



UNABHÄNGIGER
FINANZSENA

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0857-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw.;, Revisionsassistentin, 1120 Wien, L-Gasse, vom 19. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf, vertreten durch HR Dr. Walter Klang, vom 19. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Die als Revisionsassistentin in einer Wirtschaftsprüfungskanzlei nichtselbständig tätige Berufungswerberin (=Bw.) erwarb Ende 2000 ein Mietwohngrundstück in Wien 12. Als Stichtag zur Verrechnung der Nutzungen und Erträge sowie Lasten und Aufwendungen wurde der 1.1.2001 vertraglich vereinbart. Der Kaufpreis (öS 513.000,00) entsprach exakt dem zum Stichtag gültigen Einheitswert des Grundvermögens. In der Einkommensteuererklärung für 2001 machte die Bw. im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Afa nicht vom Kaufpreis lt. Vertrag, sondern von nicht näher aufgeschlüsselten „Anschaffungskosten“ in Höhe von 455.000,00 € mit 4% geltend.

Das Finanzamt richtete an die Bw. folgenden Vorhalt:

„Der Kaufvertrag über das vermietete Objekt sowie der Mietvertrag mit dem Gasthausbetreiber ist vorzulegen.“

Wie viele Wohnungen werden vermietet?

Wie wurde die AfA (€ 18.200) ermittelt? Bitte um rechnerische Darstellung.

Wurde ein Grundanteil bereits ausgeschieden?

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beträgt der AfA-Satz bei Gebäuden grundsätzlich 1,5% (§ 16 (1) Z 8 lit. e EStG).

Wieso werden hier 4% AfA geltend gemacht?

Die AfA übersteigt die Mieteinnahmen um fast das Doppelte. Anhand einer Prognoserechnung ist daher darzulegen, wann mit einem Gesamtüberschuss aus der Vermietung zu rechnen ist

Da Sie in dem vermieteten Gebäude wohnen wird um Mitteilung ersucht, ob ein Privatanteil für Eigennutzung bei den Werbungskosten bereits berücksichtigt wurde. Aus den Beilagen ist diesbezüglich nichts ersichtlich.“

Die Bw. beantwortete diesen wie folgt:

„1. Den Kaufvertrag und Pachtvertrag übermittel ich in der Beilage. Der Pachtvertrag lautet auf den Voreigentümer, weil ich im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages mangels Grundbucheintragung noch nicht zivilrechtlicher Eigentümer war.

2. Es werden insgesamt 11 Wohnungen vermietet.

3. Bezuglich der Berücksichtigung eines Privatanteiles/Eigenverbrauch für die von mir bewohnte Wohnung teile ich mit, dass dieser bisher bei der Abschreibung nicht berücksichtigt wurde. Der Privatanteil beträgt 10,92 % der gesamten Nutzfläche. Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung entnehmen sie bitte der Beilage.

4. Eine Prognoserechnung habe ich noch nicht vorgenommen, weil die Abschreibung noch nicht endgültig festgesetzt ist.“

Der Eingabe schloss sie eine Kopie des Kaufvertrages und des – mangels Grundbucheintragung – noch vom Vorgänger abgeschlossenen Pachtvertrages über das im Gebäude befindliche Gasthaus an.

Im Zusammenhang mit dem Ersuchen um Bekanntgabe der Afa-Bemessungsgrundlage übermittelte die Bw. folgende Berechnung

Sachwert:

Fiktiver Neubauwert Gebäude		EURO
Keller		178.200,00
Geschosse		<u>1.845.000,00</u>
		2.023.200,00
Wertminderung	75%	- <u>1.517.400,00</u>
		<u>505.800,00</u>

Ertragswert

		EURO
Jahresrohertrag		26.140,00
20 % Pauschalabschlag Wagnis Instandhaltung		-5.230,00
fiktive Eigenmiete		4.140,00
Jahresreinertrag		25.050,00
Verzinsung Bodenwert 20 %		-5.010,00
Reinertrag Gebäude		20.040,00
Vervielfacher	21,48	
4 % Rendite, Nutzungsdauer 50 J		430.459,20
	gerundet	430.500,00

Liegenschaftswert (ohne Grund und Boden)

Sachwert		505.800,00
Ertragswert	x2	<u>861.000,00</u>
		1.366.800,00
	:3	455.600,00

	gerundet	<u>455.000,00</u>
--	----------	-------------------

Das Finanzamt wich von der Erklärung insoweit ab, als es statt der beantragten AfA lediglich eine AfA vom Einheitswert des Grundvermögens unter Anwendung eines Prozentsatzes von 1,5% /Restnutzungsdauer rd. 67 Jahre) berücksichtigte.

„Gem. § 16(1) Z 8 lit. a EStG sind für die Berechnung der AfA die tatsächlichen Kosten zugrunde zu legen. Diese Anschaffungskosten sind um die Eigennutzung zu kürzen. Von dieser Bemessungsgrundlage kann bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer eine jährliche AfA von 1,5% abgesetzt werden (§ 16(1)Z8 lit. e EStG). Die AfA wurde wie folgt ermittelt:

Anschaffungskosten	€ 37.281,16			
Eigennutzung 11%	€ -4.100,93			
Bemessungsgrundlage	€ 33.180,23	x 1,5%	jährliche AfA	€ 497,70

Der Überschuss aus der Vermietung beträgt nunmehr € 1.585,10.“

Die Bw. erhab **Berufung** und begründete diese wie folgt:

„1. Bemessungsgrundlage für die AfA

Für die Bemessung der Gebäudeabschreibung gilt gemäß § 16 EStG 1988 folgendes:

Wird das Wirtschaftsgut entgeltlich erworben, ist die AfA von den tatsächlichen Anschaffungskosten vorzunehmen (§ 16 Abs. 1 lit. a EStG 1988, Doralt, Kommentar EStG 4. Auflage, § 16 Tz 138).

Bei einem unentgeltlichen Erwerb eines Gebäudes, das im Zeitpunkt des Erwerbs zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird („durchgehende“ Vermietung) kommt die Sondervorschrift des § 16 Abs. 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung. Für die AfA ist wahlweise der zuletzt festgestellte Einheitswert oder die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 19.02.2003 wurde von einem entgeltlichen Erwerb ausgegangen und die Abschreibung gemäß § 16 Abs. 1 lit. a EStG von den tatsächlichen Anschaffungskosten berechnet.

Tatsächlich liegt aber eine gemischte Schenkung, die als unentgeltlicher Erwerb anzusehen ist, vor.

Für ertragsteuerliche Zwecke ist ein gemischtes (teils entgeltliches, teils unentgeltliches) Rechtsgeschäft in seiner Gesamtheit nach seinem prägenden Gehalt einheitlich entweder als entgeltlich oder als unentgeltlich zu beurteilen (Einheitlichkeitsgrundsatz). Es ist zu untersuchen, ob der Schenkungscharakter (Vorliegen einer einheitlichen Schenkung) oder der Entgeltlichkeitscharakter (Vorliegen eines Leistungsaustausches) überwiegt. Demnach wird von der Judikatur und Verwaltungspraxis und dem Schrifttum ein Überwiegen des Schenkungscharakters und damit nach der Einheitstheorie insgesamt eine unentgeltliche Übertragung angenommen, wenn sich beide Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise unentgeltlich und als teilweise entgeltlich bewusst gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts gewollt oder ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (VwGH 18.2.1999, 97/15/0021) und zwischen Leistung und Gegenleistung ein offenes Missverhältnis besteht (VwGH 5.11.1991, 91/14/0092). Für die Beurteilung als Schenkungsvertrag ist nicht die zivilrechtliche Bezeichnung der Vermögensübertragung, sondern allein der Umstand, dass Unentgeltlichkeit das Handeln bestimmt hat, maßgeblich (VwGH 19.10.87, 86/15/0097).

Für die Frage, ob ein offenes Missverhältnis vorliegt, ist der gemeine Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes dem gemeinen Wert der Gegenleistung gegenüberzustellen. Ein Missverhältnis liegt dann vor, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.

Mit dem StRefG 2000 wurde die Abgrenzung entgeltlicher und unentgeltlicher Erwerbsvorgänge auch gesetzlich geregelt. Nach § 20 Abs. 1 Z 4 EStG liegen freiwillige Zuwendungen und damit ein unentgeltlicher Erwerb vor, wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt. Damit wurde für die gemischte Schenkung das Überwiegensprinzip auch gesetzlich festgeschrieben. Beträgt die Gegenleistung weniger als die Hälfte des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt insgesamt ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang vor (Doralt, Kommentar EStG, 4. Auflage, § 24 Tz. 121/1).

Im vorliegenden Fall beträgt die Gegenleistung (Euro 37.281,00) weniger als 50 % des Wertes der Leistung (Liegenschaftswert inkl. Grund und Boden: Euro 546.000), so dass ein offenes Missverhältnis vorliegt und eine Bereicherung im Vermögen der Bedachten auf Kosten des Geschenkgebers eintritt.

Eine gemischte Schenkung setzt weiters voraus, dass aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag schließen wollen. Entscheidend ist, dass beiden Vertragsteilen bewusst ist, dass ein Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen gegeben ist und dass sie übereinstimmend das Übermaß unentgeltlich empfangen oder zuwenden wollen, d.h. einen Teil der Leistung schenken wollen (VwGH 18.2.1999, 97/15/0021). Der Schenkungswille lässt sich aus den Umständen des Einzelfalles, zu welchen das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses der beiden Leistungen gehört, erschließen. Nach Ansicht des VwGH ist bei Vermögensübertragungen an erbberechtigte Personen, durch die eine Erbschaft zu Lebzeiten vorweggenommen werden soll, bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung die Annahme des subjektiven Bereicherungswillens nicht rechtswidrig, sondern wird dadurch im besonderen gerechtfertigt, dass Familienbande Gestaltungen nahe legen, zu denen gegenüber Fremden üblicherweise kein Anlass besteht (VwGH 12.7.1990, 89/16/088, 19.4.1995, 94/16/0258). Auch eine Lebensgemeinschaft zwischen den Vertragspartnern legt bei einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung den Schluss nahe, dass eine gemischte Schenkung vorliegt (VwGH 17.2.1994, 93/16/0126).

Zwischen den vertragsschließenden Parteien bestanden eine mehrjährige Lebensgemeinschaft sowie ein Testament mit Alleinerbschaft zugunsten der durch den Vertrag vom 13.12.2000 Bedachten. Bei diesem Vertrag, der durch ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung gekennzeichnet ist (objektive Bereicherung) und eine spätere Vermögensübertragung durch Erbschaft vorweggenommen hat (subjektive Bereicherung) überwiegt der Schenkungscharakter. Es liegt daher nach der Einheitstheorie insgesamt eine unentgeltliche Übertragung vor.

Bei einem unentgeltlichen Erwerb eines Gebäudes, das im Zeitpunkt des Erwerbs zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt und vom Erwerber weitervermietet wird („durchgehende“ Vermietung) kommt die Sondervorschrift des § 16 Abs. 1 lit. b EStG 1988 zur Anwendung. Ich beantrage daher, dass als Bemessungsgrundlage für die AfA die fiktiven Anschaffungskosten herangezogen werden. Die fiktiven Anschaffungskosten ohne Grund und Boden wurden mit Euro 455.000,00 ermittelt und sowohl in der Einkommensteuererklärung als auch in der Beilage zum Ergänzungsschreiben vom 11.2.2003 angegeben. Die genaue Ermittlung dieser fiktiven Anschaffungskosten ist aus der Beilage zum Ergänzungsschreiben vom 11.2.2003, die diesem Schreiben nochmals beiliegt, ersichtlich. Der Anteil für Grund und Boden wurde bei einem Abschreibungssatz von 2 % mit 20 % ausgeschieden (EStR 2000, Abschn. 21.2.5., Rz. 6447),

indem vom Jahresreinertrag eine 20%ige Verzinsung für den Bodenwert in Abzug gebracht wurde.

2. Afa-Satz

Das Gebäude wurde vor 1915 erbaut. Ich beantrage daher, der Afa eine Nutzungsdauer von 50 Jahren zugrunde zu legen und den Afa-Satz mit 2 % jährlich festzusetzen (EStRI 2000, Abschn. 21.2.3., Rz 6444).

3. Afa Eigenverbrauch

Der Anteil der Privatnutzung beträgt 10,92 % der gesamten Nutzfläche (siehe Schreiben vom 11.02.03).

Ich beantrage daher, die jährliche Afa mit Euro 8.106,28 festzusetzen.

	Euro
Fiktive Anschaffungskosten	455.000,00
(ohne Grund und Boden)	
davon 2% Afa	9.100,00
Eigennutzung 10,92 %	<u>993,72</u>
Afa nach Berücksichtigung Eigennutzung	8.106,28

Ich ersuche um antragsgerechte Erledigung meiner Berufung."

(Die Bw. schloss der Berufung ihre bereits der Vorhaltsbeantwortung beigelegte Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft L--Gasse; an.)

Das Finanzamt richtete an die Bw. einen **2. Vorhalt**:

„Die Zinsliste 2001 möge vorgelegt und die Ermittlung des Rohertrages i.H.v. Euro 26.140,00 laut Ertragswertermittlung erläutert werden.“

Wie wurde im Rahmen der Ermittlung des Ertragswertes der Abschlag für Wagnis, Instandhaltung ermittelt?

Wie wurde der fiktive Neubauwert ermittelt?

Weiters mögen die Rechnungen und Zahlungsbelege betreffend den Aufwand Top 4 (Euro 12.099,31) vorgelegt werden.“

Die Bw. **erläuterte ihre Ertragswertberechnung** wie folgt:

1. Ermittlung Rohertrag i.H. von Euro 26.140,00

			Hauptmietzins, netto pro Monat	Erhaltungsbeitrag, netto pro Monat
		lt. Zinsliste	1.016,49	38,48
abzüglich	Top 007	Bw:, Eigennutzung	-59,11	-12,41
„	017	RB, (Adaptierung siehe unten)	-60,01	-12,60
zuzüglich	004	Ertrag bei Neu-vermietung, 45,03 m ² à 4,24	190,93	
	017	RB , 76 Jahre alt, bei Neuvermietung Miete 82,57m ² à 4,24/m ²	350,10	
			1.438,40	13,47
zuzüglich	Top 001	Walter M, Pacht lt. Pachtvertrag	726,73	
			2.165,13	13,47
		Hauptmietzins/Monat	2.165,13	
		Erhaltungsbeitrag/Monat	13,47	
			2.178,60	
		für 12 Monate		
		(2.178,60*12)	26.143,20	
			<u>26.140,00</u>	gerundet

2. Abschlag für Wagnis und Instandhaltung

Ausfallsrisiko	Miete Gasthaus	14.423,40	2.163,51	15%	
	Miete übrige	11.716,60	234,33	2%	sehr niedrige MRG Mieten, Mieter schon sehr lange in den Wohnungen, Wahrscheinlichkeit, dass sie ausziehen gering
Instandhaltung	Neubauwert	2.023.200,00	2.838,78	1,5 ‰	Kellergeschoß 0,4‰ Obergeschoß 1,5‰
			5.236,62		
		gerundet	<u>5.230,00</u>		

3. Fiktiver Neubauwert

Verbaute Fläche	265 m ²	Euro
Keller		
umbauter Raum	810 m ³ à € 220	178.200,00
Erd- und Obergeschosse	4.100 m ³ à 450	1.845.000,00
umbauter Raum		<u>2.023.200,00</u>

4. Aufwand Top 4 € 12.099,31

(Anmerkung: Die Bw. listete die 4 Handwerkerrechnungen über die Sanierung bzw. Renovierung der Wohnung Top 4 auf.)

Das Finanzamt richtete an die Bw. einen weiteren **Vorhalt**:

„Im Rahmen der Ermittlung des Rohertrages wurden die Einnahmen aus der Verpachtung des Gasthauses (neben dem Mietentgelt für das Geschäftslokal) mitberücksichtigt. Diese

Pachteinnahmen stellen jedoch nach ho. Ansicht nicht einen Ertrag des Gebäudes sondern einen Ertrag des verpachteten Betriebes dar, weshalb er bei der Ertragswertermittlung des Gebäudes nicht zu berücksichtigen ist.

Darüber hinaus ist bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eines der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden Gebäudes der Ertragswert entscheidend, weshalb die fiktiven Anschaffungskosten auf Basis des Ertragswertes allein zu bemessen sind. Im Stellungnahme wird ersucht.“

Der **Vorhaltsbeantwortung** der Bw. ist Folgendes zu entnehmen:

„Ich beziehe mich auf Ihr Ersuchen um Ergänzung vom 2. Juli 2003 betreffend die Einkommensteuer 2001 und teile Ihnen dazu folgendes mit:

Ich habe keinen Betrieb erworben, weil im Zeitpunkt meines Erwerbes (13.12.2000) der bisherige Eigentümer den Betrieb vorher längst aufgegeben hat. Er hat das Gasthaus bis 31.12.1986 selbst geführt. Bereits beim ersten Pachtvertrag (wirksam ab 1.1.1987) wurde kein lebensfähiger Betrieb übernommen.

Der Mietvertrag wurde deshalb als Pachtvertrag bezeichnet, um die mietrechtlichen Obergrenzen umgehen zu können und weil ansonsten auch aus konzessionsrechtlichen Gründen eine neue Anlagenbewilligung mit neuer Entlüftungsanlage erforderlich gewesen wäre. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich zur Gänze um einen Mietvertrag. Ein weiterer Grund für die Titulierung als Pachtvertrag war, dass die "Pacht" nicht als Miete über die Hausverwaltung in die Hauptmietzinsabrechnung einzubeziehen ist. Das ist ein im Wirtschaftsleben in Wien durchaus üblicher Vorgang.

Ich lege daher eine neue, allein auf Basis des Ertragswertes basierende, Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten vor und beantrage die jährliche Abschreibung mit Euro 9.264,00 festzusetzen. In der EST-Erklärung 2001 wurde die Afa mit Euro 18.200,00 berücksichtigt.

ERTRAGSWERT		Euro
Jahresrohertrag		26.140,00
fiktive Eigenmiete		4.140,00"
Jahresreinertrag		30.280,00
Verzinsung Bodenwert (20%)		-6.056,00

Reinertrag		24.224,00
Vervielfacher	21,48	520.332,00
4% Rendite, Nutzungsdauer 50 Jahre		gerundet 520.000,00
ABSCHREIBUNG		
Fiktive Anschaffungskosten		520.000,00
davon 2% Afa		10.400,00
Eigennutzung 10,92%		-1.136,00
Afa nach Berücksichtigung Eigennutzung		<u>9.264,00</u>

Ein weiterer **Vorhalt** erging an die Bw.

„Der Mietvertrag mit Herrn M laut Zinsliste 1/2001 über Euro 278,10 netto möge vorgelegt werden.“

An wen hat Herr M den Pachtzins von ATS 10.000 bezahlt? (Belege!)

Die Ertragsermittlung laut Schreiben vom 29.10.2003 geht vom Rohertrag aus, ohne Berücksichtigung von Abschlägen für Wagnis und Instandhaltung (vergleiche Schreiben vom 18.6.2003).

Bitte um Erläuterung.“

In ihrer **Vorhaltsbeantwortung** führte die Bw. aus:

„Ich beziehe mich auf Ihr Schreiben um Ergänzung vorn 26. November 2003 betreffend die Einkommensteuererklärung 2001 und teile Ihnen dazu folgendes mit:

1. Es existiert kein eigener Mietvertrag mit der Hausverwaltung. Es gibt nur einen einzigen Vertrag, der aus den in meinem Schreiben vom 29.10.2003 angeführten Gründen als Pachtvertrag tituliert wurde.
2. Herr M hat an den Voreigentümer bezahlt, weil ich im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages mit Herrn M mangels Grundbucheintragung noch nicht zivilrechtliche Eigentümerin war. Da die Zahlungen lt. Kaufvertrag aber mir zustehen, wurden sie an mich weitergeleitet und von mir auch versteuert.

3. Aufgrund der bestehenden Altmietverträge kann bei einer Neuvermietung der Wohnungen auch ohne Instandsetzung nachweislich ein wesentlich höherer Richtwertmietzins verrechnet werden, sodass das Ausfallsrisiko bei den Wohnungen mit den potentiellen Ertragssteigerungen nicht nur kompensiert wird, sondern darüber hinaus noch ein Zuschlag für unmittelbar bevorstehende Ertragssteigerungen zu berücksichtigen wäre. Bezüglich des Gasthauses ergibt sich, dass die derzeit berücksichtigten Erträge bei jeder anderen Art der Vermietung jederzeit wieder erzielt werden können.

4. Der Abschlag für die Instandhaltungskosten wurde bisher als Prozentsatz von den Neuherstellungskosten berechnet. Dies ist deshalb falsch, weil die Instandhaltungskosten umso höher wären je höher die Neuherstellungskosten sind. Es baut aber nicht deswegen jemand teuer um später auch noch höhere Instandhaltungskosten zu haben als jemand der billiger gebaut hat. Nach herrschender Ansicht kann eine richtige Ermittlung des Abschlages für die Instandhaltung nur darin bestehen, dass sie flächenbezogen erfolgt und dabei von einem in der Praxis auch anerkannten Durchschnittswert von 0,3 Euro/m²/Monat Nutzfläche auszugehen ist.

5. Außerdem weise ich darauf hin, dass der Wert des Kellers, der sich unter dem Gasthaus befindet sowie der Wert des Dachbodens bisher nicht in die Ertragswertermittlung einbezogen wurden. Da insofern eine Ertragsteigerung erzielt werden kann, weil der Keller als Lagerfläche vermietet werden kann und mit dem Ausbau des Dachbodens jederzeit begonnen werden kann, lege ich eine neue Ertragswertermittlung vor, die auch den Wert des Dachbodens und des Kellers berücksichtigt.

ERTRAGSWERT

A. Ertragswert ohne Keller und ohne Dachboden

Jahresrohertrag ohne Dachboden	26.140,00
Fiktive Eigenmiete	<u>4.140,00</u>
	30.280,00
Abschlag Instandhaltung	
0,3 €/m ² , Nutzfläche gesamt 745,20	<u>-2.680,00</u>
Jahresreinertrag	27.600,00

Verzinsung Bodenwert 20%	-5.500,00
Vervielfacher 21,48, 4% Rendite, Nutzungsdauer 50 Jahre	474.700,00

B. Ertragswert Keller

Reinertrag 2,5 €/m ² , Fläche 130 m ² , Jahresreinertrag (2,5*130*12) 3.900,00	
Vervielfältiger 21,48, 4% Rendite, Nutzungsdauer 50Jahre	83.800,00

C: Ertragswert Dachboden

Jahresertrag Dachboden, 220 m ² , 15 €/m ²	39.600,00
Vervielfacher 21,48, 4% Rendite, Nutzungsdauer 50 Jahre	850.600,00
Herstellungskosten 1.000 €/m ² für 440m ²	<u>-440.000,00</u>
	410.600,00
Verzinsung Bodenwert 20%	<u>82.100,00</u>
Ertragswert Dachboden	328.500,00
Ertragswert ohne Keller und ohne Dachboden	474.400,00
Ertragswert Keller	83.800,00
Ertragswert Dachboden	328.500,00
Ertragswert gesamt	887.000,00

ABSCHREIBUNG

Fiktive Anschaffungskosten	887.000,00
Davon 2% Afa	17.740,00
Eigennutzung 10,92 %	<u>-1.937,00</u>
Afa nach Berücksichtigung Eigennutzung	15.803,00

Ich ersuche daher aufgrund der auf der Seite 2 dieses Schreibens dargestellten Ertragswertberechnung die Jahresabschreibung mit € 15.803,00 (Berechnung siehe Seite 3 dieses Schreibens) festzusetzen.

Ich möchte darüber informieren, dass bei der nunmehr vorgelegten Ertragswertberechnung sowohl die Vorgangsweise bei der Berechnung als auch die der Bewertung zugrunde gelegten Daten und Bewertungsparameter mit dem Bewertungsgutachter der Finanz (Herrn Ing. I;) abgestimmt wurden.“

Aus der von der Bw. vorgelegten **Zinsliste 1/2001** geht hervor, dass

1. der Gasthauspächter Walter M als Mieter der Top 1 (= Gasthaus) mit einem Hauptmietzins von € 278,10, Betriebskosten von € 197,12 (Gesamtentgelt € 475,22 zuzüglich 20% USt € 95,04 ergibt ein Bruttoentgelt vom € 570,26.),
2. die Wohnung Top 4 leer stand,
3. unter Top 7 der Vorbesitzer EP (verst. 14.02.2002) als Mieter aufscheint
4. der gesamte monatliche Hauptmietzins € 1.016,99, der Erhaltungsbeitrag 38,48 und die Betriebskosten € 1.184,52 betragen.

In einem weiteren **Vorhalt** ersuchte das Finanzamt die Bw. um folgende Auskünfte:

„Bezug nehmend auf die mit Schreiben vom 13.12.2004 vorgelegte Ertragswertermittlung wird um Mitteilung ersucht, ob hinsichtlich der Kellerflächen von 130m² seit dem Erwerb der Liegenschaft Einnahmen erzielt wurden, wenn ja in welcher Höhe, wenn nein, warum nicht. Welche Maßnahmen wurden zur Vermietung der Kellerflächen gesetzt bzw. warum sind allenfalls diesbezügliche Maßnahmen unterblieben?“

Hinsichtlich des Dachbodens wird um Nachweis ersucht, dass ein Ausbau baurechtlich möglich ist und in welchem Ausmaß.

In welchem Ausmaß sind in den Jahren 2003, 2004 Erhaltungs-/ Instandsetzungsaufwendungen angefallen.“

Die Bw. **äußerte** sich **dazu** wie folgt:

„Ich beziehe mich auf ihr Schreiben um Ergänzung vom 4. April 2005 betreffend die Einkommensteuererklärung 2001 und teile Ihnen dazu folgendes mit:

1. Bezuglich der Vermietung der Kellerflächen von 130 m² teile ich Ihnen mit, dass mit zwei Inhabern von Gewerbebetrieben (Installateur Elektrounternehmen) Gespräche wegen einer Vermietung als Lagerfläche geführt wurden. Diese Inhaber sind ihrerseits sehr an der Anmietung des Kellers interessiert, weil der Zugang leicht möglich ist, es sich um eine relativ große Lagerfläche von 130 m² handelt und der Preis (2,5 Euro/m²) günstig ist. Ich habe bisher der von diesen Gewerbebetrieben angestrebten langfristigen Vermietung (Bindungsdauer 8 bzw. 10 Jahre) nicht zugestimmt, weil der Keller in Anbetracht der Parkplatzknappheit in dieser Gegend aus langfristiger Sicht bei einer Vermietung für Garagenplätze wesentlich mehr Ertrag (9 Parkplätze à 80 Euro/Monat. jährlicher Ertrag Euro 8.640,00) als bei einer Vermietung als Lagerfläche (Euro 3.900 jährlich lt. vorgelegter Berechnung) bringt. Sollte jedoch die Errichtung der Parkplätze an der Finanzierung scheitern, kann der Keller noch immer langfristig als Lagerfläche vermietet werden.
2. Hinsichtlich des Dachbodens teile ich Ihnen mit, dass nach Auskunft der für Bausachen zuständigen Magistratsabteilung 37, aufgrund der geltenden Bebauungsbestimmungen ein Dachbodenausbau mit einer Nutzfläche von nur 200 m² (statt wie von mir bisher 220 m²) und zusätzlich Dachterrassen von insgesamt 94 m² baurechtlich möglich sind, ich lege daher eine Ertragswertberechnung vor. die diesen geänderten Umstand bei der Berechnung des Ertragswertes des Dachbodens berücksichtigt.

3. Die laufenden Instandhaltungsaufwendungen für das Gebäude betragen:

2003	1.283,64 Euro
2004	996,53 Euro

Die Instandsetzungsaufwendungen für das Gebäude betragen:

2003	9.066,78
2004	4.381,79

Die Instandsetzungsaufwendungen wurden von mir nur deshalb durchgeführt, um die Mieterträge zu steigern. Diese Instandsetzungsaufwendungen schlagen sich nicht nur in Zukunft, sondern auch schon jetzt nachweisbar in höheren Mieterträgen nieder. Der Jahresrohertrag müsste daher bei der Ertragswertberechnung des Gebäudes entsprechend angepasst werden.

ERTRAGSWERT

A. Ertragswert ohne Keller und ohne Dachboden

Jahresrohertrag ohne Dachboden	26.140,00
Fiktive Eigenmiete	<u>4.140,00</u>
	30.280,00
Abschlag Instandhaltung	
0,3 €/m ² , Nutzfläche gesamt 745,20	<u>-2.680,00</u>
Jahresreinertrag	27.600,00
Verzinsung Bodenwert 20%	-5.500,00
Vervielfacher 21,48, 4% Rendite, Nutzungsdauer 50 Jahre	474.700,00

B. Ertragswert Keller

Reinertrag 2,5 €/m ² , Fläche 130 m ² , Jahresreinertrag (2,5*130*12) 3.900,00	
Vervielfältiger 21,48, 4% Rendite, Nutzungsdauer 50Jahre	83.800,00

C. Ertragswert Dachboden

Jahresertrag Dachboden, 200 m ² , 15 €/m ² x 12 Monate	36.000,00
94 m ² Terrasse, 8 Euro/m ² x 12 Monate	<u>9.024,00</u>
	45.024,00
Vervielfacher 21,48, 4% Rendite, Nutzungsdauer 50 Jahre	967.100,00
Herstellungskosten 1.000 €/m ² für 400 m ²	400.000,00
Zuschlag für Terrasse 8%	32.000,00
	-432.000,00
	535.100,00
Verzinsung Bodenwert 20%	<u>107.000,00</u>

Ertragswert Dachboden	428.100,00
Ertragswert ohne Keller und ohne Dachboden	474.400,00
Ertragswert Keller	83.800,00
Ertragswert Dachboden	428.100,00
Ertragswert gesamt	986.000,00

ABSCHREIBUNG

Fiktive Anschaffungskosten	986.000,00
Davon 2% Afa	19.716,00
Eigennutzung 10,92 %	-2.153,00
Afa nach Berücksichtigung Eigennutzung	17.563,00

Ich ersuche daher aufgrund des oben ermittelten Ertragswertes die Jahresabschreibung mit Euro 17.563,00 festzusetzen.

(Neuerlich verwies die Bw. darauf, ihre Ertragswertberechnung mit dem namentlich genannten Finanzbeamten abgestimmt zu haben.)

(Nach Vorlage der Berufung richtete die Bw. an den UFS das Ersuchen um eine mündliche Besprechung mit dem Sachbearbeiter.)

Über den auf Wunsch der Bw. angesetzten Erörterungstermin am 26. März 2010 wurde Folgendes protokolliert:

„Nach kurzer Darstellung des Sachverhaltes durch den Referenten weist die Berufungsverberin (Bw.) darauf hin, das Haus von Ihrem Onkel EP, der das Gasthaus von den 60iger Jahren an bis ca. 1987 selbst geführt hat, im Rahmen einer gemischten Schenkung erworben zu haben. Sie ist immer noch auf der Suche nach einem Pächter. Das Zustandekommen scheitert aber in aller Regel daran, dass die künftigen Pächter nicht einmal das Geld für eine angemessene Kautions aufbringen können.“

Der Referent weist darauf hin, dass sich aus einer Einsichtnahme in die Bewertungsakten zahlreiche Wohnungszusammenlegungen und Kategorieanhebungen (Gangabmauerung, Klosetteinbeziehung, etc.) durchgeführt worden sind. Aus den Akten ergibt sich im

Wesentlichen nur ein Umbau einer einzigen Wohnung im Jahr 2001 ab Übernahme der Liegenschaft.

Bei Durchsicht der in den Akten mittlerweile aufliegenden Zinsliste fiel dem Referenten auf, dass Miete sowohl für das Gasthaus (Walter M) als auch unter der Verpachtung entsprechende Pachterlöse aufscheint.

Angesprochen auf den Umstand, dass sowohl unter den Gewerbeeinkünften als auch in der Zinsliste Erlöse vom Gasthauspächter aufscheinen, erklärt die Bw. dies mit mietrechtlichen Erwägungen (Mietzinsreserve). Insgesamt habe sich die Pacht aus beiden Beträgen zusammengesetzt, also rund 1.000,00 € pro Monat ab Oktober.

Der Referent spricht die Bw. auf den in den späteren Ertragsberechnungen angesetzten Garagenausbau im Keller an und stellt die Frage, ob irgendwelche diesbezüglichen Anfragen an die Baubehörde gestellt worden sind.

Die Bw. verneint dies.

Der Referent spricht die Bw. auf den beaufsichtigten Dachgeschossausbau an und stellt die Frage, ob es diesbezüglich Kontakte mit der Baubehörde gegeben habe (Baubefunde, etc.).

Die Bw. weist darauf hin, dass sie bei der Baubehörde vorgesprochen hat.

Die Bw. gibt an, sich persönlich bei der Baubehörde erkundigt zu haben, schriftliche Anfrage oder Auskünfte seitens der Baubehörde liegen keine vor.

Sie stellt einen Querschnitt der Liegenschaft zur Verfügung, der von einem Sachverständigen namens KF erstellt worden ist und in dem unter Bedachtnahme auf die geltenden Bebauungsbestimmungen ein möglicher Ausbau rot eingezzeichnet wurde. Aus diesem möglichen Ausbau habe Herr KF. eine Nutzfläche von 550 m² errechnet.

Der Referent nimmt Bezug auf eine Eingabe der Bw., in der sie darauf hinwies, ihre Berechnungen des Ertragswertes mit einem Sachverständigen der Finanzverwaltung (Ing. I;) abgesprochen zu haben. Der Referent weist darauf hin, mit Ing. I; telefonisch Kontakt aufgenommen zu haben. Er gab an, sich an ein Gespräch mit der Bw. nicht erinnern zu können und wies daraufhin, seit ca. 2000 keinerlei privaten Gutachten mehr erstellt zu haben. Den Wert einer Wiener Liegenschaft würde er mit dem 7 bis 10fachen Jahresmiettertrag ansetzen.

Die Bw. gibt an, sehr wohl mit Ing. I; gesprochen zu haben, sie hat sogar seine Telefonnummer (000000) gespeichert. Er habe ihr die Werte bestätigt.

Nach der einfachen Ertragswertermittlung laut Ing. I; (sieben- bis zehnfache Jahresmiete) würden sich rund 300.000,00 € ergeben, ein Betrag, der nach Ansicht der Bw. keinesfalls den tatsächlichen Wert zum Erwerbsstichtag entspricht.

Der Referent fasst zusammen, dass die jeweiligen Werte in den beiden zuletzt vorgelegten Ertragswertberechnungen (insbesondere die erwarteten Mieterlöse und erwarteten Herstellungskosten) hinsichtlich des darin angesetzten Dachgeschoss- und Kellerausbau für ihn nicht nachvollziehbar sind und sich nicht auf konkrete Zahlen (Statistik Austria) stützen.

Nachdem eine einvernehmliche Lösung der Festlegung der fiktiven Anschaffungskosten im Rahmen des Erörterungstermines nicht möglich erscheint, weist der Referent darauf hin, dass nur mehr die beiden Methoden einer einfachen Ertragsberechnung oder mittels eines Gutachtens eines Sachverständigen zielführend sind.

Die Bw. kündigt an, ein entsprechendes Gutachten über den Wert zum Erwerbsstichtag innerhalb einer Frist von 2 bis 3 Monaten beizubringen.

Die Bw. weist darauf hin, dass sehr wohl bei der einen oder anderen Wohnung Instandsetzungskosten zwecks Kategorieanhebung durchgeführt worden seien.“

Nach einem Fristerstreckungsersuchen langte schließlich das angekündigte **Gutachten** beim UFS ein.

Das Gutachten wurde durch die beiden Sachverständigen wie folgt eingeleitet:

„I. Allgemeines

1.1. Auftraggeber

Frau Bw; als Eigentümerin der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft.

1.2. Auftrag

SV möge Befund und Gutachten erstellen über die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft per Adresse 1120 Wien, L--Gasse;, inne liegend im Grundbuch 01305 Meidling, EZ YYY, GST-NR .ZZZ.

1.3. Zweck

Zweck des Gutachtens ist die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft zum Stichtag für steuerliche Belange.

1.4. Bewertungsstichtag

Als Stichtag für die Bewertung gilt der 1. Jänner 2001.

1.5. Grundlagen und Unterlagen

Dem Sachverständigen stehen seine erhobenen sowie die vom Auftraggeber übergebenen Grundlagen und Unterlagen und die allgemeinen Grundlagen aus der Literatur und Wissenschaft zur Verfügung.

1.5.1. Vom Sachverständigen erhobene Grundlagen und Unterlagen:

Befundaufnahme an Ort und Stelle am 31. März 2009, 9:00 bis 10:30Uhr unter Anwesenheit von:

Frau Bw;

und dem gefertigten Sachverständigen Grundbuchsauszug, online Ortsplan, online Flächenwidmungs- u. Bebauungsplan, online Verdachtsflächenkataster, online Anfertigen einer Fotodokumentation

1.5.2. Vom Auftraggeber zur Verfügung gestellte Grundlagen und Unterlagen:

Zinsliste aus 2001

Zinsliste aus 2010

1.5.3. Bewertungsliteratur:

Prodinger/Kornreif, Immobilienbewertung im Steuerrecht, 2006

Stabentheiner, LiegenschaftsbewertungsG², 2005

ÖNORM B 1802

Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, 2007

SV-Landesverband Steiermark und Kärnten, Nutzungsdauerkatalog baulicher Anlagen und Anlagenteile, 3. Auflage, 2006

Kleiber/Simon/Weyers, Verkehrswertermittlung von Grundstücken, 5. Auflage, 2006

Rössler/Langer, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 8. Auflage, 2004

Ross/Brachmann/Holzer/Renner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 29. Auflage, 2005

Bienert, Bewertung von Spezialimmobilien, Risiken, Benchmarks und Methoden, 1. Auflage, 2005

Heidinger/Hubalek/Wagner, Immobilienbewertung nach angelsächsischen Grundsätzen, 1. Auflage, 2000

Immobilien-Preisspiegeln, herausgegeben von der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien und Vermögenstreuhänder

1.6. Allgemeine Vorbemerkungen

Das Gutachten wurde ausschließlich nach den Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992, BGBI. 1992/150 erstellt.

Es wird der Verkehrswert gem. § 2 Abs. 2 LBG ermittelt.

Die Verkehrswertermittlung erfolgt geldlastenfrei.

Währungsbeträge sind in Euro angegeben, Flächenmaße in Quadratmeter.

Der Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes wurde ausschließlich durch äußeren Augenschein anlässlich der Befundaufnahme festgestellt und klassifiziert. Detaillierte Untersuchungen des Bauzustandes wurden nicht durchgeführt. Zerstörende Untersuchungen wurden nicht ausgeführt, weshalb Angaben über nicht sichtbare Bauteile und Baustoffe aus Auskünften, die dem Sachverständigen gegeben wurden, auf vorgelegten Unterlagen oder Vermutungen beruhen.

Die Bewertung allfälliger Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungskosten wird vom Sachverständigen entsprechend seiner Erfahrungen angesetzt und es wird dabei von einer der Lage und der jeweiligen Nutzung des Objektes marktkonformen Ausführung ausgegangen.

Der Wertermittlung werden die Umstände zugrunde gelegt, die im Rahmen einer üblichen ordnungsgemäßen und angemessenen Erforschung des Sachverhaltes, vor allem bei der örtlichen Besichtigung, erkennbar waren oder sonst bekannt geworden sind.

Ein Energieausweis über die Gesamtenergieeffizienz eines Gebäudes iS der Richtlinie 2002/91/EG des Europäischen Parlamentes wurde nicht vorgelegt. Im Zuge der Bewertung wird daher bei der Wertermittlung von Durchschnitts- und Erfahrungswerten ausgegangen."

In der Folge gaben die Gutachter einen Grundbuchsauszug wieder und äußerten sich über Lage, Infrastruktur und Verkehrsverbindungen usw.

Auf S. 12 wird die Lage beschrieben:

„2.3. Grundstück

Die Liegenschaft ist in einer Mittelparzelle gelegen und die Straßenfassade ist gegen Nordnordosten ausgerichtet. Das Niveau ist leicht fallend von Süden nach Norden mit einem Niveausprung durch eine Böschung ungefähr in der Mitte des Grundstückes. Die Grundstücksform ist als nahezu rechteckig zu bezeichnen. Als Gesamtgröße ist gemäß dem Grundbuchstand eine Fläche von 626 m² angegeben. Die Gutachter fügten 2 Luftaufnahmen und eine Tabelle über Lärmimmissionen ins Gutachten ein.“

Auf S. 14 führen sie u.a. aus:

„1.1.1. Anschlüsse

Es wird davon ausgegangen, dass die Liegenschaft an alle zum Betrieb notwendigen, öffentlichen Versorgungs- und Entsorgungsleitungen angeschlossen ist bzw. wird.

Wasser. Kanal. Strom, Gas u/o Fernwärme“

Nach Ausführungen über die konkrete Flächenwidmung beschreiben sie schließlich auf S. 17 den Erhaltungszustand wie folgt:

„2.5. Kurzbeschreibung und Erhaltungszustand der Liegenschaft

Bei der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein fünfgeschossiges Zinshaus, dessen ursprüngliche Errichtung auf 1897 zurückgeht.

... Das Objekt wird gemischt für Wohn- und Geschäftszwecke genutzt. Das Bauwerk befindet sich in einem dem Alter entsprechenden Bauzustand, wobei insgesamt von einem gepflegten, durchschnittlichen Erhaltungszustand gesprochen werden kann. Die laufend notwendigen Instandhaltungsarbeiten werden großteils durchgeführt, weshalb kein deutlich rückgestauter Erhaltungsaufwand festgestellt werden konnte.“

S. 19 ist Folgendes zu entnehmen

2.6. Gebäudekonstruktion und Ausstattung

Nutzung:	Wohnzwecke/Geschäftszwecke
Bauzustand	durchschnittlich

Lage:	Mittellage
Geschosse:	Keller
	4 Hauptgeschosse
	Dachgeschoss (nicht ausgebaut)
Bauweise	Massivbauweise; vermutlich Holztramdecken
Abfallrohre:	innen liegend
Straßenfassade:	verputzt / strukturiert
Hoffassade	verputzt / glatt
Fenster:	Stiegenhaus: einfache, doppelflügelige Holzfenster
	Wohnungen: größtenteils Kunststofffenster
Haustor:	zweiflügelig, Gegensprecheanlage
Stiegenhaus:	zweiläufige Treppe; Schmiedeeisengeländer innenseitig: beiderseitiger Handlauf Holz
Bodenbeläge:	keramische Bodenbeläge / Terrazzo
Wandbeläge:	verputzt / gemalt
Deckenbeläge:	gemalt
Lift:	nein
Außenanlage:	kleine betonierte Hoffläche, dahinter Garten
Nebengebäude:	kleines Nebengebäude

2.7. Kurzbeschreibung und Erhaltungszustand der Bestandobjekte

Die Bestandobjekte konnten im Zuge der Befundaufnahme größtenteils nicht besichtigt werden, weshalb keine umfassende Aussage über die Gesamtbeschaffenheit gemacht werden kann.

Tatsächlich konnten folgende Objekte besichtigt werden:

Top 8: Wohnung im 1 OG; 81,34 m² Nutzfläche (gem. Zinsliste); wird derzeit von der Eigentümerin genutzt. Die Wohnung - bestehend aus Vorraum, WC, Bad, SZ, WZ, und Kü mit weiterem Nebenraum - befindet sich in einem ordentlichen, sehr gepflegten Zustand. Die Wände und Decken sind durchgehend gemalt - in Bad, WC und Küche ist die Decke abgehängt, aufgrund eingebauter Entlüftung.

Beheizt wird die Wohneinheit mittels einer im Badezimmer situierten Kombitherme und Gasetagenheizung mit Heizkörpern in allen Wohnräumen. Im Bad gibt es weiters Wanne, Dusche, Waschtisch sowie einen Wandheizkörper. Das Bad ist über den Vorraum als auch das Schlafzimmer, also über 2 Seiten begehbar. Die Böden sind mit Ausnahme der verflieseten Nassräume als Parkettböden ausgeführt. SZ, WZ und Küche habe je 2 Fenster, der Vorraum 1 Fenster, alle aus Kunststoff.

Zustand: sehr gut

Top 3: Wohnung im EG. 38,00 m² Nutzfläche (gem. Zinsliste), derzeit in Sanierung - Rohzustand. Beheizung mittels Heizkörper, Kombitherme und Gasetagenheizung, zumeist Heizkörper montiert sind. Die Wohnung besteht aus Vorraum, Küchenzeile, Bad mit WC und einem Wohn-/Schlafraum.

Zustand: sanierungsbedürftig

Top 1: Gastrolokal im EG; alte Küche mit Entlüftung in den Hof bzw. über das Dach; Wände und Decke gemalt; alte Einrichtung aus Holz; Schankraum mit dunklem Holzboden, 1 Lagerraum unsaniert; keine Innentoilettenanlagen, diese sind über den Hausgang zu erreichen. Elektrik veraltet.

Zustand: mäßig

Weiters wird hinsichtlich des Hauszustandes festgehalten

Kellergeschoß: Der Keller verfügt über Gewölbedecke und Wände aus Mauerziegeln, unverputzt sowie einem gestampften Boden. Es gibt einige gemauerte Parteienabteile.

Dachgeschoß: Das Dachgeschoss ist unausgebaut; ein Teil des Dachbodens wird ausschließlich von einem Mieter benutzt.

2.8. Bestandobjekte und Erträge

Auf der Liegenschaft befinden sich laut Zinsliste 13 Bestandeinheiten. 1 Einheit wird gewerblich genutzt, die restlichen 12 Einheiten sind als Wohnungen ausgewiesen. 1 Wohnung ist zum Stichtag als Leerstand ausgewiesen. Es gibt keine Stellplätze. Es gibt keine zusätzlchl. Einnahmen aus Werbeflächen oder Mobilfunkantennen.

Lfn	Top	Widm	Vertrag, Kat. Status	Fläche m ²	Nettomiete p.m ² /€	Ertrag/ m ²
1	1	G	verm.	122,90	278,10	2,26
2	3	W	verm.	38,00	36,23	0,95
3	4	W	leer	38,67	-	-
4	5	W	verm.	70,40	139,16	1,98
5	7	W	verm.	81,34	59,11	0,73
6	9	W	verm.	39,50	51,96	1,32
7	10	W	verm.	42,56	55,98	1,32
8	11	W	verm.	64,48	129,28	2,00
9	13	W	verm.	47,40	62,35	1,32
10	14	W	verm.	42,66	24,71	0,58
11	15	W	verm.	42,72	31,05	0,73
12	16	W	verm.	32,00	88,55	2,77
13	17	W	verm.	82,57	60,01	0,73
40						
Summe				745,20	1.016,49	1,36
					Ertrag/m ²	laut

						Zinsliste
--	--	--	--	--	--	-----------

(Von der Wiedergabe der Diagramme über Zusammensetzung der Mieterträge und Nutzflächen wird Abstand genommen.)

Auf S. 22 f. führen die Gutachter aus:

„2.9. Kautionen

Über die Höhe von etwaig geleisteten Kautionen wurde keine Auskunft erteilt.

2.10. Betriebskosten

Über die Höhe der Betriebskostenabrechnung zum Stichtag wurde keine gesonderte Auskunft erteilt. Laut übergebener Zinsliste betragen die Betriebskosten zum Stichtag rd. € 1,60/m² netto.

2.11. Potential Dachgeschoss

Zur Plausibilisierung der Ausbaumöglichkeit und Nutzflächenermittlung den Rohdachboden betreffend, wird auf das nachfolgende durch den SV in Auftrag gegebenes Sub-Gutachten von Arch. DI CB verwiesen:

Gutachten

über den Ausbau des Dachgeschoßes der Liegenschaft 1120, L--Gasse; Stichtag: 1.1.2001
Plandokument: 6514 Stand: 1.10.1993

Inhalt der Flächenwidmung:

Widmung GB III g limitiert auf 13m auf einer Tiefe von 12 Meter, entspricht dem Bestand

Dahinter Widmung G

Straßenbreite 15,17m

Bebauungsbestimmungen:

Gemäß II .3.1.3 darf der oberste Abschluß der errichteten Gebäude nicht höher als 4,5 m über der oberen Deckenoberkante des obersten Hauptgeschosses liegen.

Es darf daher nur 1 Dachgeschoß errichtet werden.“

(Nach Wiedergabe eines Flächenwidmungsplanes vom 1.1.1993 führen die Gutachter ab S. 28 aus:

„Bestehende Gebäudehöhe:

Das bestehende Gebäude hat an der Straßenseite eine Gebäudehöhe von ca. 16,25m.

Die Hoffassade des Straßentraktes ist etwa 15,1m, die des Hoftraktes etwa 14,9m hoch.

Die kleine abgeschrägte Fassade dazwischen rund 15,0m.

Auswertung:

Zum Stichtag war es Usus, ein im rechtmäßig bestehendes allerdings überhöhtes Gebäude mittels § 69 der Wiener Bauordnung als Konsens zu legitimieren und erst im zweiten Schritt das Dach auf 45 Grad anzusteilen.

Erst ab etwa 2005 kam man seitens der Behörde zur Erkenntnis, dass das Ansteilen eines Daches auf 45 Grad die Gebäudehöhe nicht verändert und Nachbarn daher nicht im Lichteinfall beeinträchtigt werden.

Allerdings gilt das nur für die Teile eines Gebäudes, bei denen ein Zubau gemäß § 60 WBO zulässig ist, also nicht für den Seitenflügel mit der Widmung „Gärtnerische Ausgestaltung“. In diesem Bereich ist lediglich der Einbau von Wohnungen im bestehenden Umriss möglich.

In der Zeit vor dem 1. Merkblatt vom 5.4.2006 war es nicht üblich, fehlende Wände im Erdgeschoß mit Stahlrahmen zu ergänzen. Die vertikalen Lasten wurden über einfache Stahlträger abgefangen. Es wird daher nicht näher auf die Konsensmäßigkeit der Erdgeschoßzone bzw. der übrigen Wohnungen eingegangen.

Ebenso wurden damals in der Einreichstatik die Verhältnisse der Fundamente nicht durch Aufgrabung untersucht. Daher wurde innerhalb der gutachterlichen Feststellung darauf verzichtet.

Im Jahr 2001 durften Lichthöfe überbaut werden, wenn die Entlüftungen der darunter liegenden Geschoße gewährleistet waren, daher ist diese Fläche auch berücksichtigt.

Zulässige Kubatur:

Die Fläche des Rohdachbodens wird in diesem Fall in 3 Wohneinheiten geteilt.

Der Wohnung im Hoftrakt wird eine Terrasse vorgelagert, damit mindestens 50% der Bodenfläche der Aufenthaltsräume eine Raumhöhe von 2,5 m hat.

Die beiden Wohnungen erhalten die Terrasse auf dem Flachdach und werden über das weitergeführte Stiegenhaus erschlossen.

Der Aufzug wird an der kleinen abgeschrägten Fassade errichtet.

An allen Fassaden ist, unter der Voraussetzung der Zustimmung der Abteilung für Architektur und Stadtgestaltung Magistratsabteilung 19, die Schaffung von Gaupen im Ausmaß von je einem Drittel zulässig und in der Planung berücksichtigt.

In einer Aufstellung wurde die Größe und Aufteilung der geplanten 3 Wohnungen angeführt:
Für die 3 geplanten Wohnungen wurden folgende Nutzflächen angeführt:

	Wohnnutzfläche m ²	(Dach)Terrasse m ²	Summe m ²
Wohnung A	68,62	30	
Wohnung B	94,19	45	
Wohnung C	49,47	5,79	
Summen	212,28	80,79	

(Weiters enthält das Gutachten 6 Schaubilder eines derart geplanten Umbaues und 9 Ablichtungen von 9 Baubescheiden über Wohnungsumbauten, Zusammenlegungen und Einbeziehung von Gangtoiletten in die neu geschaffenen Wohneinheiten. Alle Baubescheide ergingen im Zeitraum vor dem Erwerb der Liegenschaft durch die Bw.)

Die Sachverständigen gaben dazu an:

„Die nachstehend angeführten Baubescheide bzw. Unterlagen aus dem Bauakt der Liegenschaft stellen eine, aus Sicht des SV, bewertungsrelevante Erhebung für die gutachtensgegenständliche Liegenschaft dar. Wie aus den auszugsweise unten angeführten Bescheiden bzw. Planunterlagen ersichtlich wurden diverse Umbauten, Verbesserungen von Bestandsobjekten, Standardanhebungen, Wohnungszusammenlegungen und Widmungsänderungen vorgenommen.“

3. Gutachten

Auftragsgemäß sind die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln. Diese entsprechen jenem Betrag, den der Käufer zum Stichtag, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage der Liegenschaft und ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, aufwenden müsste, um die Immobilie zu erwerben.

Die fiktiven Anschaffungskosten beziehen sich zwar auf einen bestimmten Zeitpunkt, Umstände, welche am Wertermittlungsstichtag bereits voraussehbar sind, müssen jedoch Berücksichtigung finden.

Da die fiktiven Anschaffungskosten vom Käufer ausgehen, sind darunter auch die üblich anfallenden Anschaffungsnebenkosten zu verstehen. Als fiktive Nebenkosten können gemäß Wartungserlass zu den ESTRL vom 16.6.2008 nur jene Kosten berücksichtigt werden, die bei einem gedachten Erwerb jedenfalls angefallen wären. Dazu zählen die Grunderwerbsteuer, nicht aber Maklergebühren oder Kosten für Inserate. Grundbuchseintragungsgebühren, Unterschriftsbeglaubigungsgebühren usw. sind bei tatsächlichem Anfall in der entsprechenden Höhe anzusetzen.

3.1. Bewertungsverfahren

Die Bewertung erfolgt nach dem Stand der Wissenschaft und nach Maßgabe aller in vorstehender Beschreibung enthaltener wertbeeinflussender Merkmale und Feststellungen sowie unter Bedachtnahme der Verhältnisse am Realitätenmarkt zum Stichtag. Im Falle von Neuerungen bleibt eine Anpassung des Gutachtens vorbehalten.

Als Bewertungsverfahren wurde das Ertragswertverfahren gewählt. Darunter wird die Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrages zum angemessenen Zinssatz, entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Baulichkeiten, verstanden. Da Ertragsliegenschaften meist zur Kapitalanlage dienen, stellt das Ertragswertverfahren eine adäquate Wertermittlungsmethode dar.

Für die Flächenangaben im Grundbuch bzw. in natura haftet der SV nicht; ein digitaler Auszug liegt vor und es wurde von diesem ausgegangen. Allenfalls gegebene Nutzflächendifferenzen zwischen den vorgelegten Plänen und den festgestellten Flächen in natura anlässlich des Augenscheines sowie Detailabweichungen in der Materialbeschreibung, der Beschreibung der Mängel und des Reparatur- und Pflegerückstaus, o.ä., verändern die hier ermittelten fiktiven Anschaffungskosten keinesfalls, da in den Beschreibungen keine taxativen Aufzählungen erfolgt sind. Für nicht erwähnte Mängel haftet der SV nicht.

3.2. Restnutzungsdauer

Für die Festsetzung der Restnutzungsdauer erscheint es notwendig, die Begriffe Nutzungs- und Lebensdauer zu definieren, weil diese oft missverständlich angewendet oder verstanden werden:

3.2.1. Technische Lebensdauer

Die technische Lebensdauer eines Gebäudes hängt im Wesentlichen von der Haltbarkeit der tragenden Bauteile ab und wird von der Qualität des Baumaterials bestimmt. An den Rohbauteilen eines Gebäudes (z.B. Außenwände, Decken, Treppen) können faktisch keine Erneuerungs- oder Ausbesserungsarbeiten vorgenommen werden. Neben der Güte der gewählten Baustoffe kommt auch der fachgerechten Verarbeitung ein großer Stellenwert zu. Die Qualität des Rohbaues bestimmt somit die Lebensdauer eines Gebäudes.

Die Ausbauteile eines Gebäudes (hierzu zählen im wesentlichen Innen- und Außenverputz, Dacheindeckung, Fußböden, Fenster und Türen, Installationen, Heizungen, etc.) haben eine kürzere Lebensdauer und müssen, will man die Lebensdauer des Rohbaues annähernd nutzen, ein- bis mehrmals erneuert werden. Es ist jedoch ausdrücklich festzustellen, dass die Erneuerung von Ausbauteilen nicht geeignet ist, die Lebensdauer des Rohbaues zu verlängern.

Neben der Qualität des Baumaterials sind auch die durchgeführten Instandhaltungsarbeiten entscheidend, da bei deren Unterlassen die tragenden Teile ungehindert Witterungseinflüssen ausgesetzt sein können und daher erheblich schneller altern (z.B. schadhaftes Dach).

3.2.2. Wirtschaftliche Nutzungsdauer

Die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist in der Regel kürzer als die technische Lebensdauer und bezeichnet jenen Zeitraum, innerhalb dessen ein Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend seiner Zweckbestimmung allgemein wirtschaftlich nutzbar ist. Die Nutzungsdauer hat mit der technischen Lebensdauer nur insofern etwas zu tun, als sich die Nutzungsdauer innerhalb der Lebensdauer halten muss. Für die Nutzungsdauer und damit auch für die Restnutzungsdauer - sind vor allem wirtschaftliche Faktoren wie zum Beispiel die Lage des Objektes, die Ausstattung, der Grundriss, die Geschoss Höhe, die Raumtiefe und Raumaufteilung, die Größe einzelner Räume (Arbeits- od. Wohnraum, Bad, etc.), die allgemeinen Anforderungen an gesunde Wohn- und Arbeitsverhältnisse, usw. maßgebend. Diese Faktoren bestimmen den Wohn- bzw. Geschäftswert und damit den Ertrag und die Nutzungsdauer.

3.2.3. Gewöhnliche Lebensdauer

Die gewöhnliche Lebensdauer hängt im Wesentlichen von der Bauart (Konstruktion und verwendete Baustoffe), der Bauweise (Massivbau, Fertigteilbau) und der Nutzung sowie etwaigen Adoptionsmöglichkeiten ab. Die gewöhnliche Lebensdauer berücksichtigt damit in

angemessener Weise sowohl die technische Lebensdauer als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Zu einer Verkürzung der Lebensdauer führen nicht behebbare Baumängel (z.B. Fundierungsmängel) und -schäden (z. B. Bergschäden, Erschütterungsschäden) sowie Schäden, die nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten behoben werden können.

Eine Verlängerung der Restlebensdauer tritt dann ein, wenn das Gebäude in seinen wichtigsten Bauteilen wie Mauer, Decken, Treppen, Dach erneuert oder verbessert worden ist. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen (z.B. Neugestaltung der Fassade) oder normaler Instandhaltungsaufwand führen zu keiner Verlängerung der Lebensdauer.

Hat die technische Altersentwertung 100% erreicht, tritt die Abbruchreife ein. Dank der massiven Bauweisen und dauerhaften Materialien hätte ein Gebäude heute eine Lebensdauer von hundert, zweihundert oder mehr Jahren bis zum Eintritt der technischen Abbruchreife. Die wirtschaftliche Abbruchreife dagegen kann schon nach wenigen Jahrzehnten eintreten. Das Schicksal einer zu Ertragszwecken genutzten Immobilie wird vorwiegend durch die wirtschaftliche Abbruchreife bestimmt.

Die Erfahrung hat gezeigt, dass der eher auf funktionelle und wirtschaftliche Ursachen denn auf rein technische Ursachen zurückzuführende Teil der Wertminderung in der Regel in den mit den Bauzyklen korrespondierenden Schritten und mit den sich wandelnden Anforderungen, die den funktionellen Nutzen und den Stil beeinflussen, vor sich geht. Die Verfahren, mit denen die Anpassungen von linearen Schätzungen vorgenommen werden, können unterschiedlich sein.

Prinzipiell stehen dazu direkte Methoden (z.B. Kostenmethode) und indirekte Methoden (z.B. Vergleichswert- oder Ertragswertmethode) zur Verfügung.

Die Fachliteratur (vgl. Heimo Kranewitter, „Liegenschaftsbewertung“, 5. Auflage-Wien 2007) setzt für Mehrfamilienwohnhäuser städtischer Art mit zwei bis vier Wohngeschoßen, voll unterkellert, in massiver Bauweise (Ziegel- oder Hohlblockmauerwerk) mit Holzbalken-, Gewölbe- oder Stahlbetondecken und Holz-, Stein- oder Stahlbetontreppen, Dachkonstruktionen aus Holz mit Ziegel- oder Eterniteindeckung bzw. Flachdach (als Kalt- oder Warmdach ausgeführt) und Fassaden mit Klinkersockel, glattem Putz, Kalkedelputz bzw. Verblendungen, eine gewöhnliche Lebensdauer von 100 bis 150 Jahren an.

Der Nutzungsdauerkatalog baulicher Anlagen und Anlagenteile 2006 des Arbeitskreises des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen

Österreichs, Landesverband Steiermark und Kärnten weist für Wohn- und Geschäftsgebäude in besonderer städtischer Ausführung (z.B. aus der Gründerzeit) eine gewöhnliche Gesamtnutzungsdauer von 100 bis 120 Jahren aus.

Die Restnutzungsdauer ergibt sich aus der Differenz von Gesamtnutzungsdauer und Gebäudelebensalter.

RND=GND- Alter

RND Restnutzungsdauer

GND Gesamtnutzungsdauer

Alter Gebäudelebensalter

Bei dem Gebäudelebensalter kann aufgrund der im Befundteil angeführten historischen Erhaltungsmaßnahmen und des augenscheinlichen Zustandes von einem fiktiven Baujahr 1931 ausgegangen werden, wodurch sich bei einer Gesamtnutzungsdauer von 120 Jahren eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren ergibt.

3.3. Ertragswert

Die Berechnung des Ertragswertes erfolgt nach der vereinfachten Ertragswertformel:

$$EW = RE * V + \frac{BW}{q^n}$$

EW Ertragswert

RE Reinertrag

BW Bodenwert

V Vervielfältiger

P Zinssatz

3.3.1. Bodenwert

Der Bodenwert ergibt sich bei mehrgeschossigen Objekten im dicht verbauten Gebiet aus jenem Wertansatz, den ein Bauträger bereit wäre, als Grundkostenanteil für einen Quadratmeter erzielbare Nutzfläche zu bezahlen. Diesen Ansatz multipliziert mit der gesamten Nutzfläche ergibt den Grundwert der Liegenschaft.

Gemäß MA 25, technisch-wirtschaftliche Prüfstelle für Wohnhäuser der Stadt Wien, beträgt der Grundkostenanteil für Wohnhäuser in dieser Region € 250,-- / m². Dieser Wertansatz wird aufgrund der Gebundenheit durch mietengeschützte Objekte auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes diskontiert.

Der Bodenwert fließt in die Kalkulation als diskontierter Bodenwert ein.

$$BW_{\text{diskontiert}} = \frac{BW}{q^n}$$

	m ²	€/m ²	
Grundkostenanteil	957,48	€ 250,00	€ 239.370,00
Wertminderung / spezifischer Bebauung			0,00
Wertminderung / Servitut			0,00
			€ 239.370,00
Restnutzungsdauer / Jahre	50		
Liegenschaftszins	2,0 %		
Diskontierungsfaktor q ⁿ	2,69159		
diskontierter Bodenwert			€ 88.932,63

3.3.2. Plausibilisierung des Grundkostenanteils mittels Regressionsanalyse

Im Vergleichswertverfahren nach § 4 LBG 1992 ist der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert).

Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen. Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen. Zum Vergleich sind Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden.

1.1.2. Vergleichspreise für Bodenwerte

Bei der Erhebung der folgenden Vergleichspreise wurde von Liegenschaften mit gleicher Widmung ausgegangen. Im Zuge der Gutachtenerstellung konnte auf Daten folgender Objekte aus eigener Datensammlung bzw. aus Aufzeichnungen der Kollegenschaft zugegriffen werden:

PLZ	Straße	Kaufdatum	Widmungs-Bauklasse	€/m ² Grundfläche	Vergleichs-fall	TZ
1120	C-Str.. 3	28.03.2000	WIII/GBIII	252,39	1	1717/00
1120	I-Gasse. 34	05.12.2000	WIII/GBIII	208,35	2	
1120	Z-Gasse. 42	07.03.2000	WIII/GBIII	254,35	3	1020/01
1120	E-Gasse. 5	18.10.2001	WIII/GBIII	268,53	4	3340/01
1120	A-Str.. 37	18.12.2001	WIII/GBIII	239,82	5	
1120	I-Gasse . 34	12.12.2001	WIII/GBIII	241,09	6	333/02
1120	Z-Gasse . 42	16.05.2003	WIII/GBIII	285,71	7	1644/04
1120	W-Str.. 48	17.08.2004	WIII/GBIII	288,60	8	2185/04

(Im Folgenden untersuchten die Gutachter diese Werte mittels Standardabweichung auf Ausreißer.)

1.1.3. Bodenwert pro Quadratmeter

Der Bodenwert der bewertungsgegenständlichen Immobilie kann unter Zuhilfenahme der oben hergeleiteten Geradenformel nun wie folgt errechnet werden.

Der Bewertungsstichtag, der 1. Jänner 2001, liegt 0,76 Jahre nach dem kalkulatorischen Bezugsstichtag, den, 28. März 2000. Daraus folgt y als Bodenwert/m²:

$$Y = \varnothing y + b * (x - \varnothing x) = 254,93 + 14,143 x - 1,12 = € 239,05$$

Daraus ist erkennbar, dass der Grundkostenanteil mit dem Markttransaktionen abgeleiteten (richtig wohl: abgeleiteten) Bodenwert in einem sinnvollen Zusammenhang steht.

3.3.3 Kapitalisierte Erträge

Die Kapitalisierung der Reinerträge mittels des Vervielfältigers ergibt sich aus folgender Formel:

RE x V

Der Reinertrag gestaltet sich wie folgt:

$$RE = RO - (M \text{ ietausfall} + B \text{ ewirtschaftung} + I \text{ nstandhaltung})$$

RE Reinertrag

RO Rohertrag

Wobei V sich wie folgt darstellt:

$$V = \frac{q^n - 1}{q^n * (q - 1)}$$

V Vervielfältiger

P Kapitalisierungszinsfuß

I p/ 100

n Jahre Restnutzungsdauer

Der Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs hat folgende nach Objektarten und Lagekriterien gegliederte Empfehlung zum Kapitalisierungzinssatz herausgegeben:

Liegenschaftsart	Lage			
	hochwertig	sehr gut	gut	mäßig
Wohnliegenschaft	2,0 – 4,0%	2,5 – 4,5%	3,0 – 5,0%	3,5 – 5,5%
Büro liegenschaft	3,5 – 5,5%	4,0 – 6,0%	4,5 – 6,5%	5,0 – 7,0%
Geschäfts liegenschaft	4,0 – 6,0%	4,5 – 6,5%	5,0 – 7,0%	5,5 – 7,5%
Einkaufszentrum	4,5 – 7,5%	5,0 – 8,0%	5,5 – 8,5%	6,0 – 9,0%
Gewerbl. genutzte Liegenschaft	5,5 – 8,5%	6,0 – 9,0%	6,0 – 9,5%	7,0 – 11,0%
Industrieliegenschaft	6,5 – 9,5%	6,0 – 10,0%	5,5 – 10,5%	7,0 – 11,0%
Landwirtschaftliche Liegenschaft	2,5 – 3,5%			

Forstwirtschaftliche Liegenschaft	2,5 – 3,5%
-----------------------------------	------------

In Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, 2007 wird für österreichische Mietzinshäuser eine Bandbreite für Kapitalisierungszinssätze angegeben, wobei je nach Höhe der Durchschnittsmiete und des dadurch gegebenen Entwicklungspotentials wie folgt unterschieden wird:

Lage	Kapitalisierungszinssatz
ausgezeichnet	1,0 – 2,0%
sehr gut	2,5 – 3,5%
gut	3,0 – 5,5%
mäßig	5,0 – 7,5%

Je geringer die Durchschnittsmiete desto mehr Entwicklungspotential ist gegeben. Von den Marktteilnehmern wird so ein Potential durch eine erwartete geringere Rendite ausgedrückt.

Der Liegenschaftszinssatz in der Höhe von 2 % wird aufgrund der Lage, des durchschnittlichen Miettertrages, des geringen Verwertungsrisikos und aus Vergleichswerten von stichtagsbezogenen Transaktionen ähnlicher Liegenschaften am Wiener Immobilienmarkt für angemessen erachtet. Die Restnutzungsdauer wird nach den allgemein üblichen Kriterien und dem Erhaltungszustand des Hauses wie oben dargestellt mit 50 Jahren bemessen.

Lfn	Top	Widm	Status	Fläche m ²	Nettomiete p.m.	fikt. Miete	Ertrag / m ²
1	1	G	verm	122,90 m ²	1.004,00 €		8,17 €
2	3	W	verm	38,00 m ²	36,23 €		0,95 €
3	4	W	leer	38,67 m ²		170,15 €	4,40 €
4	5	W	verm	70,40 m ²	139,16 €		1,98 €
5	7	W	eigen	81,34 m ²		357,90 €	4,40 €
6	9	W	verm	39,50 m ²	51,96 €		1,32 €

7	10	W	verm	42,56 m ²	55,98 €		1,32 €
8	11	W	verm	64,48 m ²	129,28 €		2,00 €
9	13	W	verm	47,40 m ²	62,35 €		1,32 €
10	14	W	verm	42,66 m ²	24,71 €		0,58 €
11	15	W	verm	42,72 m ²	31,05 €		0,73 €
12	16	W	verm	32,00 m ²	88,55 €		2,77 €
13	17	W	verm	82,57 m ²	60,01 €		0,73 €
14	DG	W	leer	212,28 m ²		424,56 €	2,00 €
Summe				957,48 m ²	1.683,28 €		2,75 €
Fläche ohne DG				745,48 m ²	Ertrag/m ² inklusive fiktive Mieten		

Für das Top 4 wird ein fiktiver Richtwertmietzins auf Basis Kat - A in Ansatz gebracht und entsprechende Sanierungskosten berücksichtigt. Für die sanierte und eigengenutzte Einheit Top 7 wird ein fremdüblicher Mietzins auf Basis Richtwert Kat A kalkulatorisch in Ansatz gebracht.

Unter Berücksichtigung der für Leerstände angesetzten fiktiven Mieten führt das zu folgenden Mieterträgen:

Nettomieten Zinsliste	1.683,28 €		
Nettomieten fiktiv	952,60 €		
Nettomieten erzielbar	<u>2.635,88 €</u>		
erzielbare Nettomiete	m ²	pro Monat	pro Jahr
	957,48	2.635,88 €	31.630,61 €
Jahresrohertrag			
nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten in %		3%	-948,92 €

Mietausfallwagnis in %		5%	-1.581,53 €
abzügl. Instandhaltung (€/m ² /p.m.)		0,50 €	-5.744,88 €
Jahresreinertrag			23.355,28 €
Restnutzungsdauer/Jahre	50		
Liegenschaftszinssatz	2%		
Rentenbarwertfaktor V	31,42361		
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung	733.907,09 €		
Berechnung Verkehrswert			
kapitalisierte Reinerträge aus Vermietung			733.907,09 €
zzgl. diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandflächen			88.932,63
abzüglich Sanierungsbedarf Top 4: 400,00 € / m ²			-15.468,00
Summe			807.371,72

Fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfrei gerundet rd. € 810.000

Zur Plausibilisierung werden die fiktiven Anschaffungskosten in Form von zwei marktüblichen Kenngrößen, der Bruttorendite bezogen auf eine ewige Rente sowie den Wert der gerundeten fiktiven Anschaffungskosten bezogen auf die Gesamtnutzungsfläche der Liegenschaft dargestellt:

Bruttorendite bezogen auf Bestandflächen & eine ewige Rente	3,92%
Wert pro m ² Nutzfläche bezogen auf die Nfl. Gem. Zinsliste	843,23

Die jährliche Abschreibungsquote ergibt sich daraus wie folgt:

fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfrei gerundet		€ 810.000,00
Nebenkosten	4,5%	€ 36.450,00

		€ 846.450,00
abzüglich Grundanteil	20%	- € 169.290,00
Gebäudeanteil		€ 640.710,00
Abschreibungsquote pro Jahr	2%	€ 12.814,00

4. Zusammenfassung

Unter Berücksichtigung der Marktverhältnisse zum Bewertungsstichtag, den 1. Jänner 2001, ergeben sich somit folgende gerundete

FIKTIVE ANSCHAFFUNGSKOSTEN der Liegenschaft

per Adresse 1120 Wien, L--Gasse;, inneliegend im Grundbuch 01305 Meidling, EZ YYY , GSTNR(n) .ZZZ .

€ 810.000,-

(in Worten: Euro achthundertzehntausend)

Daraus ergibt sich unter Ausscheidung des Grundanteils

fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft lastenfrei gerundet		€ 810.000,00
Nebenkosten	4,5 %	€ 36.450,00
		€ 846.450,00
abzüglich Grundanteil	-20,0%	-€ 169.290,00
Gebäudeanteil		€ 640.710,00

und einer Abschreibungsquote p.a. in der Höhe von 2,0% der folgende

JÄHRLICHE ABSCHREIBUNGSBETRAG

€ 12.814,-

(in Worten: zwölftausendachthundertvierzehn Büro)

Wien, 1. September 2010"

An die Bw. erging ein **Bedenkenvorhalt**:

„Nach Durchsicht der von Ihnen vorgelegten Sachverständigengutachten und unter Bedachtnahme auf die Ausführungen im auch von den Gutachtern zitierten Werk Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, Juli 2007 (Mitautor: MR, Msc), Stabentheimer, Liegenschaftsbewertungsgesetz², Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Wien 2002, (4. Auflage), einem von Ing. I vom Bundesweiten Fachbereich zur Verfügung gestellten Arbeitsbehelf und nach Befragung von Ing. I vertritt der Sachbearbeiter die Auffassung, dass das Gutachten zur Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten aus den im folgenden dargestellten Gründen nicht berücksichtigt werden kann.

Es wird Ihnen freigestellt, innerhalb einer Frist von einem Monat ab Erhalt dieses Schreibens eine Stellungnahme oder ein allenfalls ergänztes Sachverständigengutachten abzugeben.

Falls durch Ihre Stellungnahme oder ein ergänztes Gutachten die Bedenken des Sachbearbeiters nicht beseitigt werden sollten, werden die fiktiven Anschaffungskosten – in Anlehnung an den Aufbau des Gutachtens – durch eine Ertragswertermittlung des Gebäudes teils unter Berücksichtigung von Angaben der Gutachter, teils unter Heranziehung der im Folgenden angeführten Sachverhaltsfeststellungen (Angaben aus Mietenspiegeln etc.) eigenständig ermittelt.

1. Anwendung des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (Allgem. Vorbemerkungen, S. 3)

Die Gutachter weisen eingangs darauf hin, dass das Gutachten **ausschließlich** nach den Bestimmungen des **Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992**, BGBl. 1992/150 erstellt worden sei.

Der **Verwaltungsgerichtshof** hat im Zusammenhang mit der Schätzung fiktiver Anschaffungskosten jedoch wiederholt die Ableitung der fiktiven Anschaffungskosten auf Grund der Bestimmungen der früheren Realschätzordnung, RGBl. Nr. 175/1897) und der Nachfolgernorm des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 **als untauglich bezeichnet**, weil beide Bestimmungen den **Wert** einer bebauten Liegenschaft **aus den Herstellungskosten ableiten** (vgl. Verwaltungsgerichtshof v. 10.08.2005, 2002/13/0132 und vom 23.05.2007, 2004/13/0091).

2. Befund

2.1. Lage

Die Gutachter stellen die Lage und nähere Umgebung der zu bewertenden Liegenschaft zwar relativ ausführlich dar, machen aber keine Aussagen über die teils gute aber teils auch ziemlich schlechte Gebäudestruktur in der unmittelbaren Umgebung.

Die (wohl derzeitige) Parksituation (S. 8 des Gutachtens) als „unproblematisch“ zu bezeichnen hält der seit fast 30 Jahren im Bezirk ansässige Sachbearbeiter als schlichtweg **verfehlt**. (Die auf Seite 13 des Gutachtens enthaltene Fotografie (die so gut wie keine freien Parkplätze zeigt) widerlegt diese Aussage wohl eindeutig.

Der auf S. 9 enthaltene Hinweis auf die S 1 (Wiener Außenringschnellstraße) beweist einmal mehr, dass die Gutachter die **derzeitige Lage** und Situation zu Grunde legten, **nicht aber die zum Bewertungsstichtag 1.1.2001**.

Das Gutachten enthält auch keine eindeutigen Aussagen zur Bevölkerungsstruktur. Zum Stichtag betrug der Anteil der die in der Nähe befindliche Volkschule Ruckergasse besuchende Anteil an SchülerInnen mit Immigrationshintergrund über 70%.

Auf Seite 14 führen die Gutachter hinsichtlich „Anschlüsse“ aus, dass sie vom Vorhandensein aller notwendigen Anschlüsse „ausgehen“. Diesbezügliche Erhebungen wurden offenbar nicht durchgeführt.

Der Befund zum **allgemeinen Bauzustand** der Liegenschaft (S. 17 ff.) fällt **sehr kurz und unergiebig** aus:

„Das Objekt wird gemischt für Wohn- und Geschäftszwecke genutzt. Das Bauwerk befindet sich in einem dem Alter entsprechenden Bauzustand, wobei insgesamt von einem gepflegten, durchschnittlichen Erhaltungszustand gesprochen werden kann. Die laufend notwendigen Instandhaltungskosten werden großteils durchgeführt, weshalb kein deutlich rückgestauter Erhaltungsaufwand festgestellt werden konnte“ (S. 17). „Bauzustand: durchschnittlich“ (S. 19)

„Die Bestandobjekte konnten im Zuge der Befundaufnahme größtenteils nicht besichtigt werden, weshalb keine umfassende Aussage über die Gesamtbeschaffenheit gemacht werden kann.“ (S 19)

Besichtigt wurden lt. Gutachten nur die Eigentümerwohnung (Top 8), eine leer stehende, in Renovierung befindliche Wohnung (Top 3) und das seit Jahren leer stehende Gastrolokal (Top 1), (S. 20).

Unter „Bestandobjekte und Erträge“ (S. 21) werden 13 Bestandeinheiten aufgezählt. „1 Einheit wird gewerblich genutzt, die restlichen 12 Einheiten sind als Wohnungen ausgewiesen.

1 Wohnung ist zum Stichtag als Leerstand ausgewiesen. Es gibt keine Stellplätze. Es gibt keine zusätzlichen Einnahmen aus Werbeflächen oder Mobilfunkantennen.“ (21)

2.2. Vergleichspreise für Bodenwerte

Die SV verstehen darunter offenbar den Wert von Grund und Boden pro m² Nutzfläche eines Gebäudes. Lt. Auskunft der MA 25 **habe** (im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung oder zum 1.1.2001?) der Grundkostenanteil in dieser Region € 250,00 **betragen**. Eine Diskontierung wegen Mieterschutz erscheint dem Sachbearbeiter als nicht nachvollziehbar, zumal in dieser Region der Großteil der Bauwerke dem Mieterschutz unterliegt.

Dieser Wert mag eine wirtschaftliche Obergrenze für einen Bauträger darstellen, sagt aber nichts über den tatsächlichen Wert des Grund und Bodens aus, da der Wert des Grund und Bodens nicht davon abhängen kann, ob darauf ein einstöckiges Gebäude oder im Rahmen der Bebauungsbestimmungen ein Hochhaus mit 30 Stockwerken errichtet werden soll.

Der Sachbearbeiter nahm in die Bewertungskarten für die auf S. 54 des Gutachtens genannten Liegenschaften Einsicht. Bis auf den nicht aktenkundigen Vertrag über den Liegenschaftserwerb A_Straße; 37, bei dem es sich um einen Grundstücksübertragung zwischen der Gemeinde Wien und der G handelte, konnten alle Kaufpreisdaten nachvollzogen und die Preise/m² erhoben werden.

Adresse	Kaufdatum	m ²	Kaufpreis	SV: €/m ²	Preis €/m ²
1.C_Str; 3	28.03.2000	383	öS 2.900.000,00 = € 210.751,22	€ 252,39	€ 550,00
2. I-Gasse; 34	05.12.2000	353	öS 2.400.000 = € 174.414,80	208,35	€ 494,09
2a. I-Gasse; 34	12.12.2001	353	öS 2.985.700,00 € 216.979,28	241,09	€ 614,67
3. Z_Gasse; 42	07.03.2001	241	öS 2.450.000,00 € 178.048,44	254,35	€ 738,79
3a. Z_Gasse; 42	16.05.2003	241	öS 2.752.060,00 € 200.000,00	285,71	€ 829,88

4. E-Gasse; 5	18.10.2001	414	öS 6.000.000,00 € 436.037,00	268,53	€ 1.053,23
5. A_Straße; 37	18.12.2001		-	239,82	-
6.) W-Straße; 48	17.08.2004	456	€ 240.000,00	288,60	€ 526,31

1.) Verkauf Privat an Wohnbaugesellschaft, unbebautes Grundstück (Bodenwertabgabe!)

2.) 1. Verkauf Privat an Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds,
ursprünglich Einfamilienhaus mit Werkstätten, Mindestbewertung

2a.) Verkauf Wiener Bodenbereitstellungs- und Stadterneuerungsfonds an Bauträger-
Gesellschaft.

3 und 3a) Verkauf von Unternehmen an privat, Werkstattengebäude 1850,
Holzbarackenbüro Raum, 2. Verkauf von Unternehmen an Unternehmen

4) Abbruchgrundstück (Bescheid v. 21.5.1992, Fa. K. Wohnungseigentumsgesellschaft an W.
Baugesellschaft I GmbH

5) Verkauf von Stadt Wien an G: Kein Verkauf am freien Markt, daher untauglich als
Vergleichsgrundstück

6) Verkauf von Unternehmen an Immobilienverwaltungsgesellschaft

Das arithmetische Mittel aus den 7 Veräußerungen ermittelten m²-Preisen beträgt € 686.71.

Wie der SV angesichts der von ihm selbst angeführten Veräußerungsdaten unter Hinweis auf eine ihm erteilte Auskunft einer MA 25 zu Grundstückspreisen / m² von € 250,00 gelangen kann, ist für den Sachbearbeiter nicht ohne weiteres nachvollziehbar. Der Sachbearbeiter hält es daher im Rahmen der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten für erforderlich, statt des von den SV ohne erkennbaren Grund abgezinsten Grundanteiles von € 239,05 einen von € 686,71/m² der Berechnung des auf Grund und Boden entfallenden Teiles des Ertragswertes zu Grunde zu legen.

3. Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten

3.1. Allgemeines

Die Aussage über die **gewerbliche Nutzung** einer Einheit ist **lt. Aktenlage unrichtig**. Das Gastlokal stand bis zum Herbst 2001 **leer**. Eine Vermietung zum Stichtag 1.1.2001 zu der in

der angeblich wiedergegebenen Zinsliste (in €) „1/2001“, (Hauptakt S. 89, 90/2001) ausgewiesenen Miete lag daher erst **ab Herbst 2001** vor, **noch nicht aber zum Stichtag 01.01.2001**. Erst am 19.09.2001 (Pachtverhältnis anscheinend nur bis April 2002) wurde der Pachtvertrag per 01.10.2001 abgeschlossen. Die Einnahmen/Ausgabenrechnung weist ebenfalls nur aliquote Einnahmen aus dem Lokal im Jahr 2001 aus. Im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung stand das Lokal jedenfalls seit etlichen Jahren – bis dato - leer. Der frühere Pächter (Walter M) ist zwischenzeitig verstorben und steht daher für nähere Auskünfte nicht mehr zur Verfügung.

Die den Gutachtern offenbar zur Verfügung gestellte Zinsliste aus 2001 („1/2001“) stellt daher nicht den Vermietungsstand zum Stichtag dar. Auch wäre eine solche Zinsliste wohl noch (zumindest auch) in öS verfasst worden.

Im Gutachten wurde der Ansatz der Renovierungskosten für die zum 1.1.2001 leerstehende Wohnung Top 4 mit € 400/m² geschätzt und auf Seite 60 des Gutachtens als Abzugspost berücksichtigt, obwohl die tatsächlichen 2001 und 2002 entstandenen Renovierungskosten (€ 12.099,31 u. 9.096,73, d.s. € 21.196,04 betragen. Daraus errechnen sich bei 38,67 m² Nutzfläche lt. Gutachten Kosten /m² von € 548,12 statt von € 400 lt. Gutachten.

Die Kosten für den nie bei der Baubehörde eingereichten und daher auch nie baubehördlich bewilligten **Dachgeschossausbau scheinen im Gutachten offenbar nicht auf**; dies obwohl die fiktiven Mieterlöse (€ 424,56) im Gutachten **sehr wohl Berücksichtigung** finden.

Für den Sachbearbeiter ist diese Vorgangsweise nicht nachvollziehbar: Wenn man den Ansatz von fiktiven Mieterlösen berücksichtigt, so bedingt dies jedenfalls auch die Berücksichtigung der dafür erforderlichen Herstellungskosten.

Kranewitter führt in dem oben zitierten, **2002** erschienenen Werk, **Richtpreise für Herstellungskosten** zur Bewertung von Mehrwohnungshäusern mit normaler Raumhöhe pro m² (inkl. USt) voll ausgestattete Wohnfläche (unter Verweis auf „Ing. Peter Steppan“, (Anmerkung: einem inländischen SV), als Quelle) für Wien folgende Werte an:

sehr einfache Ausstattung: € 711 – 871

durchschnittliche Ausstattung: € 1.107 – 1.266

gute Ausstattung: € 1.266 – 1.501 und

sehr gute Ausstattung: € 1.501 – 1.741

Davon seien für Dachgeschosse rd. 75 – 90% der Richtpreise anzusetzen.

Ing. I nannte in einem für den internen Amtsgebrauch bestimmten Skriptum (welches auszugsweise über Wunsch als PDF-Datei per EMail übermittelt wird) für die Jahre 2000 und 2001 folgende Wohnbaukostenrichtwerte und spezifizierte diese wie folgt:

„Richtwerte nach dem bis Dezember 1989 von der Bundesinnung der Baugewerbe errechneten Baukostenindex für den Wohnbau (ehemals Maculan-Index, Basis Mai 1945 = 100), verkettet mit dem Baukostenindex Wohnhaus- und Siedlungsbau des ÖSTZA (nunmehr Statistik Austria) (Jahresdurchschnitt 1990 = 100, Gesamtbaukosten, alle Bundesländer, ohne Mehrwertsteuer).

Richtwerte je Quadratmeter Nutzfläche zur Ermittlung des Neubauwertes von Gebäuden als Grundlage für das Honorar des Immobilienverwalters (Richtlinien der Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, Punkt III A. a. und b. 1).“

Jahr	Index	m^3 (öS/€)	m^2 (öS/€)
2000	136,8	5.350,00/ 388,80	24.691/ 1.794,36
2001	139,7	5.464,00/ 397,08	25.214/ 1.832,37

3.2. Nachhaltige Miet- und Pachterträge angesetzt?

Wie oben bereits angeführt, wurden offenbar nicht die Werte vom Stichtag, sondern die erst ab Oktober 2001 erzielten Pachterlöse für das Gastronomielokal angesetzt. Die angesetzten Erlöse wurden nur relativ kurze Zeit erzielt. Seit dem Auszug des damaligen, mittlerweile verstorbenen Pächters stand bzw. steht das Lokal leer. Auch unter Hinweis auf den schlechten Zustand des Lokales im Zeitpunkt der Besichtigung durch den SV liegt der Schluss nahe, dass die ab Oktober 2001 vereinbarte Pacht und die von späteren Interessenten verlangte Pacht nicht den damaligen Marktverhältnissen entsprochen haben dürfte. Im von den Gutachtern zitierten Werk Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, Wien 2002, S. 270 wird unter anderem ein Mietenspiegel der Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder wiedergegeben.

Darin werden für 4 Wiener Bezirke (1., 8., 15. und 23. Bez.) und nach der Lage und Größe des Lokals (1a, 1b und Nebenlagen) Mietpreise angeführt.

Nach Auffassung des Sachbearbeiters ist der 15. Bezirk am ehesten mit dem 12. Bezirk vergleichbar. Als Lage kommt mangels Lage in einer Einkaufsstraße nur „Nebenlage“ in Frage. Für 60 – 150m² große Lokale wird für Nebenlage € 7,40 ausgewiesen. Lt. Gutachten, S. 59 wird der Wert dagegen mit € 8,17 ausgewiesen. Der Sachbearbeiter geht im Hinblick auf die nur kurze Dauer der Verpachtung und die stets gescheiterten Versuche, das Lokal neuerlich zu verpachten, davon aus, dass der im Gutachten angesetzte Wert keinesfalls nachhaltig erzielbar war bzw. auch nicht ist.

Im Hinblick auf den im Gutachten erwähnten schlechten Zustand des Lokals (Außentoiletten, renovierungsbedürftiger Lagerraum etc.) erscheint entweder der Ansatz eines wesentlich vermindernden Ansatzes der Pacht (z.B. halbe Pacht lt. Zinsliste 2001) oder der Ansatz von ganz erheblichen Renovierungskosten und des im Mietenspiegel angesetzten Durchschnittswertes als zutreffender Wert für einen **nachhaltigen Mietertrag** zwecks Schätzung der fikt. Anschaffungskosten zwingend notwendig.

3.3. (Rest) Nutzungsdauer 50 Jahre lt. Gutachten?

Die Gutachter gehen von einem fiktiven Baualter 1931 aus. Im Gutachten selbst werden etliche baubehördliche Bescheide über diverse Umbauarbeiten – teils bereits durch den Vorbesitzer, teils durch die Berufungswerberin dargestellt. Die Gutachter nehmen aber keinen Bezug auf diese teils vor dem Bewertungsstichtag, teils danach durchgeführten Arbeiten, wie z.B. die Umgestaltung bzw. Einbeziehung von früheren Gangflächen oder von Gangklosettflächen als zusätzlicher Wohnraum.

Die Gutachter treffen keine nachvollziehbaren Feststellungen zum Bauzustand – weder zum Besichtigungsstichtag, noch zum Bewertungsstichtag. Auch zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer, die wie die Gutachter anführen, unter der technischen Nutzungsdauer liege, bieten sie, von allgemeinen Erläuterungen abgesehen, keinerlei konkrete Ausführungen.

Die Ableitung des fiktiven Baualters und die sich daraus ergebende Restnutzungsdauer von 50 Jahren erweist sich somit als nicht nachvollziehbar und können die fiktiven Anschaffungskosten daher nicht mit einem Afa-Satz von 2% sondern nur mit dem gesetzlichen Afa-Satz von 1,5% als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Es ist daher beabsichtigt, im Zuge der Ermittlung des Ertragswertes stattdessen von der gesetzlichen Restnutzungsdauer von 67 Jahren auszugehen.

3.4. Kapitalisierungzinssatz von 2%

Der **Kapitalisierungszinssatz** ist, obwohl sich das Gutachten in der Einleitung auf die angewandten Grundsätze des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 (=LGB) nur durch den zeitlich nicht spezifizierten Hinweis auf Aussagen von Sachverständigen und in einem zitierten Werk ohne Stellenangabe begründet. Für die Anwendung des in den Tabellen aufgeführten Kapitalisierungszinssatzes findet sich überdies keine Begründung: Es ist nicht zu ersehen, warum gerade der für Objekte in ausgezeichneten Lagen angeführte Zinssatz angewandt wurde. Nach § 10 Abs. 2 LGB ist der Kapitalisierungszinssatz aber ausführlich zu begründen. (vgl. Bienert-Funk, 352).

Der Kapitalisierungszinssatz von nur 2% steht im offenen Widerspruch zu den im Gutachten angeführten Tabellen: Nur für hochwertige Wohnliegenschaften wird in der ersten Tabelle ein solcher Kapitalisierungszinssatz zwischen 2,0 und 4,0% angeführt. Lt. der Lage und der großteils nicht näher ausgeführten Ausstattung kann die Liegenschaft aber höchstens als „gut“ im Sinne der ersten Tabelle, eingestuft werden: 3,0 bis 5%)

In der 2. Tabelle des eingangs erwähnten Fachbuches Bienert/Funk, Immobilienbewertung, nunmehr 2. Auflage aus 2009, an dem auch einer der beiden Gutachtensersteller mitwirkte, wird ein Kapitalisierungszinssatz von 1-2 % nur für ausgezeichnete Lage angeführt, für sehr gute Lage 2,5 bis 3,5% und für gute Lage 3,0 bis 5,5%.

Der von den SV herangezogene Wert von nur 2% kann sich daher nicht einmal auf die selbst zitierten Angaben stützen und erscheint als widersprüchlich. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die Bw. selbst in der von ihr erstellten und am 13.02.2003 vorgelegten Ertragswertberechnung von einem 4%igen Abzinsungsfaktor (Rendite) ausging.

Nach Rücksprache mit Ing. I ist beabsichtigt, im Fall einer Ertragswertermittlung einen Abzinsungsfaktor von 3,5% zu verwenden.

3.5. Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten mittels Ertragswertberechnung

Nach der allgemein üblichen Ermittlung des Ertragswertes des Gebäudes hat dies durch Subtraktion des auf Grund und Boden entfallenden Anteiles vom gesamten Ertragswert der Liegenschaft zu erfolgen und **nicht durch Hinzurechnung**. Diese im Rahmen der Ertragswertermittlung übliche Vorgangsweise geht im Übrigen aus allen drei von den Sachverständigen zitierten Werken über Liegenschaftsbewertung hervor. Die Hinzurechnung statt Abrechnung des auf Grund und Boden entfallenden Anteiles am Ertragswert kann sich demzufolge nicht auf die allgemein übliche Vorgangsweise unter Sachverständigen berufen.

Bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten wird daher im Zuge der Ertragswertberechnung der auf Grund und Boden entfallende Ertragswertanteil vom auf die gesamte Liegenschaft entfallenden Ertragswert abgezogen werden.“

In der Folge langten statt einer Vorhaltsbeantwortung 4 Fristverlängerungsansuchen ein.

Die erste Fristverlängerung wurde folgendermaßen begründet:

„Für eine fundierte Stellungnahme zu Ihrem Schreiben und darauf aufbauend einem ergänzten und überarbeiteten Sachverständigen-Gutachten sind umfangreiche Datenerhebungen und Auswertungen zum Bewertungsstichtag 1.1. 2001 notwendig. Darüber hinaus ist die Frist für eine Stellungnahme in eine Urlaubs- und Feiertagszeit (Ostern) gefallen. Die beiden Gutachter waren in dieser Zeit großteils abwesend und absolvieren in den kommenden drei Wochen ein Auslandsseminar.“

Die Begründung des 2. Ansuchens um Fristverlängerung lautete:

„Für das Lokal im Erdgeschoss meines Zinshauses in der L--Gasse; steht ein Mietvertrag unmittelbar vor dem Abschluss. Der Mietvertrag für das Lokal wird derzeit vom Anwalt der Mieterin, Herrn Mag. FW, Wien, geprüft. Ich gehe davon aus, dass die Vertragsverhandlungen bis spätestens Ende Juni 2011 abgeschlossen sein werden.

Da die Vermietung des Lokals für die nachhaltige Bewertung der Einnahmen aus dem Lokal und damit auch für die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten meines Zinshauses wesentlich ist, ersuche ich Sie höflich, die Frist für die Vorlage einer Stellungnahme und ergänztem Sachverständigengutachten bis zum 30. Juni 2011 zu erstrecken.“

Die Begründung zum 3. Fristverlängerungsansuchen lautete:

„Die von der I-GmbH verfasste Stellungnahme zu Ihrem Schreiben vom 28.3.2011 scheint im Hinblick auf die Schlüssigkeit und Nachvollziehbarkeit aus meiner Sicht nicht befriedigend. Aus diesem Grund habe ich Herrn KT, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, mit der Erstellung eines neuen Verkehrswertgutachtens zum Stichtag 1.1.2001 beauftragt. Dieses Gutachten wird nach der Auskunft des Herrn KT; bis spätestens Ende August 2011 vorliegen.“

Die Begründung zum 4. Fristverlängerungsansuchen lautete:

„Wie mit Schreiben vom 29.6.2011 mitgeteilt, habe ich Herrn KT , Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, mit der Erstellung eines neuen Verkehrswertgutachtens zum Stichtag 1.1.2001

beauftragt. Dieses Gutachten liegt nach Auskunft des Herrn KT; urlaubsbedingt derzeit noch nicht vor, es wird jedoch bis spätestens Ende September 2011 fertiggestellt sein.“

Seitens des UFS wurde das 4. Fristverlängerungsansuchen (bis zum 30.09.2011 im Hinblick auf die zahlreichen Fristverlängerungen im Berufungsverfahren vor dem Finanzamt und die im Berufungsverfahren vor dem UFS stillschweigend gewährten Fristverlängerungen abgewiesen.

KT: nahm kurz vor Ende der letzten begehrten Frist mit dem Referenten des UFS tel. Kontakt auf und erkundigte sich, ob denn eine verspätete Abgabe eines Gutachtens noch sinnvoll sei. Bei dieser Gelegenheit teilte ihm der Referent mit, mit der Bearbeitung der Berufung noch ein Monat zuzuwarten, um ihm die Abgabe seines Gutachtens zu ermöglichen.

Das Gutachten langte jedoch auch innerhalb dieser Zeitspanne bzw. bis dato nicht ein. Zu einer Verpachtung des Lokales kam es bis dato ebenfalls nicht, da das Lokal nach wie vor geschlossen ist.

Im Rahmen der Vorsprache eines neuen steuerlichen Vertreters (H für B Wirtschaftstreuhand GmbH) wurde von diesem vorgeschlagen, die fiktiven Anschaffungskosten anhand der Werte von Eigentumswohnungen zum Stichtag zu schätzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die für eine per 1.1.2001 erworbene Liegenschaft geltend gemachte Afa. Nicht in Streit steht dagegen, dass es sich beim Erwerbsvorgang um eine gemischte Schenkung handelt. Da der Wert des vereinbarten Entgeltes (in Höhe des zum Stichtag gültigen Einheitswertes) dem Wert der Liegenschaft offenbar nicht entsprach, war der Erwerb auf Grund des Überwiegens der Elemente als unentgeltlich zu beurteilen. Der Bw. stand daher grundsätzlich die Möglichkeit der Geltendmachung von sogenannten fiktiven Anschaffungskosten im Sinne der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 8 lit b EStG 1988 anstelle der sonst vorgesehenen Afa vom Einheitswert offen.

Die Höhe der fiktiven Anschaffungskosten ist zu schätzen. Dafür kommt grundsätzlich ein Gutachten eines für Liegenschaftsbewertung zuständigen Sachverständigen (=SV) ebenso in Frage, wie im Falle eines Mietwohngrundstückes, das überwiegend nicht für den Eigenbedarf, sondern üblicherweise zur Einkunftszielung angeschafft wird, auch eine Schätzung auf Basis einer Ertragswertberechnung (vgl. VwGH v. 10.08.2005, 2002/13/0132 und die darin angeführte bisherige Judikatur).

Wahl der Methode

Auf Grund der ungenügenden bzw. weitgehend fehlenden Feststellungen im Befund des SV-Gutachtens kam im Rahmen der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten eine Sachwertermittlung von vornherein nicht in Frage.

Der UFS beschränkt sich daher auf eine **Ertragswertermittlung** der Liegenschaft unter Heranziehung von erforderlichen Adaptierungen der Mietterträge. Der Wert des Grund und Bodens wurde unter Bedachtnahme auf die von den SV selbst angeführten Grundstücksverkäufe, die im zeitlichen Nahebereich zum Bewertungsstichtag stattfanden, berücksichtigt.

Obwohl der UFS die **inhaltliche Richtigkeit** der im Berufungsverfahren vorgelegten **Zinsliste** 1/2001, welche von den SV herangezogen wurde, im Berufungsverfahren **widerlegen** konnte (Angabe in €, Anführung der Miet- und Pachterlöse für das erst ab 01.10.2001 verpachtete Gasthaus etc.) wurden die darin angeführten Mieten dennoch – nach entsprechenden Adaptierungen - **für die Ertragswertermittlung herangezogen**.

Die zuletzt vorgeschlagene Methode, die fiktiven Anschaffungskosten unter Heranziehung der Werte von Eigentumswohnungen zum Stichtag zu schätzen, hält der UFS für untauglich, da eben keine Liegenschaft mit Eigentumsobjekten, sondern ein Mietwohngrundstück mit einem einzigen Lokal vorliegt und somit keine Vergleichbarkeit gegeben ist.

Restnutzungsdauer

Mangels nachvollziehbarer diesbezüglicher Befundung durch die SV kann das Gutachten keinen Beweis für eine kürzere als die gesetzliche Nutzungsdauer von rd. 67 Jahren bieten. Es wurde deshalb im Rahmen der Ertragswertermittlung die gesetzlich festgelegte Restnutzungsdauer berücksichtigt.

Kapitalisierungszinssatz bzw. Liegenschaftszinssatz

Aus der nur sehr knapp ausgefallenen Beschreibung der Liegenschaft, vor allem aber aus den dem Gutachten angeschlossenen Fotos geht klar hervor, dass keine hochwertige, gediegen ausgestattete Liegenschaft vorliegt. Vielmehr handelt es sich nach dem äußeren Anschein um ein um die Jahrhundertwende errichtetes Wiener Zinshaus mit schmuckloser Fassade und Fenstern verschiedener Bauart. Aus der Zinsliste kann ersehen werden, dass die Wohnungen überwiegend in die Kategorien D und C eingeordnet wurden. Der im Gutachten herangezogene Kapitalisierungszinssatz von 2% ist, wie aus den im Gutachten

wiedergegebenen Zusammenstellungen ersichtlich ist, nur für Liegenschaften in bester Lage und Ausstattung gerechtfertigt.

Nach Auffassung des UFS - die Gründe dafür wurden der Bw. mittels Bedenkenvorhalt zur Kenntnis gebracht - kann die Lage der Liegenschaft nur mit „gut“ bewertet werden. Nach den von den Gutachtern selbst angeführten Aufstellungen ergeben sich Zinssätze zw. 3,0 und 5% bzw. (Bienert-Funk, 362, für Wohn- und Geschäftshäuser bis 50% gewerblicher Anteil bei sehr geringem Risiko) zwischen 4,0 und 5,0%. Unter diesen Voraussetzungen hält der UFS einen **Kapitalisierungzinssatz von 3,0%** für angemessen bzw. als an der untersten Grenze gelegen.

In einer Berechnung der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens wurde von ihr (einer Wirtschaftstreuhänderin) selbst ein Kapitalisierungzinssatz von 4% herangezogen; ein Umstand der aufzeigt, dass die Einschätzung der Lage und Ausstattung der Liegenschaft durch den UFS mit der der Bw. weitgehend übereinzustimmt.

Berücksichtigung von Nebenkosten im Zug der Ertragswertermittlung

Aus den von den SV zitierten Fachbüchern *Bienert-Funk*, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 326 – 379, *Stabentheiner*, Liegenschaftsbewertungsgesetz², 92 ff und *Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁴, 91 ff., ergibt sich in keinem Fall die zusätzliche Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten, wie sie von den SV mit 4,5% berücksichtigt wurden. (Auch von Ing. I, auf den sich die Bw. selbst berief, wurde gegenüber dem Referenten die Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten als verfehlt abgelehnt.)

Der UFS **lehnt** aus diesem Grund die **Hinzurechnung von Anschaffungsnebenkosten** im Rahmen der Ertragswertermittlung ebenfalls **ab**.

Zusammenfassung:

Obwohl weder die diversen Berechnungen der Bw., noch das Sachverständigengutachten auf Grund der seitens des UFS dagegen geäußerten Einwände, insbesondere im Bedenkenvorhalt vom 28.03.2011, für die Schätzung der fiktiven Anschaffungskosten herangezogen werden konnten, lehnte sich der UFS wie im Bedenkenvorhalt angekündigt, grundsätzlich an die Berechnungsweise des Gutachtens, wenn auch mit korrigierten Ansätzen an:

Wie bereits dargelegt, kam mangels entsprechender Befundausführungen insbesondere über den Bauzustand zum Stichtag (01.01.2001) und auch nicht zum Zeitpunkt der Besichtigung durch die Gutachter (31.03.2009) die Berücksichtigung einer kürzeren, als der gesetzlich

festgelegten Restnutzungsdauer von rd. 67 Jahren, nämlich 50 Jahren, nicht in Frage. Die fiktiven Anschaffungskosten waren daher unter Zugrundelegung einer Restnutzungsdauer von rd. 67 Jahren zu schätzen.

Auf Grund der Lage und Ausstattung kam der von den Sachverständigen herangezogene Liegenschaftszinssatz von 2%, der lt. der Angaben im Gutachten selbst, nur für Objekte in besten Lagen und bester Ausstattung gerechtfertigt erscheint, nicht in Frage. Angesichts des von der durchaus fachkundigen Bw. bei ihren eigenen Berechnungen herangezogenen Liegenschaftszinssatzes von 4% erscheint der Satz von 2% jedenfalls als weit überhöht.

Unter Hinblick auf die Angaben in den im Gutachten abgelichteten Baubescheide, aus denen klar hervorgeht, dass die diversen Wohnungszusammenlegungen, Einbeziehungen von Gangtoiletten in Wohnraum und Renovierungen noch vom Vorgänger durchgeführt wurden und aus den Fotos der Sachverständigen, aus denen zumindest keine offensichtlichen Bauwerksschäden erkennbar sind und die konkrete Lage hält der UFS einen

Liegenschaftszinssatz von 3% für gerade noch vertretbar.

Die auf Grund der Erklärungen und Verträge aus den Bewertungsakten ermittelten Preise/m², welche der Bw. vorgehalten wurden, wurden für die **Berechnung des diskontierten Bodenwertes** unter Verwendung eines Liegenschaftszinssatzes von 3% und einer Restnutzungsdauer von 67 Jahren herangezogen.

Wie bereits erwähnt, kann auch der Ansatz der Miet- und Pachtzinse nicht ohne Korrekturen aus den Berechnungen der Bw. und dem Sachverständigengutachten herangezogen werden; dies deshalb, weil in ihnen Miet- und Pachterlöse für das Gasthaus ausgewiesen werden, obwohl das Pachtverhältnis zum Stichtag noch gar nicht existierte und – offenbar auf Grund der nicht marktgerechten Pachthöhe – nur kurze Zeit bestand und eine Neuvermietung bis dato nicht möglich war.

Da aber im Rahmen der Schätzung des Verkehrswertes einer Liegenschaft auf Basis des in der Rechtsprechung immer wieder als zutreffend beurteilten Ertragswertes nur **nachhaltig erzielbare Mieterlöse** berücksichtigt werden dürfen (vgl. Pröll, Liegenschaftsbewertung im Steuerrecht II, Gedanken zur Bestimmung nachhaltig erzielbarer Erträge, UFSaktuell 2004/10, 380 ff.), wurden statt dieser erst 9 Monate nach dem Stichtag für 2-3 Jahre erzielten Pachterlöse im Wege der Schätzung (wie der Bw. vorgehalten) nur die halben Pachtzahlungen als nachhaltig erzielbare Erlöse berücksichtigt.

Mangels Üblichkeit eines Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten im Zuge der Ertragswertermittlung durch die im Gutachten zitierten, oben bereits angeführten Autoren und auch durch den von der Bw. genannten Fachexperten der Finanzverwaltung, Ing. I, unterblieb ein solcher Ansatz im Rahmen der durch den UFS in Anlehnung an die Berechnungen der Gutachter durchgeführte Ertragswertberechnung.

Bei der Berechnung des der Barwertberechnung zugrunde zu legenden jährlichen Reinertrages wurden nicht die – nach Auffassung von Ing. I jedenfalls zu niedrig geschätzten Renovierungskosten (von € 400,00/m²), sondern die tatsächlich getätigten Renovierungskosten lt. Erklärungen der Bw. zum Abzug gebracht.

Die im Rahmen der Berechnung der **Gutachter zur Gänze unberücksichtigt gebliebenen Errichtungskosten des Dachgeschoßausbaus** wurde mit dem Durchschnitt der für die Jahre 2000 (€ 1.792,36) und 2001 (1.832,37), d.s. € 1.812,00/m² von Ing. I genannten **Baukosten** unter Berücksichtigung eines verminderten Ansatzes von 80% für **Dachgeschoßausbauten mit € 1.450,00** angesetzt.

Dem Berufungsbegehren, die Afa von der von ihrem Onkel im Zuge einer gemischten Schenkung erworbenen Liegenschaft, statt vom Einheitswert von den fiktiven Anschaffungskosten zu berechnen, konnte grundsätzlich Folge gegeben werden, der Ansatz der Bemessungsgrundlagen für die fiktiven Anschaffungskosten sowie die zu Grunde zu legende Restnutzungsdauer waren dagegen aus den oben dargestellten Gründen entsprechend zu korrigieren.

Insgesamt war der Berufung teilweise Folge zu geben.

Neuberechnung der fiktiven Anschaffungskosten sowie der Afa von diesen

Grundkostenanteil	957,48m ²	zu € 686,00	= € 657.511,00
Restnutzungsdauer (n) = 67 J., Liegenschaftszinssatz (i) = 3,0%, Diskontierungs(Abzinsungs)faktor = $\frac{1}{q^n}$ $q = 1 + i, q = 1,03$			
Diskontierungsfaktor =	$\frac{1}{q^{67}}$	$\frac{1}{1,03^{67}}$	= 7,24593

$(abgezinster (diskontierter) Bodenwert = \frac{1}{q^n})$	€ 90.742,00
---	-------------

Adaptierte Zinsliste 01/2001

Lfn	Top	Widm	Status	Fläche m ²	Nettomiete p.m.	fikt. Miete	
1	1	G	leer	122,90 m ²	0,00 €	502,00	
2	3	W	verm	38,00 m ²	36,23 €		
3	4	W	leer	38,67 m ²		170,15 €	
4	5	W	verm	70,40 m ²	139,16 €		
5	7	W	eigen	81,34 m ²		357,90 €	
6	9	W	verm	39,50 m ²	51,96 €		
7	10	W	verm	42,56 m ²	55,98 €		
8	11	W	verm	64,48 m ²	129,28 €		
9	13	W	verm	47,40 m ²	62,35 €		
10	14	W	verm	42,66 m ²	24,71 €		
11	15	W	verm	42,72 m ²	31,05 €		
12	16	W	verm	32,00 m ²	88,55 €		
13	17	W	verm	82,57 m ²	60,01 €		
14	DG	W	leer	212,28 m ²		424,56 €	
Summe/Monat				957,48 m ²	679,28 €	1.454,60	2.133,88 €
Summe/Jahr					2.133,88 x 12 =		25.606,56 €
= Jahresrohertrag, gerundet:							25.607,00
nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten					3%		-768,21

Mietausfallwagnis in %	5%		-1.280,35
abzüglich Instandhaltung (€/m ² / p.m.)	0,50 €		5.744,88
Jahresreinertrag:			17.813,56
Zuschlag für erhoffte Mietzinssteigerungen (z.B. durch Neuvermietungen etc.)		20%	3.562,71
adaptierter Jahresreinertrag:			21.376,27
Restnutzungsdauer gesetzlich		67 Jahre	
Liegenschaftszinssatz lt. Berufungsentscheidung		3,0%	
Rentenbarwertfaktor		28,73305	
ergibt kapitalisierte Reinerträge aus V+V			€ 614.205,43
Berechnung Verkehrswert (bzw. fikt. Anschaffungskosten)			
kapitalisiert Reinerträge aus V+V			614.205,00
zuzüglich diskontierter Bodenwertanteil bezogen auf die Bestandsflächen			+90.742,00
abzüglich Sanierungsbedarf Top 4 (€ 548,12 x 38,67m ²			-21.196,00
abzüglich Errichtungskosten Dachgeschoss			
Errichtungskosten lt. Vorhalt Pkt. 3.1, Werte lt. Ing. I : 2000: € 1.792,36, 2001: € 1.832,37, arithm. Durchschnitt: € 1.812,00, davon Ansatz mit 80% wegen Dachgeschossausbau lt. Ing. Imlinger, d.s. € 1.450,00 x 212,28 m ² = € 307.806,00			-307.806,00
ergibt fiktive Anschaffungskosten der Liegenschaft			375.945,00
abzüglich Grundanteil 20%			75.189,00
= Fiktive Anschaffungskosten Gebäude			300.756,00
Fiktive Anschaffungskosten Gebäude, gerundet			301.000,00
davon 1,5% Afa, gerundet:			€ 4.515,00
abzüglich Privatnutzung 10,92%			493,04

Afa vom vermieteten Teil somit			4.021,96
Anzuerkennende Afa gerundet			4.022,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Erklärung insgesamt	€	-17.955,00	
nicht anerkannte Afa v. fikt. Anschaffungskosten lt. Erklärung	€	+18.200,00	
Afa v. fiktiven Anschaffungskosten lt. Berufungsentscheidung	€	-4.022,00	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Berufungsentscheidung	€	-3.777,00	

Beilage: je 1 Berechnungsblatt in € und öS

Wien, am 24. November 2011