



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes A vom 15. Juli 2003 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 und Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1999 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

In dem nach Wiederaufnahme des Verfahrens berichtigt ausgefertigten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 (mit Ausfertigungsdatum 15.7.2003) wurde der im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zum 1.5.1999 angesetzte Entnahmewert des Betriebsgebäudes um den Betrag von 6.756.000 S von 5.680.000 S auf 12.436.000 S erhöht (wohl versehentlich aber der laufende Verlust ein zweites Mal angesetzt). Dazu wurde unter Tz. 15 des Prüfungsberichtes vom 15.7.2003 ausgeführt: B habe bis zum 30.4.1998 - gemeint wohl: 30.4.1999 - einen C-Handel und eine Werkstätte in Form eines Einzelunternehmens betrieben. Mit diesem Stichtag sei das Betriebsgebäude in das Privatvermögen übernommen und anschließend an die neu gegründete GmbH vermietet worden. Ein schriftlicher Mietvertrag sei nicht abgeschlossen worden.

Im Zuge der Entnahme des Gebäudes in das Privatvermögen sei ein Sachverständigengutachten (kurz: Gutachten I) erstellt worden, dem ein Gutachten des ehemaligen Steuerberaters über den fremdüblichen Pachtzins zugrunde gelegt worden sei. Die Schlüssigkeit der Wertermittlung sei zu prüfen gewesen. Da das Betriebsgebäude in das Privatvermögen übernommen worden sei, sei der gemeine Wert anzusetzen. Dieser sei für Liegenschaften aus dem Durchschnitt von Ertrags- und Substanzwert zu ermitteln. Da es sich bei dem zu beurteilenden Objekt nicht um ein reines Ertragsobjekt im klassischen Sinne handle, erscheine auch die vom Sachverständigen angewandte reine Ertragswertmethode kein realistisches Ergebnis zu liefern, zumal die Ertragswertmethode nur im Idealfall zu einem Verkehrswert führen werde und zwar dann, wenn der Ertrag eine angemessene Verzinsung des Sachwertes biete. Mieterin des Objekts sei die GmbH, deren Gesellschafter im Naheverhältnis zum ehemaligen Einzelunternehmer stünden. Auf Grund des Naheverhältnisses sei für die Wertermittlung ein strengerer Maßstab anzuwenden. Der Argumentation des ehemaligen Steuerberaters (hinsichtlich der Ermittlung des „Mietpreises“) könne nicht gefolgt werden, da keinerlei Unterlagen vorgelegt bzw. Quellen genannt wurden, aus denen der angeführte „Mietpreis“ abgeleitet worden sei. Es sei daher von der Betriebsprüfung auch der Ertragswert des Gebäudes neu berechnet worden.

In der Berufung wurde ausgeführt, dass der Wiederaufnahmsbescheid hinsichtlich der Begründung des Ermessensgebrauchs (Tz. 23 des Prüfungsberichtes) keine detaillierte Begründung enthalte. Die Belastung erweise sich als unverhältnismäßig; die Steuer erhöhe sich um das 14-fache. Neue Tatsachen oder Beweismittel seien im Prüfungsverfahren nicht hervorgekommen. Da die Feststellung des Entnahmewerts eine Sachverhaltsfrage bilde, müsse sich auch die Außenprüfung an die allgemeinen Regeln der Bewertungswissenschaft halten. Die vom Prüfer (ohne eingehenden Augenschein des Objekts) durchgeführte Bewertung weise erhebliche, näher aufgezählte Mängel auf. Beantragt werde, den Entnahmewert des Gebäudes (dem beigelegten Gutachten - kurz: Gutachten II - entsprechend) mit 3.163.400 S statt mit 12.436.000 S anzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.10.2004 wurde die Berufung mit ausführlicher Begründung abgewiesen. Mit Schreiben vom 10.11.2004 wurde - ohne weitere Ausführungen - der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Mit Schreiben vom 25.6.2007 wurde ein weiteres, zur Abwicklung der D in Auftrag gegebenes Gutachten (kurz: Gutachten III) vorgelegt, darüber hinaus eine vom steuerlichen Vertreter in Auftrag gegebene Beurteilung der vorliegenden drei Gutachten samt Erläuterungen und eigenständiger Bewertung in zwei Varianten (kurz: Gutachten IV). Die Amtspartei wurde eingeladen, zu den vorgelegten Gutachten Stellung zu nehmen. Sie hat von dieser Möglichkeit mit Schreiben (des Prüfers) vom 18.7.2007 Gebrauch gemacht. Am

17.9.2007 wurden von Seiten des steuerlichen Vertreters weitere Unterlagen vorgelegt. Das Finanzamt nahm am 4.10.2007 eine Neuberechnung vor.

Über die Berufungen wurde erwogen:

I.) Entnahmewert

1.) Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, sind die Veräußerungserlöse anzusetzen; werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, ist der gemeine Wert im Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen anzusetzen (§ 24 Abs. 3 EStG 1988, erster und zweiter Satz).

Da das EStG den gemeinen Wert nicht bestimmt, gelten die Bestimmungen des § 10 Abs. 2 BewG. Danach entspricht der gemeine Wert dem Einzelveräußerungspreis. Für Liegenschaften ist der gemeine Wert aus dem Durchschnitt von Ertrags- und Substanzwert abzuleiten (Doralt, EStG 1988, § 24 Tz 172).

2.) Strittig ist, in welcher Höhe der gemeine Wert des Betriebsgebäudes „im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen“, d.h. zum 1.5.1999, anzusetzen ist. Der eingereichten Abgabenerklärung wurde ein Gebäudewert von 5.680.000 S (Ertragswert des Gutachtens I) zugrunde gelegt. In der Berufung wurde (dem Gutachten II folgend) der Antrag gestellt, den Entnahmewert des Gebäudes mit einem Betrag von 3.163.400 S festzusetzen. Dies entspricht in etwa 56 % des erklärten bzw. 25 % des vom Prüfer ermittelten Wertes.

3.) Vorweg ist festzuhalten, dass lediglich das Gutachten I zeitnah erstellt worden ist (nämlich am 27.1.1999 zum Stichtag 1.1.1999). Das Gutachten III ist am 9.3.2001 auf den Stichtag 13.8.2000 (E) erstellt worden und enthält - seinem *Zweck* entsprechend - weitere Objekte, unter anderem eine im selben Gebäude untergebrachte Privatwohnung. Das Gutachten II ist am 28.8.2003 ausgefertigt worden, bezieht sich aber auf den 1.5.1999. Gutachten IV wurde - ebenfalls auf den Stichtag 1.5.1999 - am 14.12.2004 erstellt. Zwischen der Erstellung der Gutachten II und IV und dem Stichtag 1.5.1999 liegt ein beträchtlicher Zeitraum, der zB beim Gutachten II (Seite 10) dazu führt, dass bestimmte Gebäudezustände zum Bewertungsstichtag nicht mehr verlässlich beurteilt werden können, dennoch aber Abschläge vorgenommen werden (vgl. dazu Seite 21).

4.) Eine Bewertung des *Grund und Bodens* ist zum Teil nicht vorgenommen worden (Gutachten I, Prüfungsbericht), im Gutachten III wurde ein Bodenwert von 1.500 S/m² angesetzt, im Gutachten II ein solcher von 2.200 S. Lediglich das Gutachten II enthält eine nähere Begründung für die Ableitung des Bodenwerts aus Vergleichsgrundstücken, das Gutachten IV weist (in Kenntnis dieser Ausführungen) darauf hin, dass dieser Wert etwas zu hoch gegriffen sei. Trägt man diesem Einwand Rechnung (weil sich die Wertentwicklung des entsprechenden

Vergleichsgrundstücks in den Jahren 1997 bis 1999 nicht ohne Weiteres in dieser Weise hochrechnen lässt und der - mit den örtlichen Gegebenheiten an sich vertraute - Gutachter III einen deutlich niedrigeren Wert herangezogen hat), ist der Bodenwert höchstens mit 2.100 S/m² anzusetzen. Der danach errechnete Grundstückswert ist um einen Bebauungsabschlag von 10 % zu kürzen.

5.) Bauwert

a.) Im Gutachten I war ein Bauwert von 5.742.791,60 S unter Berücksichtigung der Bauweise, Ausführung und Ausstattung nach dem verbauten Raum (m³) und Vornahme unterschiedlicher - im Detail schwer nachvollziehbarer - Abschläge für Wertminderung (30 %, 25 % und 15 %), je nach Baustufe, ermittelt worden.

b.) Ausgangspunkt der Sachwertermittlung des Prüfers stellten die seinerzeitigen Herstellungskosten dar. Diese wurden an Hand des Baukostenindex auf das Jahr 1999 hochgerechnet (11.806.263,91 S). Die Ermittlung des Zeitwerts (von 11.252.550,19 S; Arbeitsbogen - kurz: AB - Seite 188) erfolgte mittels eines parabolisch errechneten Altersabschlags von 553.713,72 S.

c.) Der Sachverständige II ermittelte, ausgehend von Ansätzen für Normalherstellungskosten (je m² Nutzfläche), einen Neubauwert von 11.640.839 S. Da dieser Wert mit dem vom Finanzamt ermittelten Neubauwert beinahe identisch war, wurde mit dem Wert von 11.806.263,89 S weiter gerechnet. Nach Abzug eines verlorenen Bauaufwands von 10 % und eines Altersabschlags von rd. 30 % (Alter 16 Jahre, gewöhnliche Lebensdauer rd. 40 Jahre; Formel Ross/Brachmann/Holzner: 28 % + 2 % wegen Oberflächenverschmutzungen) sowie eines Pauschalbetrags von 300.000 S für festgestellte Bauschäden und Baumängel ergab sich ein Zeitwert von 7.137.946,25 S.

d.) Im Gutachten III wurde, ebenfalls auf der Basis von Ansätzen für Normalherstellungskosten (je m² Nutzfläche), ein Neuwert von 12.494.000 S ermittelt. Ausgehend von einem Baualter von 13 Jahren im Mittel und einer Gesamtlebensdauer des Gebäudes von 60 Jahren (Wertminderung nach F. W. Ross: 29 %, d.s. 3.623.000 S) ergab sich ein Zeitwert von 8.871.000 S.

e.) Gutachter IV gelangte - auf Grund eines modifizierten Rechenganges - zu einem Zeitwert von 7.960.108,40 S bzw. nach Vornahme eines Abschlags von 10 % wegen „Marktlage + starker Zweckgebundenheit“ zu einem Zeitwert von 7.164.097,56 S.

f.) Völlig unterschiedlich waren die Ansätze der Lebensdauer des Gebäudes: Gutachter I ging - unter Berufung auf Ross-Brachmann (technische Lebensdauer für Industriebauten) von 55 Jahren aus. Der Prüfer nahm dann gleichfalls eine Nutzungsdauer von 55 Jahren an. Gut-

achter II berief sich auf Kranewitter (Liegenschaftsbewertung), wonach die gewöhnliche Lebensdauer für Werk- und Lagerhallen 30 bis 50 Jahre betrage und daher für das vorliegende Betriebsgebäude (wegen ungünstiger Grundrisse für die Arbeitsabläufe) eine gewöhnliche Lebensdauer von höchstens 40 Jahren anzusetzen sei. Gutachter III ging - wie bereits ausgeführt wurde - von einer Gesamtlebensdauer von 60 Jahren aus. Gutachter IV folgte in dieser Hinsicht Gutachter II, änderte aber den Rechengang.

g.) Gegen die Vorgangsweise des Prüfers wurde eingewendet, dass nicht von einer technischen, sondern von einer gewöhnlichen Lebensdauer auszugehen sei. Bei der vom Prüfer gewählten Vorgangsweise betrage die Minderung für technisch-wirtschaftliche Abnutzung lediglich 4,69 % der Herstellungskosten. Darüber hinaus ergebe sich ein Widerspruch zu der beim Ertragswertverfahren (siehe unten) angesetzten gewöhnlichen Nutzungsdauer von 40 Jahren.

h.) Als Restnutzungsdauer ist die Anzahl der Jahre anzusetzen, in denen die baulichen Anlagen bei ordnungsgemäßer Unterhaltung und Bewirtschaftung voraussichtlich noch wirtschaftlich genutzt werden können. Die örtlichen und allgemeinen Verhältnisse müssen - im Hinblick auf die Verwendbarkeit der baulichen Anlagen - berücksichtigt werden (Funk-Kössler-Stocker, Sachwertverfahren, in: Bienert-Funk [Hrsg.], Immobilienbewertung Österreich, Wien 2007, 284).

Im Rahmen der Ertragswertermittlung gelten dieselben Aussagen wie im Sachwertverfahren (Bienert, Ertragswertverfahren, in: Bienert-Funk [Hrsg.], Immobilienbewertung Österreich, Wien 2007, 370). Unter diesem Gesichtspunkt erweist sich die Vorgangsweise, bei der Sachwertermittlung von einer Nutzungsdauer von 55 Jahren, bei der Ertragswertermittlung hingegen von einer Nutzungsdauer von bloß 40 Jahren auszugehen, als nicht schlüssig.

Die parabolische Wertminderung - mit einem im vorliegenden Fall zweifellos sehr „unrealistischen“ Ergebnis - eignet sich für Gebäude mit einem stark ansteigenden Wertverlust bei Überschreiten der Hälfte der üblichen Gesamtnutzungsdauer (Funk-Kössler-Stocker, aaO., 290); entsprechende Feststellungen wurden im Rahmen der Außenprüfung nicht getroffen bzw. nicht festgehalten. Für die Berechnung der Alterswertminderung werden vor allem die lineare und progressive Wertminderung herangezogen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, 83; siehe Gutachten I bis IV).

i.) Beim vorliegenden Gebäude handelt es sich weder um eine reine Werk- oder Lagerhalle noch um einen Industriebau, sondern (auch) um eine Werkstätte. Für Werkstätten in konventioneller Bauweise wird nach Funk-Kössler-Stocker, aaO., 282, von einer wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer von 30 bis 60 Jahren ausgegangen. Ein mittlerer (und nicht etwa extremer) Wert würde danach 45 Jahre betragen. Er liegt noch immer in der unteren Hälfte der

von den Gutachtern für das vorliegende Gebäude angesetzten Werte von 40 bis 60 Jahren. Der zweifellos gegebene - vom Prüfer nicht bestrittene - „unorganische Aufbau der Gebäudeteile“ vermag den Ansatz eines Abschlags für unwirtschaftliche Bauweise zu begründen, nicht aber (darüber hinaus noch einmal) dazu zu führen, die gewöhnliche Lebensdauer des Gebäudes mit „höchstens 40 Jahren“ zu begrenzen (Gutachten II, Seite 18).

Gegen den Ansatz eines Pauschalbetrages für die Behebung von Bauschäden und Baumängeln wurde in der Berufungsvorentscheidung kein Einwand erhoben. Die gegen den weiteren Abschlag wegen „verlorenen Bauaufwands“ vorgetragenen Bedenken (das Objekt befinde sich seit jeher im Familienbesitz und dies nach wie vor, nur in einer anderen Gesellschaftsform) vermögen nicht zu überzeugen. Der Abschlag wurde vom Sachverständigen nicht etwa damit begründet, dass bei einem eventuellen Verkauf des Gebäudes ein Teil der tatsächlichen Baukosten verloren ginge, weil das Gebäude den geschmacklichen und bautechnischen Vorstellungen des nachfolgenden Käufers nicht zur Gänze entspricht (Kranewitter, aaO., 84; Berufungsvorentscheidung, Seite 3), sondern mit dem unorganischen Aufbau der Gebäudeteile, insbesondere der ungünstigen Grundrisse für die Arbeitsabläufe. Obwohl dieser Umstand in Gutachten II nicht näher Begründung findet, vermag doch (allein auf Grund der Vielzahl an Baustufen) der Einwand nicht zu tragen, dass die „Räumlichkeiten überwiegend eine rechteckige Bauweise aufzeigen“. Systematisch ist einem solchen Abschlag allerdings nicht schon *vor* dem Ansatz der Wertminderung des Gebäudes Rechnung zu tragen, sondern unter den sonstigen wertbeeinflussenden Umständen, zu denen bei gewerblich und industriell genutzten Liegenschaften auch eine „starke Zweckgebundenheit“ der baulichen Anlagen zu zählen wäre (Bienert, aaO., 306; vgl. Kranewitter, aaO., 86). Im Ergebnis wird damit den Intentionen des Gutachters II (für „verlorenen Bauaufwand“) sowie jenen des Gutachters IV (für „unorganischen Aufbau des Gebäudes“) hinlänglich Rechnung getragen.

j.) Der Neubauwert des Gebäudes wurde von Gutachter III mit 12.494.000 S beziffert (richtig: 12.504.000 S), von Gutachter II mit 11.640.839 S, doch wurde die Differenz zu dem vom Prüfer ermittelten Wert im letztgenannten Gutachten zutreffend als im Rahmen einer Schätzung liegend (und daher als tolerierbar) angesehen. Der Abschlag für technisch-wirtschaftliche Wertminderung, berechnet nach der Formel von Ross-Brachmann-Holzner beträgt daher - unter Zugrundelegung eines Alters von 16 Jahren und einer Lebensdauer von 45 Jahren (24,10 %) - 2.773.009,60 S. Er liegt damit nur unwesentlich unter einer *linearen* Abschreibung der jährlichen Neuherstellungskosten (2.891.473,44 S, davon zB 387.172,71 S von den Herstellungskosten 1983; 16/45). Entscheidend ist die bauliche Einheit. Nach dieser bestimmt sich im gegebenen Zusammenhang (Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung) auch die restliche Nutzungsdauer. Damit ergibt sich ein Bauwert von 7.859.928,86 S (siehe Berechnungsblätter).

6.) Ertragswert

- a.) Im Gutachten I war ein Ertragswert von 5.676.190,50 S ermittelt worden. Grundlage der Ermittlung dieses Wertes war ein im Gutachten des früheren Steuerberaters vom 25.1.1999 ausgewiesener nachhaltig erzielbarer Pachtzins von 25.000 S monatlich (netto). Dieser ergab sich aus der Annahme eines fremdüblichen Pachtzinses von 40.000 S nach Abzug eines auf die Verpachtung des Grund und Bodens entfallenden Anteils von 15.000 S (AB, Seite 47), das sind immerhin rund 37 % des gesamten Pachtzinses.
- b.) Der Prüfer hingegen ermittelte - ausgehend von einer Monatsmiete von 66 S/m² - einen Jahresrohertrag von 1.309.388 S, d.h. das rd. 4,4-Fache des Ansatzes in Gutachten I, und gelangte schließlich zu einem Ertragswert von 13.027.768 S. Als Bemessungsgrundlage der Instandhaltungskosten wurde ein Betrag von 7.034.621 S (nicht etwa 11.806.264 S) herangezogen.
- c.) Nach Ansicht des Gutachters II können weder ein Pachtzins von 40.000 S noch ein auf das Gebäude entfallender Anteil von 25.000 S als nachhaltig erzielbar angesehen werden. Da beide Beträge offensichtlich zu gering seien, ging der Gutachter von einer nach Baustufen und Räumen bzw. Flächen differenzierten (zwischen 15 S und 60 S/mtl.) liegenden Miete aus und gelangte zu einem Monatsbetrag von 59.411 S. Nach Abzug von Verwaltungskosten, Mietausfallswagnis und Instandhaltung ergab sich ein Jahresreinertrag von 530.705,48 S sowie - nach Abzug des Reinertrags des Bodens - ein Ertragswert von 7.129.180,72 S (inkl. Bodenwert). Der reine Ertragswert des Gebäudes wurde mit 1.842.580,72 S ermittelt, d.s. 14 % des vom Prüfer herangezogenen Wertes.
- d.) Das Finanzamt führte dazu (in der Berufungsvorentscheidung) aus, dass lediglich auf die Erfahrung des Gutachters bzw. von anderen Sachverständigen verwiesen werde. Die bloße Bekanntgabe von Daten ohne entsprechende Beweismittel sei aber irrelevant.
- e.) Der Gutachter III ermittelte einen Ertragswert von 10.200.000 S, allerdings einschließlich der im Privatvermögen befindlichen Wohnung. Klammert man den auf diese Wohnung entfallenden Pauschalwert aus, gelangt man zu einem Ertragswert ohne Bodenwert von 5.310.603 S (zuzüglich Bodenwert: 8.714.603 S).
- f.) Gutachter IV erhöhte die Monatspacht von 59.411 S (lt. Gutachten II) um 13.220 S auf 72.631 S (Jahresrohertrag: 871.572 S). Er gelangte nach Vornahme eines Abschlags von 400.000 S für Bauschäden und -mängel zu einem Ertragswert von 4.538.695,21 S (ohne Bodenwert). In der Variante B wurde vom Ertragswert einschließlich Bodenwert (von insgesamt 9.825.295,21 S) ein Abschlag von 10 % (auf Grund der „Marktlage + starken Zweckgebundenheit“) vorgenommen. Damit ergab sich ein Ertragswert einschließlich Grundstückswert von 8.842.765,69 S.

g.) Bei der Ermittlung des Ertragswertes ist von den nachhaltig erzielbaren jährlichen Erträgen bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung auszugehen. Dabei sind sowohl das aktuelle Marktniveau als auch die gegenwärtig realisierbaren Erträge auf Grund vertraglicher Vereinbarungen oder gesetzlicher Beschränkungen zu berücksichtigen (Bienert, aaO., 333).

h.) Zutreffend ist, dass zur Frage der Ermittlung des fremdüblichen Gesamtmietpreises von 40.000 S keine näheren Auskünfte erteilt worden sind und das Gebäude ab dem 1.5.1999 an eine „nahe stehende“ GmbH vermietet worden ist. Es mochten daher Zweifel angebracht sein, ob der Ermittlung des Ertragswerts tatsächlich ein nachhaltig erzielbarer Ertrag zugrunde gelegt wurde (wenngleich das Gebäude in der Folge tatsächlich um einen niedrigeren Betrag vermietet worden ist). Schon in dem - der Betriebsprüfung offenbar nicht bekannten - Gutachten III (vom 9.3.2001) wurden aber - differenzierend nach der Art der vermieteten Gebäudeteile - Monatsmieten zwischen 20 S und 45 S angesetzt (Rohertrag ohne Wohnung 50.940 S). Dem am 28.8.2003 erstatteten Gutachten II liegen Ansätze zwischen 15 S und 60 S zugrunde. Dennoch gelangt auch dieses Gutachten zu keiner höheren Monatsmiete als 59.411 S. Dem Einwand des Gutachters IV, die von der Betriebsprüfung angesetzte Monatsmiete von 66 m2 erweise sich zum einen als zu undifferenziert, zum anderen als unangemessen, vermochte die Amtspartei keine stichhaltigen Einwände entgegen zu setzen.

In Tz. 15 des Prüfungsberichtes wurde zwar ausgeführt, dass als Grundlagen für den in Ansatz gebrachten m2-Preis ein näher genannter Immobilienpreisspiegel und Internetvergleiche diverser Immobilienbüros herangezogen wurden. Wie der „unter Berücksichtigung der Lage des Objektes erzielbare durchschnittliche Preis“ aber tatsächlich ermittelt worden ist, ist in dem Bericht schon nicht mehr erläutert. Gerade wenn das Finanzamt auf die ortsüblich erzielbare Miete abstellen wollte, wäre nachvollziehbar darzustellen gewesen, *weshalb* von einer um das 4,4-fach höheren Jahresmiete ausgegangen werden sollte. Ebenso wenig überzeugend erscheint der in der Stellungnahme vom 18.7.2007 enthaltene Hinweis, dass „im Wirtschaftsleben doch wohl nur“ das Gesamtobjekt als Einheit anzusehen sei und nicht Einzelteile vermietet würden. Sollte ein Durchschnittswert angesetzt werden, könnte sich ein solcher Wert (bei unterschiedlicher Qualität der vermieteten „Gebäudeteile“) jedenfalls nicht am höchsten Ansatz orientieren bzw. einen solchen auch noch um 10 % übersteigen. Der Ansatz einer Monatsmiete von 59.411 S erscheint unter diesen Umständen als angemessen, gilt es bei der Beurteilung des nachhaltig erzielbaren Ertrages - wie der steuerliche Vertreter in seiner Stellungnahme vom 17.9.2007 noch einmal zutreffend darzulegen versucht hat - doch auch darauf Bedacht zu nehmen, für welche gewerblichen Zwecke ein solches Gebäude nach seiner Bauart eingesetzt werden kann. Es ist daher nicht zur Gänze außer Acht zu lassen, welche Erträge von einem Mieter in dieser Branche überhaupt erzielt werden können. Schließlich kann nicht unerwähnt bleiben, dass die dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte Mo-

natsmiete *ohne* Additionsfehler gar zu einem Ertragswert von rd. 18,8 Mio. S (nicht bloß 13,0 Mio S) geführt hätte. Dass an dieser Stelle des Rechenganges ein Bodenwert abgezogen werden sollte, wie Gutachter IV für möglich hält, ist nicht nachvollziehbar.

Die bei der Ermittlung des Sachwerts angesetzten Bauschäden und -mängel haben ganz offenbar in den vom Gutachter II angesetzten Mietentgelten Niederschlag gefunden. Der Betrag von 300.000 S war daher bei der Ermittlung des Ertragswerts (ohne nachvollziehbare Begründung) nicht neuerlich abzusetzen.

i.) Ein Ertragsanteil, der auf den Bodenwert entfällt, wurde in der Berechnung des Finanzamts nicht abgezogen; zutreffend erweist sich auch die Rüge, es seien überhaupt keine Verwaltungskosten angesetzt worden (nach Kranewitter, aaO., 93, betragen diese durchschnittlich 3 % - 8 % des Rohertrags; sie können bei nur einem einzigen oder wenigen gewerblichen Großmietern auf 1 % - 2 % sinken). Das Mietausfallswagnis wurde mit 1 % angesetzt; erfahrungsgemäß sind bei gewerblichen Objekten bis zu 4 % zu berücksichtigen (Bienert, aaO., 351). Die Verwaltungskosten sind daher ebenso wie das Mietausfallswagnis mit zumindest 2 % anzusetzen, die Instandhaltungskosten mit zumindest 1 %. Abzuziehen ist darüber hinaus ein auf den Bodenwert entfallender Reinertrag. Dabei erweist sich ein Kapitalisierungszinssatz von 5 % (dem Gutachten IV folgend) als angemessen (Gutachten III: 4 %; Gutachten II: 7 %).

j.) Für die Berechnung des Gebäudeertragswerts wurde von Gutachter I auf Grund der Lage des Objekts und der Marktlage ein Kapitalisierungszinssatz von 5,25 % herangezogen (allerdings nach Art einer ewigen Rente ein Faktor von 19,04 angewendet; $100/5,25$). Der Prüfer setzte „unter Berücksichtigung der Lage des Objekts“, gestaffelt nach der Restnutzungsdauer, 5 % an. Von Gutachter II wurde „unter Berücksichtigung der Marktlage“ und nach eigenen Erfahrungen ein Zinssatz von 7 % in Ansatz gebracht (Faktor: 11,47; Restnutzungsdauer: 24 Jahre). Gutachter IV schloss sich hinsichtlich des Zinssatzes (im Ergebnis) Gutachter II an. Gutachter III zog einen Zinssatz von 6 % heran, verwendete unter Bedachtnahme auf die Restnutzungsdauer von 40 Jahren jedoch einen Vervielfacher von 15,05. Da sich im Wesentlichen alle Gutachter auf die Marktlage berufen, erscheint ein Wert von 5,5 % als angemessen. Unter Bedachtnahme auf eine Restnutzungsdauer von 29 Jahren ($45 - 16$) ist der Reinertrag mit dem Faktor 14,33 (Kranewitter, 280) zu multiplizieren.

k.) Zu bedenken gibt es freilich: In den Gutachten II und IV ist unberücksichtigt geblieben, dass sich im Obergeschoß des Gebäudes eine Wohnung befindet, die steuerlich (unbestritten) als Privatwohnung anzusehen ist. Wenngleich diese Wohnung nicht mitzubewerten war, entfällt dennoch auch auf diesen Gebäudeteil ein Anteil des Grund und Bodens. Dieser Anteil ist bei sämtlichen das Betriebsgebäude betreffenden Berechnungen auszuscheiden (die

Nutzfläche dieser Wohnung ist im Gutachten III, Seite 18, mit 183 m² angegeben, die Nettogrundrissfläche des Betriebsgebäudes nach Gutachten II und IV beträgt 1.567,76; Anteil sohin 90 %). Danach ergibt sich aber ein Verkehrswert des Grund und Bodens von 4.541.670 S (siehe beiliegende Berechnungsblätter).

7.) Mittelwert

a.) Gutachter I leitete den Verkehrswert ausschließlich vom Ertragswert ab (der Bauwert lag auch nur geringfügig darüber). Der Prüfer nahm bei einer Abweichung von 14 % eine Gewichtung von 1:2 (Sachwert: Ertragswert) vor. Gutachter III gewichtete 1:4; Gutachter II gewichtete - ebenso wie Gutachter IV - im Verhältnis 1:3. Bei den Gutachten II bis IV lag der Sachwert über dem Ertragswert, lediglich der Prüfer wies einen höheren Ertragswert aus (was indiziell dafür sprach, gerade das zugrunde liegende Ertragswertverfahren einer kritischen Prüfung zu unterziehen).

Ein Abschlag wegen „starker Zweckgebundenheit und Marktlage“ (Gutachten IV: in Variante A *nach* der Gewichtung, 10 % + 14 %; in Variante B *vor* der Gewichtung, *jeweils* 10 % von Bauwert + Bodenwert bzw. Ertragswert + Bodenwert) bedürfte der Begründung. Eine solche findet sich aber weder hinsichtlich des Abschlags dem Grunde nach noch hinsichtlich des Abschlags der Höhe nach (zumal dann, wenn ein Abschlag von 14 % für „Marktlage“ vorgenommen werden sollte).

Ganz allgemein gilt es darauf hinzuweisen, dass gerade bei solchen Abschlägen „strikt auf die Anforderung der Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung von sachlich gleichen Zusammenhängen an mehreren Stellen der Bewertung zu achten ist“ (Bienert, aaO., 306).

Eine Gewichtung von Sach- und Ertragswert im Verhältnis 1:3 ergibt einen Ertragswert des Gebäudes von 5.643.513,79 S. Er liegt nur geringfügig unter dem vom Gutachter I ermittelten Verkehrswert (-0,6 %). Würde bei der Ermittlung des Ertragswertes auch nur ein um 0,25 % geringerer Kapitalisierungszinssatz herangezogen (15,25 %), wäre die Differenz mit 1,2 % (66.194 S) positiv (siehe Berechnungsblätter, Berechnung II).

b.) Unzutreffend ist der Einwand, Gutachten III wäre in etwa auf denselben Verkehrswert gekommen wie der dem angefochtenen Sachbescheid zugrunde liegende gemeine Wert. Der in diesem Gutachten ausgewiesene Wert enthält die Privatwohnung, darüber hinaus noch andere Grundstücke (Seite 21 f.).

c.) Sollte ein Abschlag wegen unorganischer Bauweise nicht berechtigt sein (Berufungsvorentscheidung in Zusammenhalt mit Seite 19 des Gutachtens II), ergäbe sich ein Bauwert von 8.733.254,29 S, der - selbst nach Ansicht des Prüfers (vgl. AB, Seite 192) - eine andere Gewichtung von Sach- und Ertragswert auslösen würde (siehe Berechnungsblätter, Berechnung

III). Der gemeine Wert des Gebäudes würde dann 5.670.417,87 S, rund 5.670.400 S, betragen. Die Differenz zum erklärten Wert wäre verschwindend.

d.) Ein Eingehen auf die von der Amtspartei zuletzt, d.h. am 5.10.2007, vorgelegte Berechnung erübrigt sich, weil der Ermittlung des Verkehrswertes ein nicht nachvollziehbarer und von der beigelegten Berechnung abweichender Ertragswert zugrunde gelegt worden ist.

II.) Wiederaufnahme des Verfahrens

Dem Berufungsvorbringen, es seien nach Erlassung des Erstbescheides keine neuen Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen, kann zwar insoweit nicht gefolgt werden, als dem Finanzamt jene Umstände (Tatsachen), die zu einem Entnahmewert von 5.680.000 S geführt haben, einschließlich des Gutachtens I bei Erlassung des Bescheides vom 20.11.2000 nicht bekannt gewesen sind. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens erweist sich allerdings nur unter der weiteren Voraussetzung als zulässig, dass die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens zu einem im Spruch *anders* lautenden Bescheid geführt hätte. Eine Abweichung der genannten Größenordnungen ist bei einem Schätzungsvorgang dieser Dimension, der zudem eine Unzahl von Bewertungsschritten mit vielfach nur sehr schwer fassbaren Parametern umfasst, als völlig vernachlässigbar anzusehen. Sie bewegt sich in einer Bandbreite, die jedem solchen Schätzungsvorgang immanent ist und deshalb noch nicht zu einer Korrektur der erklärten Bemessungsgrundlagen zu führen hat. Es war daher schon der Berufung gegen den - dem Sachbescheid - vorgelagerten Bescheid betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens Folge zu geben.

III.) Einkommensteuer 1999

Wird der Wiederaufnahmsbescheid aufgehoben, tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Wiederaufnahme befunden hat. Durch die Aufhebung des Wiederaufnahmsbescheids scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand. Die Berufung gegen den (berichtigten) Einkommensteuerbescheid war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, am 8. Oktober 2007