreffend die Kaufpreissammlung vorzuwerfen, mag dies zutreffen. Wie die Betriebsprüfung aber auch zu Recht darlegt, sind die in der Kaufpreissammlung erfassten Daten nicht nach Grund/ Boden und Gebäude getrennt. Bei den durch die MA 69 gesammelten Daten wird der Gesamtkaufpreis einer Liegenschaft durch die Nutzfläche derselben Liegenschaft dividiert und ein Preis pro m² ermittelt. Der so ermittelte Nutzflächenpreis für eine bebaute Liegenschaft in Wien beinhaltet somit beide für die steuerliche Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage wesentlichen Werte, nämlich den Gebäudewert und den Wert des Grund und Bodens. Dass die Lage einer Liegenschaft bei einem Erwerbsvorgang jedoch eine wesentliche Rolle spielt, liegt auf der Hand.

Betreffend Punkt 12 hat die Betriebsprüfung ausgeführt, dass hinsichtlich der drei genannten Vergleichsliegenschaften der Preis für Grund und Boden mit mindestens € 3.700,00/m² angesetzt worden sei. Diese Berechnung wurde im Berufungsschriftsatz in Zweifel gezogen und um Bekanntgabe der der Außenprüfung vorliegenden Gutachten ersucht. Diesem Ersuchen hat der UFS mit Schreiben vom 28. August 2012 entsprochen.

Hinsichtlich der Quadratmeterpreise für unbebauten Grund und Boden (siehe Punkt 13) kritisiert der Bw., dass die Betriebsprüfung nur den von der Gemeinde Wien bezahlten „Spitzenpreis“ für die Liegenschaft F. (siehe Beilage 3 des Berufungsschriftsatzes) betone und den niedrigsten Preis nicht erwähne; ebenso sei bei den angeführten Verkäufen nur ein einziger Verkäufer aufgetreten. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass die Betriebsprüfung zwar den Spitzenpreis angeführt hat, gleichzeitig aber auch den Grundwert für eine näher genannte Liegenschaft. Ein besonderes Betonen des Spitzenpreises kann der UFS nicht erkennen.

In Punkt 14 hat die Betriebsprüfung einen Sachverhalt dargestellt, wonach derselbe steuerliche Vertreter betreffend einen anderen Mandanten und eine andere jedoch ebenfalls im 1.Bezirk in Wien gelegene Liegenschaft, den Wert für nackten Grund und Boden in Höhe von € 6.540,00/m² anerkannt habe. Zu diesem Sachverhalt legt der steuerliche Vertreter die Beilage 6 und 7, sowie eine Tabelle vor, worin für die von der Betriebsprüfung erwähnte Liegenschaft ein Grundstückspreis in Höhe von € 6.540,56/m² aufscheint. Weiters führt er aus, dass bei einer Liegenschaft in dieser Straße ungewöhnliche Verhältnisse vorlägen. Ausführungen, warum die Verhältnisse ungewöhnlich sind, wurden jedoch nicht vorgebracht. Dem Einwand der Betriebsprüfung, dass der steuerliche Vertreter einen Grundpreis in Höhe von € 6.540,00/m² bei dieser anderen Liegenschaft anerkannt hat, begegnet dieser damit, dass der Baukostenanteil pro m² Nutzfläche der anderen Liegenschaft vom Finanzamt in Höhe von € 3.585,59 anerkannt wurde. Für die streitgegenständlichen Liegenschaften sei aber nur ein Baukostenanteil pro m² Nutzfläche in Höhe von € 1.596,96 beantragt worden. Die Berufungsausführungen zu diesem Punkt mögen zwar die unterschiedlichen Sichtweisen der unterschiedlichen Sachverhalte vor Augen führen, wie hoch der Gebäudeanteil und der Anteil von Grund und Boden bei den gegenständlichen Liegenschaften sind und warum dies so ist, wird nicht nachvollziehbar dargestellt. Wenn der Bw. als Verkehrswert für die gegenständlichen Liegenschaften einen bestimmten Baukostenanteil pro m² Nutzfläche beantragt, dann ist zu erwidern, dass mit dem Ansatz eines Baukostenanteiles pro m² Nutzfläche noch keine Aussage über den zu bestimmenden Wert des Grund und Bodens getroffen wird.

Zu Punkt 15 der Berufung, logische Konsequenz der Außenprüfung, stellt der Bw. rechnerisch dar, dass bei einem Grundanteil in Höhe von € 3.700,00/m² die Gebäudewerte wesentlich geringer seien. Dies trifft zu; weitere konkrete Ausführungen über den Wert des Grund und Bodens hat der Bw. jedoch nicht getätigt.

Betreffend den Punkt 16, umfangreiche Erhebungen der Außenprüfung, wird vorgebracht, dass der Bw. diese in seiner zu Beginn des Berufungsschriftsatzes angeführten Tabelle bereits angemessen gewürdigt habe. In dieser Tabelle sei der Bw. zu fiktiven Anschaffungskosten auf Grund des Preisgefüges von Vergleichsliegenschaften gelangt. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die Ermittlung der vom Bw. gewünschten fiktiven Anschaffungskosten in dieser Tabelle nicht dargestellt wurde, sondern die verschiedenen im Laufe des Verfahrens vom Bw. und von der Außenprüfung bekannt gegebenen einzelnen fiktiven Anschaffungskosten.

Hinsichtlich Punkt 17 stellt der Bw. nochmals fest, dass ihm die drei Gutachten der BP nicht zur Kenntnis gebracht worden seien, sodass er mit den angeführten Sachverständigen keinen

Kontakt habe aufnehmen können. Der Bw. bezweifle, dass die drei Sachverständigen übereinstimmend erklärt hätten, dass es nicht möglich sei, innerhalb des 1. Bezirkes vergleichbare Liegenschaften zu finden. Die Sachverständigen-Gutachten sind dem Bw. zur Kenntnis gebracht worden und hat er in seiner diesbezüglichen Gegenäußerung vom 6. November 2012 diese Zweifel nicht mehr weiter ausgeführt.

Wenn der Bw. zur Wertableitung aus Vergleichspreisen auf die VwGH-Erkenntnisse zu Zl. 90/15/0155 und 92/15/0079 verweist, ist zu erwidern, dass die angewendete Methode fiktive Anschaffungskosten anhand von Vergleichspreisen zu ermitteln, eine mögliche Vorgangsweise sein kann. Voraussetzung allerdings ist, dass die Wertfaktoren der zu bestimmenden Liegenschaft und der Vergleichsobjekte in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen (Alter, Ausstattung, Bauzustand und Ertrag) übereinstimmen oder wenn eine Übereinstimmung hinsichtlich aller preisbestimmenden Merkmale nicht besteht, eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. Dass dies im vorliegenden Fall nicht zutrifft, hat der UFS – unter Punkt 9 - ausführlich dargelegt.

In Punkt 18, Besonderheiten der drei Vergleichsliegenschaften, führte der Bw. aus, dass betreffend die T.str. mehr als der offizielle Kaufpreis aufgewendet worden sei, da die Liegenschaft nach dem Eigentümerwechsel sehr sorgfältig renoviert worden sei, sodass sich der von der MA 69 errechnete Nutzflächenpreis durch die Renovierungskosten um mindestens 100 % erhöhen würde. Auch hinsichtlich der Liegenschaft L.g. seien nach dem Verkauf umfangreiche Sanierungsarbeiten erforderlich gewesen, sodass auch bei dieser Liegenschaft der Nutzflächenpreis höher anzusetzen sei. Jedenfalls sei die Liegenschaft L.g. auf Grund der Nutzflächen und des Anteils der Wohn- und betrieblichen Zwecke durchaus mit den berufungsgegenständlichen Liegenschaften vergleichbar. Betreffend die Liegenschaft R.pl. sei das Haus, wenn auch Wohnungseigentum begründet wurde, überwiegend von Mietern mit unbefristeten Hauptmietverträgen bewohnt und dadurch hinsichtlich der Kaufpreisgestaltung repräsentativ für Liegenschaftserwerbe im 1. Bezirk. Da der UFS zur Ansicht gelangt, für die berufungsgegenständlichen Liegenschaften können zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten keine Vergleichsliegenschaften herangezogen werden, erübrigts sich ein weiteres Eingehen auf die Besonderheiten der drei „Vergleichsliegenschaften“.

Hinsichtlich Punkt 19, Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten durch Herrn H., habe die Außenprüfung die Schätzung des Herrn H. noch weiter nach unten korrigiert, sodass erst durch die Vorgangsweise der BP der Bw. gezwungen worden sei, umfangreiche Ermittlungen zu beginnen. Dass der Bw. erst durch die andere Ansicht der Außenprüfung betreffend die fiktiven Anschaffungskosten gezwungen wurde, umfangreiche Ermittlungen durchzuführen,

liegt in der Natur der Sache, welche Verfahrensrelevanz dieses Vorbringen jedoch hat, ist für den UFS nicht einsichtig.

Wenn der Bw. in der Zusammenfassung des Berufungsschriftsatzes vorbringt, die von der BP durchgeführte Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten durch die Ertragswertmethode nehme nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse Rücksicht und würde auch nicht durch Vergleichswerte untermauert sein, ist darauf hinzuweisen, dass die Ertragswertmethode eine vom VwGH anerkannte Bewertungsmethode darstellt. Hinsichtlich des Vorbringens, die geschätzten fiktiven Anschaffungskosten müssten durch die Vergleichswertmethode untermauert werden können, ist zu erwidern, dass im gegenständlichen Fall, die Vergleichswertmethode keine Anwendung finden kann, da eben keine vergleichbaren Verkaufsobjekte vorliegen.

Soweit sich der Bw. auf den Artikel des Mag.H., RdW, 1/2005 vom 18. Jänner 2005 beruft und die Meinung des Autors über die UFS-Entscheidung vom 12. Mai 2004, RV/2776-W/02 zitiert, verbleibt nur darauf hinzuweisen, dass der VwGH die Beschwerde gegen diese UFS-Entscheidung mit Erkenntnis vom 23. Mai 2007, 2004/13/0091 abgewiesen hat.

Mit Schriftsatz vom 5. September 2011 wendet der Bw. ein, dass sowohl der UFS als auch die Amtspartei in ihren Schätzungen die Möglichkeiten zukünftiger Ertragssteigerungen nicht beachtet hätten. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass das Ertragswertverfahren ausschließlich auf zukünftige Erträge der Liegenschaften abstellt. Der Ertragswert ist stichtagsbezogen und wird auf Basis nachhaltig erzielbarer Erträge ermittelt (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Aufl., S. 487). Im vorliegenden Berufungsfall wurde der für den Bw. pro Jahr verbleibende Ertrag (Zahlen aus der Schätzung des Herrn H.) als Grundlage für die Bewertung herangezogen und kapitalisiert. Dass zukünftige Ertragssteigerungen nicht enthalten seien, ist somit nicht nachvollziehbar.

Wenn der Bw. des Weiteren auf die durchschnittlichen Mieten für vergleichbare Wohnungen und Geschäftslokale laut Mietpreisspiegel 2001 Bezug nimmt, wonach die Erträge für durchschnittliche Mieten von Wohnungen und Geschäftslokale zwischen € 9,00 bis € 11,00 betragen würden, ist darauf hinzuweisen, dass im Immobilien-Preisspiegel 2001 diese Werte u.a. für Mietwohnungen gem. § 1 Abs. 4 MRG aufscheinen. Mietwohnungen gem. § 1 Abs. 4 MRG beinhalten jedoch einen frei vereinbarten Mietzins. Eben dieser Sachverhalt ist bei den Wohnungen der gegenständlichen Liegenschaften nicht gegeben. Der Umstand, dass die durchschnittlich erzielten Mietränge der berufungsgegenständlichen Liegenschaften nicht in das Mietpreisniveau lt. Immobilien-Preisspiegel 2001 passen, ist somit durch die Einbeziehung der Beträge von Herrn H. ohne Zweifel berücksichtigt.

Soweit der Bw. auf die in den Jahren 2001 und 2002 gebotenen Ankaufspreise für die gegenständlichen Liegenschaften hinweist, wurde er fermündlich am 26. Juni 2012 ersucht, diese vorzulegen. Weder zum Erörterungstermin noch zu einem späteren Zeitpunkt wurden diesbezügliche Unterlagen vorgelegt. Somit ist dieses Vorbringen im Rahmen der freien Beweiswürdigung unbedeutlich.

Betreffend die R-Gutachten wurde der Bodenwert der Liegenschaften jeweils nach dem Residualwertverfahren ermittelt. Dieses Verfahren findet insbesondere bei größeren Baumaßnahmen in den Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen der Investoren (Bauträger, Projektentwickler), die den Wert des zur Bebauung anstehenden Grundstückes ermitteln wollen, breite Anwendung (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Aufl., S. 490 ff). Schwächen dieses Verfahrens sind die schwierig zu ermittelten Eingangsgrößen. Im gegenständlichen Fall wurde der Bodenwert aufgrund durchschnittlich erzielbarer Kaufpreise von Eigentumswohnungen, die in örtlicher Nähe zu den gegenständlichen Liegenschaften stehen, vermindert um die Entwicklungs- und Erwerbsnebenkosten, errechnet. Dass aber Kaufpreise einzelner Eigentumswohnungen nicht für die Ermittlung von Kaufpreisen der Mietzinshäuser heranzuziehen sind, liegt auf der Hand.

Zu bemerken ist noch, dass das Ergebnis der Kalkulation des Bodenwertes nahezu exakt mit den Lagezuschlägen der Richtwertmietzinsrichtlinien der Gemeinde Wien übereinstimmt.

Hinsichtlich der Ermittlung des Liegenschaftszinssatzes wurden seitens des Gutachters die Empfehlungen in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, 2007, der veröffentlichten Zinssätze zitiert. Wie diese Zinssätze mit den Zinssätzen des Jahres 2001 (= Bewertungsjahr) zusammenhängen, ist nicht nachvollziehbar; zumal bereits in der 2. Auflage des Bienert/Funk, 2009, die angegebenen Zinssätze laut dieser Literatur in nur zwei Jahren eine exorbitante Veränderung durchgemacht haben. Im Übrigen wird durch die Differenzierung des Liegenschaftszinssatzes im Promillebereich lediglich eine unbeweisbare Genauigkeit dargestellt, die einer in der Natur der Schätzung innewohnenden Unschärfe widerspricht.

Da die fiktiven Anschaffungskosten aus der Summe der Reinerträge und dem diskontierten Bodenwert gebildet wurden, wobei der Bodenwert aufgrund der angenommenen Eingangsgrößen (Verkaufspreise von Eigentumswohnungen) angesetzt wurde, gelangt der UFS zur Ansicht, dass die vorgelegten R-Gutachten nicht zur Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten geeignet sind. Die Ermittlung des jährlichen AfA-Betrages mit dem Ansatz von lediglich 20 % für Grund und Boden erscheint deshalb nicht zutreffend, da begründete Aussagen über den Wert des Gebäudeanteiles der Liegenschaften gänzlich fehlen. Insgesamt

ist somit den R-Gutachten keinerlei Gewicht bei der Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten beizumessen.

Betreffend die K-Gutachten ist Folgendes auszuführen:

Soweit der Gutachter in seinem Ergänzungsschreiben vom 18. Juni 2012 angibt, der Zweck der Gutachtenserstellung sei unter Punkt 1.1. Auftrag enthalten, ist zu erwidern, dass in Punkt 1.1. der Zweck der Gutachtenserstellung nicht angegeben ist. Vielmehr ist der Gutachter beauftragt worden, ein Sachverständigengutachten über den Verkehrswert von Liegenschaften zu einem bestimmten Stichtag vorzunehmen. Die Verkehrswertermittlung ist das Ergebnis eines Gutachtens und nicht der Zweck eines Gutachtens.

Die unter Punkt 1.2. bekannt gegebene Funktion des Gutachters, dass er im gegenständlichen Fall als neutraler Gutachter fungiere, gilt ausschließlich nur für die Unternehmensbewertung; auch der Begriff „objektiviert“ stammt aus diesem Bereich. Für Immobilienbewertungen ist jedoch der objektive Wert einer Liegenschaft zu ermitteln.

Wenn der Gutachter für die Auftragsdurchführung u.a. die ÖNORM B 1802-2 und das Fachgutachten über Unternehmensbewertung (KFS/BW1) als zu beachtende Vorschriften heranzieht, ist darauf hinzuweisen, dass in Punkt 2.1. des KFS/BW1 2006 als Gegenstand der Unternehmensbewertung Unternehmen angeführt sind. Im gegenständlichen Fall sind die Bewertungsobjekte allerdings keine Unternehmen sondern Liegenschaften.

Auch differiert die Ansicht des UFS mit der Ansicht des Gutachters, wonach die Liegenschaftsbewertung ein Spezialfall der Unternehmensbewertung sei. Ein zentraler Unterschied liegt nämlich im Bewertungsobjekt, wonach im gegenständlichen Fall Immobilien und in anderen Fällen Unternehmen zu bewerten sind. Eine wesentliche Abweichung zwischen der Liegenschafts- und Unternehmensbewertung ist in der Ermittlung des Zinssatzes zu sehen, denn in der Liegenschaftsbewertung kann ein kapitalmarktbasiertes Modell zu falschen (hohen) Zinssätzen und in der Folge zu niedrigen Ertragswerten führen. Eine weitere nicht unbeachtliche Divergenz zwischen der Liegenschafts- und Unternehmensbewertung liegt im Ertragswagnis, welches von der Objektart abhängig ist. So unterliegen beispielsweise die Erträge aus Mietwohngrundstücken einem deutlich geringeren Risiko als jene aus gewerblich oder industriell genutzten Objekten. Dass die Unternehmensbewertung in Bezug auf die Renditeerwartungen zur Liegenschaftsbewertung stark differiert liegt u.a. in der Dauer der Kapitalbindung, zumal mittelfristige Veranlagungen in festverzinsliche Wertpapiere nicht mit langfristigen Investitionen in Immobilien gleichzusetzen sind. Grund und Boden gilt im Allgemeinen als wertbeständiger und sicherer als Geldvermögen. Daher wird sich ein Immobilieninvestor mit einem geringeren Jahresertrag begnügen, als es bei einer Investition

in nominelle Geldwerte der Fall ist. Zudem setzt sich der Gesamtprofit einer Immobilieninvestition aus einem Teil Ausschüttung und einem Teil Wertsteigerung zusammen, die Rendite der Kapitalanlage hingegen röhrt ausschließlich von der Ausschüttung her. Während das Mietwohngrundstück hauptsächlich dem Wohnen und der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, dient die Liegenschaft in einem Unternehmen einem gänzlich anderen, einem betrieblichen Zweck. Diese unterschiedliche Nutzung kann bei einer betrieblichen Liegenschaft eine größere Abnutzung des Gebäudes und damit eine kürzere Nutzungsdauer desselben bedingen. Außerdem können die Anforderungen an einem betrieblich genutzten Gebäude sehr unterschiedlich sein, was auch in der Bewertung der betrieblichen Liegenschaft seinen Niederschlag findet. Benötigt ein Unternehmen eine Fabrikshalle mit hohen Räumen, da die Produktionsmaschinen sehr groß und hoch sind, wird dieselbe Fabrikshalle in einem anderen Unternehmen einen anderen Wert haben, wenn die Anforderungen des anderen Unternehmens nicht an Gebäude mit hohen Räumen anknüpfen. Die betrieblich genutzte Liegenschaft ist auf die jeweilige unternehmerische Leistungserbringung zugeschnitten und daher mit einem Mietwohngrundstück nicht vergleichbar. Aus all diesen Gründen ist die Immobilienbewertung kein Spezialfall der Unternehmensbewertung.

Hinsichtlich der Ermittlung des Bodenwertes im Sachwertverfahren wurde in den diesbezüglichen Gutachten der von der Stadt Wien, MA 25, veröffentlichte Wert für die Ermittlung des Richtwertes gem. § 16 MRG angenommen. Dieser Grundkostenanteil sei vom Gutachter als angemessener Grundwert angesehen worden. Zu dieser Vorgehensweise ist festzuhalten, dass der von der Stadt Wien veröffentlichte Wert der Ermittlung des Grundkostenanteiles für Objekte dient, die dem Richtwertmietzins (§ 16 MRG) unterliegen, um die Höhe des zulässigen Richtwertmietzinses zu ermitteln. Da die gegenständlichen Liegenschaften jedoch auch gewerbliche Bestandobjekte und Mietobjekte, deren Nutzfläche größer als 130 m² ist, beinhalten, die nicht dem Richtwertmietzins unterliegen, und damit die Ertragserzielungsmöglichkeiten wesentlich höher sind, als bei reinen Wohnobjekten, erscheint der Ansatz dieser Beträge für den Bodenwert der gegenständlichen Liegenschaften nicht zutreffend.

Während im Sachwertverfahren der Gutachter feststellte, dass für beide Gebäude infolge des Denkmalschutzes ein Abschlag von 15 % zu berücksichtigen sei, sei im Ertragswertverfahren kein diesbezüglicher Abschlag mehr anzusetzen. Eine diesbezügliche Begründung fehlt.

Betreffend die Ermittlung des Ertragswertes stellte der Gutachter detaillierte Planungsrechnungen (= Ertragswertrechnungen) für einen Detailprognosezeitraum von 48 Jahren (2001 bis 2049 bzw. 2001 bis 2050) dar. Abgesehen davon, dass mit einem

48 bzw. 49 jährigen Prognosezeitraum versucht wird eine Genauigkeit darzustellen, die der in der Natur der Schätzung innewohnenden Unschärfe widerspricht, ist laut KFS BW1 2006, Punkt 4.3.4, Planung und Prognose (Phasenmethode) der Detailprognosezeitraum auf drei bis fünf Jahre begrenzt. Auch laut ÖNORM B 1802-2, Punkt 4.2.1.1 ist der Detailprognosezeitraum bei Anlageimmobilien mit zehn Jahren wesentlich geringer angesetzt als in den K-Gutachten.

Wenn dem Gutachter der jährliche Instandhaltungssatz für die D.str.1 in Höhe von 0,67 % und für die D.str.2 in Höhe von 0,54 % der Herstellungskosten am Bewertungsstichtag plausibel erscheine, teilt der UFS diese Ansicht nicht. Zum einen wird in der Literatur für sehr alte, bereits unter Denkmalschutz stehende Objekte ein durchschnittlicher Prozentsatz von 4 % der Herstellungskosten empfohlen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl., 2002, S. 94), zum anderen ist die Valorisierung der Beträge aus der deutschen Literatur mit Hilfe des österreichischen Baupreisindex ein nicht vertretbarer Ansatz genommen worden; denn die genannten Beträge (Instandhaltungskosten zwischen € 7,42 und € 12,02) verändern sich ab dem 1. Jänner eines jeden dem 1. Jänner 2005 folgenden dritten Jahres um den Prozentsatz, um den sich seit der letzten Veränderung der vom Statistischen Bundesamt festgestellte Preisindex für die Lebenshaltungskosten aller privaten Haushalte in Deutschland insgesamt verändert hat. Dass die Lebenshaltungskosten aller privaten Haushalte in Deutschland mit den Lebenshaltungskosten aller privaten Haushalte in Österreich vergleichbar sind, ist ernsthaft zu bezweifeln.

Hinsichtlich der Nutzungsdauer beider Liegenschaften ist der Gutachter im Ertragswertverfahren jeweils von einer unendlichen (unbegrenzten) Nutzungsdauer ausgegangen und hat somit der letzten Periode des Planungshorizontes einen gleichbleibenden Liegenschaftsertrag (= ewige Rente) unterstellt. Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer iSd Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG) eines Gebäudes die technische (Rest-) Lebensdauer desselben Gebäudes übersteigt. Bei Ansatz einer „ewigen“ wirtschaftlichen Nutzungsdauer iSd LBG ist die „Endlichkeit“ des Gebäudes im angewendeten Liegenschaftszinssatz zu berücksichtigen. Dies ist bei den gegenständlichen Gutachten nicht der Fall. Auch für Zwecke der rechnerischen Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten (und damit auch zur Bestimmung des Zeitraumes des zu erwartenden zukünftigen Ertrages) ist grundsätzlich von einer Restnutzungsdauer des Gebäudes auszugehen (VwGH vom 31. Mai 2006, 2002/13/0073). Unter Berücksichtigung der oben angeführten Gründe gelangt der UFS somit zur Ansicht, dass die in den K-Gutachten ermittelten fiktiven Anschaffungskosten nicht als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen sind.

Soweit das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 21. August 2012 die Ansicht vertritt die Verkehrswertgutachten der zwei Liegenschaften, und zwar betreffend die L.g. und den R.pl., seien als Korrektiv für die Ermittlung des Anteils Grund und Boden der berufungsgegenständlichen Liegenschaften heranzuziehen, schließt sich der UFS dieser Meinung nicht an, da die drei genannten Liegenschaften eben nicht für Vergleichszwecke dienlich sind.

In der Gegenäußerung des Bw. vom 6. November 2012 führt der Bw. an, dass die fiktiven Anschaffungskosten in ein Preisgefüge einzuordnen seien, welches für vergleichbare Liegenschaften mit gleichem Baustil (Gründerzeit) und für den Baustil typischen Errichtungsjahren, mit ähnlicher Gestaltung des Hausinneren und –äußeren am Markt innerhalb einer weniger Jahre umfassenden Zeitspanne erzielt worden sei. Diesem Vorbringen ist zu erwideren, dass der VwGH zwar ein Preisgefüge für vergleichbare Liegenschaften angenommen hat, da im gegenständlichen Fall jedoch keine vergleichbaren Liegenschaften vorliegen, ist ein diesbezügliches Preisgefüge nicht zu ermitteln.

Betreffend das Schätzgutachten T.str. bringt der Bw. vor, dass der Nutzflächenpreis pro m² durch die aus dem Grundbuch ersichtlichen anschaffungsnahen Zusatzfinanzierungen widerlegt worden sei. Auch wenn dieser Sachverhalt zutreffen mag und das Gutachten bereits im Jahr 1994 erstellt worden ist, ist doch erstaunlich, wie hoch der Bodenwert im Sachwertverfahren damals angesetzt wurde. Der Bodenwert betrug € 1.022.506,70 und der Gebäudewert € 537.197,59; dies ergibt einen Anteil des Bodenwertes in Höhe von 65,56 %.

Hinsichtlich des Schätzgutachtens L.g. bezweifelt der Bw. die Aussage der Außenprüfung, dass mehr als ein Drittel der Wohnungen bestandfrei geworden seien; in weiterer Folge schließt er daraus, dass die gesamte Liegenschaft umfangreich saniert hätte werden müssen. Diesem Einwand ist die Feststellung aus dem diesbezüglichen Schätzgutachten entgegenzuhalten, wonach der Bauzustand des Gebäudes sehr gut ist und Gebrechen nicht ersichtlich sind (Schätzgutachten vom 23. Jänner 2000, S. 6).

Wenn der Bw. ausführt, der ausgewiesene Nutzflächenpreis der Liegenschaft R.pl. sei besonders repräsentativ, da der Verkauf dieser Liegenschaft bewiesen habe, dass theoretische Ertragswertermittlungen immer mit erzielten Preisen von Vergleichsobjekten auf dem Liegenschaftsmarkt zu überprüfen seien, gelangt der unabhängige Finanzsenat nicht zu dieser Ansicht. Abgesehen davon, dass die Liegenschaft R.pl. aus Eigentumswohnungen besteht, zeigt dieser Verkauf sehr deutlich, dass laut Verkehrswertgutachten der Anteil für Grund und Boden eben nicht 20 % der Anschaffungskosten ausmacht. Der Verkehrswert wurde darin mit € 3.136.000,00 festgestellt, wobei im Sachwertverfahren der Anteil des Bodenwertes gegenüber dem Sachwert 37 % betrug. Dies zeigt ganz deutlich, dass die Lage des

Grundstückes offenkundig ein wichtiger Faktor in der Preisbildung von Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen darstellt. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass ein Überprüfen der theoretischen Ertragswertermittlungen mit am Markt erzielten Preisen von Vergleichsobjekten jedenfalls voraussetzt, dass Vergleichsgrundstücke vorliegen. Soweit der steuerliche Vertreter des Bw. die Ansicht vertritt, das Vergleichswertverfahren sei eine der wesentlichsten Methoden um Verkehrswerte zu bestimmen und um Ergebnisse anderer Methoden zu verproben, ist darauf hinzuweisen, dass selbst der Gutachter Dr.Y. in seinen verfahrensgegenständlichen Gutachten das Vergleichswertverfahren nicht herangezogen hat, da im gegenständlichen Verfahren eben keine vergleichbaren Liegenschaften gegeben sind. Nach Ansicht des UFS sind zum Beispiel Reihenhäuser, Eigentumswohnungen oder parzellierter Grundstücke, also einheitliche Objekte, miteinander vergleichbar. Im gegenständlichen Fall sind die Liegenschaften – wie oben schon ausgeführt - in Größe, Form und Nutzfläche unzweifelhaft unterschiedlich zur Liegenschaft R.pl.

Was die Conclusio des steuerlichen Vertreters des Bw. und seiner beiden Mitautoren in der ÖStZ 2005, 311, Heft 15-16 vom 2. August 2005, fiktive Anschaffungskosten und Vergleichswertverfahren betrifft, wonach die Art und Weise der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von der Art der Liegenschaft abhänge, wonach das Vergleichswertverfahren eine der wesentlichsten Methoden sei um Verkehrswerte zu bestimmen und um Ergebnisse anderer Methoden zu verproben, ist darauf hinzuweisen, dass das Vergleichswertverfahren eine von mehreren Methoden der Wertbestimmung von Liegenschaften ist und eine Verprobung der Bewertungsergebnisse mit der Vergleichswertmethode nur dann zielführend ist, wenn für die zu bewertende Liegenschaft vergleichbare Liegenschaften vorliegen; dann lässt sich aus dem Preisgefüge ein Marktpreis ableiten. Wenn die Autoren in der Zusammenfassung des Artikels des Weiteren die Ansicht vertreten, mit den fiktiven Anschaffungskosten sei vom Gesetzgeber ausschließlich der Marktpreis gemeint, schließt sich der UFS dieser Meinung nicht an. Jeder Verkaufsvorgang ist sowohl von den subjektiven Einschätzungen und Bewertungen der beteiligten Personen als auch von Zufälligkeiten abhängig, die im Bereich der entscheidenden Personen liegen. Dadurch können der individuell vereinbarte Kauf(Markt)preis und der Verkehrswert nur im Idealfall übereinstimmen.

Betreffend das Vorbringen des Bw., das VwGH-Erkenntnis vom 10. August 2005, 2002/13/0132 habe zu einer Meinungsänderung des Hofrat Dr.X. geführt, da er dem VwGH nicht widersprochen und keine Einwendungen gegen eine Verprobung der aus dem Ertragswert abgeleiteten fiktiven Anschaffungskosten mittels Vergleichsgrundstücken vorgebracht habe, ist zu bemerken, dass eine Meinungsänderung einer nicht am Verfahren beteiligten Person keinen Umstand darstellt, der entscheidungswesentlich ist.

Wenn der Bw. ausführt, die Nutzflächen der von ihm angeführten Vergleichsliegenschaften und auch die in der Folge dargestellten 82 Liegenschaften würden um die 2.000 m² schwanken und eine gänzliche Eigennutzung sei schwer vorstellbar, ist darauf hinzuweisen, dass die Nutzflächen der vom Bw. angeführten Vergleichsliegenschaften nicht um die 2.000 m² schwanken. Die Nutzflächen der Liegenschaft T.str. betragen laut Gutachten vom 8. März 1994 rund 924 m², der Liegenschaft L.g. laut Gutachten vom 23. Jänner 2000 2.987 m² und der Liegenschaft R.pl. laut Gutachten vom 28 Februar 2002 2.298 m² (ohne Kellerräume, Terrassen und Balkone). Auch aus den neun Blättern der Beilage 10 ist die Höhe der Nutzflächen der 82 Liegenschaften nicht ersichtlich, sodass eine diesbezügliche Überprüfung dieses Vorbringens nicht durchführbar ist.

Hinsichtlich der Vorlage von 82 Liegenschaftsverkäufen im 1. Bezirk in den Jahren 1997 bis 2005 mag es zwar zutreffen, dass mit zunehmender Anzahl an Vergleichspreisen der Verkehrswert an Repräsentativität zunimmt, dass der VwGH jedoch verlange, die fiktiven Anschaffungskosten müssten in ein Preisgefüge passen, sieht der UFS so nicht. Der VwGH hat vielmehr ausgesprochen, dass Informationen zur Ermittlung des fiktiven Anschaffungswertes einer Liegenschaft aus Verkaufspreisen vergleichbarer Liegenschaften gewonnen werden können (siehe VwGH vom 10. August 2005, 2002/13/0132). Wenn nun aber wie im gegenständlichen Fall keine vergleichbaren Liegenschaften vorliegen, ist auch die Ermittlung eines Preisgefüges, wie dies der Bw. anhand von 82 Liegenschaften darzustellen versucht, nicht entscheidungsrelevant.

Soweit der Bw. zur Höhe der Grundanteile der gegenständlichen Liegenschaften vermeint, durch die Stellung der Gebäude unter Denkmalschutz sei eine unendliche Bindung des Bodenwertes normiert, ist daraus jedoch nicht zu folgern, dass der Grund und Boden der bebauten Liegenschaften deshalb keinen Verkehrswert besitzt. Gerade weil im 1. Bezirk praktisch ein „Freigrundwert“ einer Liegenschaft nicht existiert, bedeutet dies doch nicht, dass der nackte Grund und Boden im 1. Bezirk keinen Wert besitzt bzw. weil nicht bestimmbar, mit Null festzusetzen ist. Denn der Wert und damit auch der Preis einer bebauten Liegenschaft hängt von Angebot und Nachfrage ab, wobei der Preis im Wesentlichen vom Nutzen für den Einzelnen, Grad der Knappheit der Liegenschaften und verfügbaren Kapital bestimmt wird (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Aufl., S. 30). Wenn nun praktisch keine unbebauten Grundstücke im 1. Bezirk in Wien vorhanden sind, ist der Wert solcher wegen der vorhandenen Knappheit geradezu als unbelzahlbar hoch einzuschätzen. Diesen Wert mit Null zu beziffern, entspricht nicht der wirtschaftlichen Realität. Der Schlussfolgerung des Bw., dass eine Verwertung des nackten Grund und Bodens wegen des Gebäudeabbruchverbotes erst in unendlicher Zukunft möglich sei, kann sich der UFS nicht anschließen, da eine der Preiskomponenten bei der Verwertung

bebauter Liegenschaften die Lage des Grundstückes ist und die Lage der Liegenschaft, somit ihr Wert, im Verkaufspreis Eingang findet.

Wenn der Bw. abschließend die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlagen bzw. der Bodenwertanteile der gegenständlichen Liegenschaften unter Zugrundelegung der in der Berufung vom 11. Mai 2005 ermittelten Verkehrswerte entsprechend der EStR RZ 6447, 2. Absatz ersucht und zur Stellungnahme des Finanzamtes vom 21. August 2012, wonach als Korrektiv für die fiktiven Anschaffungskosten der Mittelwert der Grundstückspreise pro m² der Liegenschaften L.g. und R.pl. als Wert für die Berechnung des Anteils Grund und Boden der gegenständlichen Liegenschaften herangezogen werden könne, keine diesbezüglichen Äußerungen getätigt hat, ist zu erwidern, dass der Ansatz der in der Berufung vom 11. Mai 2005 ermittelten Verkehrswerte unter Berücksichtigung lediglich eines 20 % igen Anteils von Grund und Boden im gegenständlichen Fall nicht das Ziel der größtmöglichen Annäherung an die Wirklichkeit erreicht. Daher ermittelt der UFS die fiktiven Anschaffungskosten der gegenständlichen Liegenschaften nach dem Ertragswertverfahren in Kombination mit dem Sachwertverfahren (siehe Vorhalt vom 28. Februar 2011). Hinsichtlich des Kapitalisierungszinssatzes hat der Bw. lt. Erklärung einen Betrag von 3 % beantragt. Die bewertungsrechtliche Literatur spricht bei Mietwohngrundstücken von einer Bandbreite zwischen 3,5-4,5 % (Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen, 29. Aufl., S. 442), wobei in Toplagen der Kapitalisierungszinssatz noch um ½ bis 1 % unterschritten werden kann. Da sich die beiden berufungsgegenständlichen Liegenschaften jeweils in einer Toplage befinden, wird ein Kapitalisierungszinssatz in Höhe von 2,5 % angenommen.

Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten und AfA

	El.str.24		El.str.26	
	S		S	
Sachwert	42.048.900,00		47.428.750,00	lt. Erkl.
Jahresertrag	1.347.575,00		1.370.162,00	lt. Erkl.
Kapitalisierungsz.	2,5%		2,5%	
Restnutzung	50 Jahre		50 Jahre	
Faktor	28,36		28,36	
Ertragswert	38.217.227,00		38.857.794,32	
Gewichtung Sachwert	1	42.048.900,00	1	47.428.750,00
Ertragswert	2	76.434.454,00	3	116.573.382,96
	3	118.483.354,00	4	164.002.132,96
Fiktive				
Anschaffungskosten		39.494.451,33		41.000.533,24
Anteil Grund/Boden	20 %	7.898.890,27		8.200.106,65

Anteil Gebäude	80 %	31.595.561,06	32.800.426,59	
AfA	2 %	631.911,22	656.008,53	
		El.str.24	El.str.26	
		€	€	
Sachwert		3.055.812,74	3.446.781,68	lt. Erkl.
Jahresertrag		97.932,09	99.573,56	lt. Erkl.
Kapitalisierungsz.		2,5%	2,5%	
Restnutzung		50 Jahre	50 Jahre	
Faktor		28,36	28,36	
Ertragswert		2.777.354,07	2.823.906,16	
Gewichtung Sachwert	1	3.055.812,74	1	3.446.781,68
Ertragswert	2	5.554.708,14	3	8.471.718,48
	3	8.610.520,88	4	11.918.500,16
Fiktive				
Anschaffungskosten		2.870.173,63	2.979.625,04	
Anteil Grund/Boden	20 %	574.034,73	595.925,01	
Anteil Gebäude	80 %	2.296.138,90	2.383.700,03	
AfA	2 %	45.922,78	47.674,00	

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend die berufungsgegenständlichen Liegenschaften

	2001 S	2002 €	2003 €
D.str.1			
Einkünfte alt	-166.377,73	+48.275,42	+20.217,41
AfA alt	+703.398,42	+51.117,73	+51.117,73
AfA neu	-631.911,22	-45.922,78	-45.922,78
Einkünfte neu	-94.890,53	+53.470,37	+25.412,36

	2001 S	2002 €	2003 €
D.str.2			
Einkünfte alt	-4.325,19	+13.548,52	+52.267,76
AfA alt	+740.121,89	+67.233,44	+53.786,76
AfA neu	-656.008,53	-47.674,00	-47.674,00
Einkünfte neu	+79.788,17	+33.107,96	+58.380,52

Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend sämtliche Liegenschaften des Bw.

	2001 S	2002 €	2003 €
Sch.g.	+1.323.893,00	+31.575,83	+94.665,14
D.str.1	-94.890,53	+53.470,37	+25.412,36
D.str.2	+79.788,17	+33.107,96	+58.380,52
Eink.V+V lt.			
Feststellungen zu			
St.Nr. ABC/DEFG	-13.003,00	+83.520,74	+90.305,12
B.	-4.340,00	+1.677,08	-422,17
Summe	+1.291.447,64	+203.351,98	+268.340,97

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 19. Dezember 2012