



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes B betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid wird abgeändert:

Die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert mit 5.501,26 € (75.699,00 S) festgestellt.

Von den festgestellten Einkünften entfallen auf:

K.W.	2.750,62 € (37.849,50 S)
Z.B.	916,88 € (12.616,50 S)
K.E.	916,88 € (12.616,50 S)
L.E.	916,88 € (12.616,50 S)

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Erbengemeinschaft, deren Beteiligte laut Beschluss des Bezirksgerichtes B vom 23.10.2000 zu GZ in der Verlasssache nach ihrem am 17. September 1999 verstorbenen Sohn bzw. Bruder, R.A.K., aufgrund der Einantwortungsurkunde vom 14.7.2000 anteilmäßig das Eigentum an der Liegenschaft Adr., erworben haben (K.W. zur Hälfte, Z.B. , K.E. und L.E. zu je 1/6).

Die Liegenschaft wurde von den Miteigentümern ab 15. Jänner 2001 vermietet.

Mit Schreiben vom 18.3.2002 wurde beantragt, für die Bemessung der AfA die fiktiven Anschaffungskosten heranzuziehen. Diese wurden – wie aus einer Beilage zu diesem Schreiben hervorging - von der Bw. zunächst mit 5.520.000 S bekannt gegeben und davon eine AfA von 1,5 %, das sind 82.800,00 S, geltend gemacht. Zusätzlich wurde für die *"Ausstattung laut Inventarliste"* eine Bemessungsgrundlage von 320.000,00 S bekannt gegeben und hievon eine AfA von 10 %, sohin 32.000,00 S, als Werbungskosten beantragt. In der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2001 vom 18.3.2002 wurde nach Berücksichtigung dieser AfA-Beträge bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ein Einnahmenüberschuss von 46.522,00 € erklärt, dessen Ermittlung sich aus einer angeschlossenen Beilage ergab.

Auf Ersuchen des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 31. Mai 2002 ein Schätzungsgutachten *"zwecks Bemessung der AfA-Grundlage"* vorgelegt und nunmehr beantragt, den Gebäudewert laut Gutachten in Höhe von 507.819,00 € (abzüglich 20.000 € für Inventar) als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen. Abweichend vom ursprünglichen Antrag wurde für die Einrichtung eine Bemessungsgrundlage für die AfA von 32.500 € (447.210,00 €) bekannt gegeben (Inventar laut Schätzungsgutachten 20.000,00 € (275.206,00 S) zuzüglich *"übrige Einrichtungsgegenstände laut Inventarliste"* 12.500,00 € (172.004,00 €)) und hievon eine AfA von 10 % beantragt.

Im Gutachten wurde für die Berechnung des Verkehrswertes der Liegenschaft das Sach- und Ertragswertverfahren herangezogen. Der Gutachter ermittelte den Sachwert der Liegenschaft (Grundstückswert 253.500,00 €, Gebäudewert 507.819,00 €) mit 761.319,00 €, den Ertragswert mit 444.122,00 €. Die Gewichtung Sachwert/Ertragswert erfolgte im Verhältnis 4 zu 1 zugunsten des Sachwertes und wurde sodann vom auf diese Weise errechneten Verkehrswert von 698.000,00 € zur Ermittlung des "Verkehrswertes des Gebäudes" der Bodenwert laut Gutachten in Höhe von 253.500,00 € in Abzug gebracht. Der Verkehrswert des Gebäudes betrug demnach gerundet 444.000,00 €.

Mit Vorhalt vom 26. Juni 2002 wurde die Bw. um Vorlage der Feuerversicherungspolizze für die Liegenschaft sowie um Stellungnahme bzw. Vorlage eines adaptierten Gutachtens zu folgenden Punkten ersucht:

- *Ertragswertberechnung: Liefern Sie stichhaltige und nachvollziehbare Argumente, weshalb anstelle der effektiv erzielten Mieteinnahmen fiktive Mieteinnahmen zum Ansatz gebracht wurden, und diese erheblich von den effektiven Mieteinnahmen abweichen.*
- *Verkehrswertberechnung: Es wurde eine Gewichtung Sachwert zu Ertragswert im Verhältnis 4 zu 1 zugunsten des Sachwertes vorgenommen. Diese Vorgangsweise kann seitens des Finanzamtes nicht nachvollzogen werden. Ist der Ertragswert (erheblich) niedriger als der Sachwert, ist der Ertragswert bei der laut Gutachten vorliegenden*

*Abweichung mit dem fünffachen Gewicht anzusetzen (vgl. Ross/Brachmann, Ermittlung des Bauwerts von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken).*

Mit Schreiben vom 30.7.2002 wurde dem Finanzamt eine Kopie der Feuerversicherungspolizze und die gutachterliche Stellungnahme des SV (Verfasser des Gutachtens) vom 26. Juli 2002 übermittelt. Ergänzend wurde im Begleitschreiben bezüglich der Versicherungspolizze darauf hingewiesen, dass bei der ersten Prämienzahlung (7.128,00 S) bereits eine Indexerhöhung angefallen sei, weshalb die Höhe der Prämie die Angabe in der Polizze (6.950,00 S) übersteige. Zur Höhe der Miete wurde darauf verwiesen, dass aufgrund der besonderen Ausstattung des Hauses samt Garten und aus Pietätsgründen (ihrem verstorbenen Sohn/Bruder gegenüber) bei der Auswahl der Mieter vor allem wichtig gewesen sei, dass diese das Haus samt Einrichtung pfleglich behandeln. Auch sollte gewährleistet werden, dass die Pflege des Gartens (mit unzähligen Rosensträuchern etc.) mit Sachkenntnis und Liebe zum Gärtnern betrieben werde. Da das Haus nicht für Mietzwecke gebaut worden sei, sei ihnen allerdings klar, dass sich Wert und Ertrag nicht im üblichen Rahmen bewegen würden.

In seiner Stellungnahme vom 26. Juli 2002 hat der Sachverständige ergänzend ausgeführt, die derzeitige Nettomiete betrage laut Angabe der Eigentümergemeinschaft 1.089,88 € ohne USt (15.000,00 S). Die Mieter seien ein kinderloses, berufstätiges Managerehepaar, die die Wohnung wenig benutzen würden, da sie auch aus geschäftlichen Gründen viel Auslandsaufenthalte hätten. Der Mietvertrag sei für weniger als 3 Jahre abgeschlossen. Die Eigentümergemeinschaft sei sich über die weitere langfristige Bewertung des Objektes noch nicht im Klaren (Verkauf oder Weitervermietung), daher seien diese Mieter bevorzugt worden, die für diesen Zeitraum offensichtlich die größtmögliche Schonung des Gebäudes im Hinblick auf die Abnutzung erwarten lassen würden. Ferner wurde darauf verwiesen, dass unter dem Gesichtspunkt der von ihm angenommenen langfristigen Vermietung für eine Ertragswertbewertung die nachhaltig erzielbare Kaltmiete im Gutachten im 1.800,00 €/Monat angesetzt worden sei, und er die Auffassung vertrete, dass diese Miete für ein solches qualitativ hochwertiges Objekt nachhaltig erzielbar sei. Zur Gewichtung Sachwert zu Ertragswert im Verhältnis 4 zu 1 zugunsten des Sachwertes wurde ausgeführt, dass es richtig sei, dass im Regelfall der Ertragswert entsprechend gewichtsmäßig im Verhältnis zum Sachwert gesetzt werden sollte. Bei der gegenständlichen Liegenschaftsbewertung handle es sich um eine außerordentlich schöne Aussichtslage mit unverbaubarer Sicht auf den X. Das Objekt könne daher nach seiner Auffassung nicht in dieses herkömmliche Bewertungsschema hineingepresst werden. In der einschlägigen Literatur heiße es dazu: *"Der Verkehrswert wird durch den Preis bestimmt, der in dem Zeitpunkt, auf den sich die Ermittlung bezieht, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks oder des sonstigen Gegenstands der*

*Wertermittlung ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu erzielen wäre.*“ Er vertrete die Auffassung, dass diese Liegenschaft, die ausgezeichnet sei durch eine besonders schöne Aussichtslage und durch eine sehr gute Gebäudeausstattung, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach dem von ihm errechneten Preis zu verkaufen sei. Falls das Finanzamt weitere Zweifel an der Verkehrswertermittlung seines Gutachtens habe – werde ein Ortsaugenschein angeboten, damit man sich einen persönlichen Eindruck von dieser Liegenschaft machen könne. Angeschlossen wurden zudem die in der gutachterlichen Stellungnahme angeführten Literaturbeilagen.

Im Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO vom 3. September 2002 für das Jahr 2001 ging das Finanzamt *“auf Grundlage des vorgelegten Gutachtens”* von einer AfA-Bemessungsgrundlage von 270.000,00 € und einer jährlichen AfA von 4.050,00 € aus und wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abweichend von der Erklärung mit 73.594,00 S (bzw. 5.348,28 €) festgestellt. In der gesonderten Begründung vom 3. September 2002 wurde im Wesentlichen darauf verwiesen, dass die effektiv erzielten Mieteinnahmen angesetzt worden seien, und man von einer Gewichtung Ertragswert zu Sachwert von 1 zu 1 ausgegangen sei. Die Gegenäußerung habe nicht als stichhaltige Begründung für das Abgehen von üblichen Vergleichsfällen entsprechenden Schätzungsmethoden angesehen werden können.

In der gegen den Feststellungsbescheid fristgerecht am 2. Oktober 2002 erhobenen Berufung wurde beantragt, die Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA erklärungskgemäß mit 5.520.000,00 S sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2001 mit 46.522,00 S festzusetzen. In der Begründung wurde zunächst darauf verwiesen, dass die Gewichtung Ertragswert zu Sachwert im Verhältnis 1 zu 1 nicht den Betrag von 3.715.281,00 S (270.000,00 €) ergebe. Zur weiteren Begründung werde festgehalten, dass es sich hier eben nicht um ein Gebäude handle, das nach den *“üblichen Vergleichsfällen”* zu schätzen sei. Abgesehen davon, dass die *“Schätzungsmethoden von üblichen Vergleichsfällen”* nicht näher erläutert worden seien, seien die sehr umfangreichen Ausführungen im Gutachten vom 28. Mai 2002, die gutachterliche Stellungnahme vom 26. Juli 2002, das Ergänzungsschreiben der Steuerpflichtigen, telefonische Besprechungen usw. überhaupt nicht berücksichtigt worden. Unbeachtet sei geblieben, dass es sich hier um ein luxuriös und sehr großzügig konzipiertes Wohnhaus mit überdachtem Freischwimmbecken, 2 Garagen usw. handle, dass die Hanglage, die ja eine wesentliche Wertsteigerung bewirke, auch viel höhere Baukosten zur Folge habe, dass die Höhe der Miete eingehend begründet worden sei (kinderloses Ehepaar, pflegliche Behandlung usw.). Weiters sei die Polizze der Gebäudeversicherung verlangt worden, aber die Versicherungssumme, die ja auch einen Schluss auf den Gebäudewert zulasse, gänzlich ignoriert worden sei.

Für ein solches Wohnhaus mit 235 m<sup>2</sup> reiner Wohnfläche, weiters mit zwei Garagen, sonstigen Nebenräumen (Waschküche, Trockenraum usw.) mit zusammen 76 m<sup>2</sup> Fläche, mit zwei vom Wohnhaus getrennten Carports für vier Autos (Stellfläche 74 m<sup>2</sup>) sowie einem überdachten Schwimmbad – alles in der eingehend beschriebenen sehr guten Ausführung und in einem ausgezeichneten Zustand – sei der Schätzwert von 5.520.000,00 S mehr als angemessen.

Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass der Betrag von 270.000 € dem Kaufpreis einer Eigentumswohnung mit ungefähr der halben Wohnfläche des gegenständlichen Wohnhauses (ohne Garage usw.) entspreche. Die Kürzung der beantragten Bemessungsgrundlage sei daher nicht gerechtfertigt.

Mit Schreiben vom 28. Oktober 2002 hat das Finanzamt der Bw. eine abweichende Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Das Finanzamt ging dabei von fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes und damit einer AfA-Bemessungsgrundlage von 309.025,00 € bzw. 4.252.277,00 S aus. Die wesentlichen Änderungen gegenüber dem Gutachten bestanden darin, dass einerseits vom Bodenwert ein Bebauungsabschlag von 10 % in Abzug gebracht wurde, vom Gebäudewert unter Verweis auf die Tabellen von Bachmann-Ross (gemeint wohl Ross/Brachmann/Holzner) ein Abschlag von 12 % *„für techn. wirtschaftliche Abnutzung unter Berücksichtigung des Bau- und Erhaltungszustandes“* abgezogen und aus der Summe des gekürzten Bodenwertes von 228.150,00 € und dem verminderten Gebäudewert von 446.881,00 € ein Sachwert von 675.031,00 € ermittelt wurde. Im Bereich der Ertragswertermittlung legte das Finanzamt nunmehr den Jahresrohertrag laut Gutachten im Betrag von 21.600,00 € zugrunde. Dieser wurde um ein Mietausfallwagnis von 2 % (432,00 €) sowie um 0,5 % des Neubauwertes für Instandhaltung (2.539,00 €) vermindert und aus der Differenz der Jahresreinertrag der Liegenschaft mit 18.629,00 € ermittelt. Das Finanzamt legte einen Liegenschaftszinssatz von 5 % mit der Begründung, dieser werde bei Wohnungskäufen zum Zwecke der Vermietung zumindest erwartet, zugrunde. Laut Finanzamt ergab sich aus der Kapitalisierung des Jahresreinertrages mit 5% ein Ertragswert von 372.580,00 €. Das Finanzamt ging weiters davon aus, dass aus den voneinander unabhängigen Größen Realwert (Sachwert) und Ertragswert der Verkehrswert bestimmt werde. Im Idealfall würden Realwert und Ertragswert sehr nahe beieinander liegen; dann dürfe für die Verkehrswertbestimmung das Mittel herangezogen werden; andernfalls sei der Ertragswert mit zwei-, drei-, vier-, evtl. fünffachem Gewicht anzusetzen. Dies in der Erkenntnis, dass der Ertragswert wesentlich wichtiger sei als der Realwert, denn Bauland und Gebäude seien nur so viel wert, als letztlich Nutzen daraus resultiere. Bei einer Abweichung Ertragswert/Realwert von 40 % und mehr – wie im gegenständlichen Fall – sei die Gewichtung 1: 5. Ausgangsbasis sei stets der zu 100 % angenommene Ertragswert. Daher

betrage der Verkehrswert 562.525,00 €. Von dem so ermittelten Betrag wurde der Grundanteil von 253.500,00 € in Abzug gebracht und die AfA- Bemessungsgrundlage mit 309.025,00 € (4.252.277,00 €) beziffert. Die Berechnung sei aufgrund Ross / Bachmann (gemeint wohl Ross/Brachmann/Holzner) bzw. Wolfgang Naegeli *"Handbuch des Liegenschaftsschätzers"* erfolgt.

Daraufhin wurde von der Bw. mit Begleitschreiben vom 28. November 2002 eine zweite gutachterliche Stellungnahme vom 26. November 2002 eingereicht, laut der die vom Finanzamt vorgenommenen Abschläge nicht gerechtfertigt und größtenteils unbegründet seien. Unter Bezugnahme auf sein Gutachten und die erste gutachterliche Stellungnahme vom 26. Juli 2002 wurde zum Schreiben vom 28. Oktober 2002 wie folgt Stellung genommen:

**"Bodenwert:**

*10% Bebauungsabschlag:*

*Das Objekt ist neuwertig und in einem sehr guten Bau- und Erhaltungszustand, die Baunutzungszahl wurde laut Vorgaben der Gemeinde X. ausgenutzt, ein Abbruch des Objektes ist nicht zu erwarten, es wurde von mir kein Bebauungsabschlag angesetzt.*

**Gebäudewert:**

*Der Gebäudewert wurde auf Seite 9 meines oben angeführten Gutachtens mit 507.819,00 € bewertet.*

*Es ist eine lineare Wertminderung von 21 % enthalten und der so genannte verlorene Bauaufwand mit 10 %, also mit einer Gesamtabwertung von 31 %. Die vom Finanzamt ausgewiesene zusätzliche Wertminderung von 12 % ist nicht begründbar und daher unrichtig.*

**Ertragswert:**

*Der Ertragswert wurde von mir in dieser Form ebenfalls korrekt und nachvollziehbar berechnet. Der Kapitalisierungszins von 5 % ist für ein Einfamilienhaus nach meiner Auffassung überhöht.*

**Verkehrswert:**

*Der Verkehrswert laut meinem Gutachten beträgt für das Gebäude einschließlich Bodenwert 698.000 €. Ich habe bereits in meiner ersten gutachtlichen Stellungnahme vom 26.7.2002 nachvollziehbar dargestellt, warum ich diesen Verkehrswert so begründe und die Gewichtung zwischen Sachwert und Ertragswert mit 4 zu 1 vorgenommen habe. Ein Einfamilienhaus in dieser hervorragenden Aussichtslage und in dieser sehr guten Ausstattung ist überhaupt nicht auf den Ertragswert zu bewerten. Es ist in der einschlägigen Literatur und nach dem einschlägigen Wissensstand und der gängigen Praxis sogar üblich, Einfamilienhäuser im Verkehrswert nur nach dem Sachwertverfahren zu bewerten. Der Ertragswert ist selbstverständlich wichtig für eine gewerbliche Liegenschaft oder auch unter Umständen für eine Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Würde der Ertragswert nach Methode Naegeli als Grundlage für solche Wertermittlungen im Bereich von privat genutzten Einfamilienhäusern oder von Eigentumswohnungen in Mehrwohnhäusern herangezogen werden, dann würden sämtliche Verkehrswerte von solchen Häusern oder Wohnungen zu nieder sein und nicht dem Verkaufspreis entsprechen. Ein Einfamilienhaus wird schließlich nicht nach dem Ertragswert verkauft. Ich bin jedenfalls zusammengefasst der Auffassung, dass mein Gutachten vom 18.5.2002 mit dem darin ermittelten Verkehrswert der heutigen Lage am Grundstücksmarkt entspricht und dieser von mir ermittelte Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einem Verkauf dieser Liegenschaft zu erzielen wäre."*

Mit Begleitschreiben vom 5. Dezember 2002 wurde ein weiteres Schreiben des Gutachters vom 3. Dezember 2002 samt Anlage (Literatur auszugsweise in Kopie) übermittelt. Er hoffe, dass nunmehr mit diesen zusätzlichen Unterlagen über die gängige Bewertungspraxis von Einfamilienwohnhäusern Klarheit bezüglich der unterschiedlichen Auffassungen geschaffen werde.

In der Berufungsvorentscheidung vom 27. Jänner 2003 legte das Finanzamt unter Verweis auf den Vorhalt vom 28. Oktober 2002 die dort ermittelte AfA-Bemessungsgrundlage von 309.000 € (4.252.277,00 S) sowie eine jährliche AfA von 4.641,90 € (63.874,00 S) zugrunde. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden demgemäß mit 65.449,00 S (bzw. 4.756,36 €) festgestellt. In der gesonderten Begründung vom 28. Jänner 2003 wurde darauf verwiesen, der Ertragswert sei deshalb stets Ausgangspunkt für die AfA-Basis, da auch nur der Ertrag aus der Liegenschaft der Einkommensteuer unterliege. Der Sachwert im vorgelegten Schätzgutachten gehe von Neuherstellungskosten aus. Diese könnten jedoch nicht als AfA-Basis gelten, da das Gebäude Ende der Siebziger Jahre gebaut worden sei. Das Argument, dass der Betrag von 270.000 € dem Kaufpreis einer Eigentumswohnung mit ungefähr der halben Wohnfläche des gegenständlichen Wohnhauses entspreche, sei schon richtig, gehe aber an der Tatsache vorbei, dass das Haus über 20 Jahre alt sei und für gebrauchte Immobilien keinesfalls Neupreise erzielt werden könnten.

Mit Schriftsatz vom 27. Februar 2003 hat der steuerliche Vertreter der Bw. sodann den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es richtig sei, dass das Wohnhaus Ende der 70er Jahre errichtet worden sei. Dafür seien im Schätzungsgutachten auch 31 % für Abnutzung / Alterung in Abzug gebracht worden. Ein weiterer Abschlag in der Höhe von 12 % sei daher nicht gerechtfertigt. Grundsätzlich seien die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die Bemessungsgrundlage für die AfA, egal wie hoch die erzielten Mieteinnahmen seien. Es sei daher nicht richtig, zu behaupten, dass der Ertragswert stets den Ausgangspunkt für die AfA-Basis darstelle. Seien keine Anschaffungs- oder Herstellungskosten gegeben (wie beim unentgeltlichen Erwerb) könnten die fiktiven Anschaffungskosten angesetzt werden. Bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten würden der Sachwert und der Ertragswert eine Rolle spielen. Bei besonderen Objekten – auf die luxuriöse und keineswegs alltägliche Konzeption dieses Wohnhauses mit Schwimmbad usw. sei eingehend hingewiesen worden – sei der Ertragswert mehr oder weniger bedeutungslos und könne in solchen Fällen sogar außer Acht gelassen werden. Es gehe aber nicht an, den Gebäudewert und damit die AfA-Bemessungsgrundlage willkürlich herabzusetzen, weil die Mieteinnahmen nicht den Vorstellungen der Behörde entsprechen würden. Im Übrigen würden sich auch bei der im Schätzgutachten schlüssig ermittelten AfA-Bemessungsgrundlage positive Mieteinkünfte

ergeben. Bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage würden sich zudem rechnerische Unstimmigkeiten ergeben. Einmal werde der Bodenwert mit 228.150,00 € berechnet, während in weiterer Folge ein Grundanteil von 253.500,00 € in Abzug gebracht werde. Auf die im Schätzgutachten sowie auf die umfangreichen Ergänzungen dazu sei praktisch nicht eingegangen worden und die Argumentation der Steuerpflichtigen überhaupt nicht beachtet worden.

Es wurde beantragt, die entsprechenden Beträge im vorgelegten Schätzgutachten (444.000 € zuzüglich Einrichtung mit 12.500 €) als AfA-Bemessungsgrundlage festzusetzen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Fall besteht zwischen den Parteien des Verfahrens Streit darüber, ob die vom Finanzamt in seiner der Bw. zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelten Berechnung vom 28. Oktober 2002 vorgenommenen Änderungen hinsichtlich einzelner Ansätze im Gutachten zu Recht erfolgt sind oder ob – wovon die Bw. ausgeht – der vom Gutachter ermittelte Gebäudewert (444.000 €) den als AfA-Bemessungsgrundlage zugrunde zu legenden fiktiven Anschaffungskosten entspricht. Der Gutachter und diesem folgend die Bw. gehen überdies davon aus, dass die im Gutachten vorgenommene Gewichtung von Sachwert und Ertragswert im Verhältnis 4 zu 1 zugunsten des Sachwertes heranzuziehen sei, während das Finanzamt eine Gewichtung von 5 zu 1 zugunsten des Ertragswertes vorgenommen hat.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8). Gehört ein Gebäude oder ein sonstiges Wirtschaftsgut nicht zu einem Betriebsvermögen, so gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung folgendes:

b) Wird ein Gebäude unentgeltlich erworben, dann ist der gesamte Einheitswert für den letzten Feststellungszeitpunkt vor dem unentgeltlichen Erwerb zugrunde zu legen. Auf Antrag sind auch die fiktiven Anschaffungskosten im Zeitpunkt des unentgeltlichen Erwerbes (§ 6 Z 9) anzusetzen.

e) bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage (lit a bis d) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden.

Lit. b des § 6 Z 9 EStG – hierauf wird in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b) EStG 1988 Bezug genommen – lautet:

*"Werden aus betrieblichem Anlass einzelne Wirtschaftsgüter unentgeltlich in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen übertragen, so gilt für den Empfänger als Anschaffungskosten der Betrag, den er für das einzelne Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des*



*Empfanges hätte aufwenden müssen (fiktive Anschaffungskosten). Liegt ein betrieblicher Anlass nicht vor, dann gilt dies als Einlage (Z 5)."*

Fiktive Anschaffungskosten sind jene Kosten, die der Erwerber aufwenden hätte müssen, um das Wirtschaftsgut zu erwerben. Die fiktiven Anschaffungskosten gehen daher vom Käufer aus, im Gegensatz zum gemeinen Wert, der vom Verkäufer ausgeht (Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 107 zu § 6; Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 6 Tz 67). Dem Gesetz kann nicht entnommen werden, wie die fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln sind. Die fiktiven Anschaffungskosten können nur im Schätzungswege ermittelt werden. Der VwGH hat diesbezüglich die Auffassung vertreten, dass das Gesetz keine ins Einzelne gehende Vorschrift enthalte, wie die fiktiven Anschaffungskosten von der Abgabenbehörde zu schätzen seien. Es gelten daher die diesbezüglichen Vorschriften der Bundesabgabenordnung (VwGH 5.10.1988, 87/13/0075).

Die fiktiven Anschaffungskosten kommen bei der betrieblich veranlassten unentgeltlichen Übertragung von Wirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen eines anderen Steuerpflichtigen (§ 6 Z 9 lit. b EStG 1988) sowie als AfA-Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichem Erwerb im außerbetrieblichen Bereich (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 108 zu § 6) zur Anwendung.

Der Marktpreis von Mietobjekten orientiert sich am Ertragswert. Daher können auch die fiktiven Anschaffungskosten vom Ertragswert abgeleitet werden; für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden ist das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 109 zu § 6, VwGH 20.7.1999, 98/13/0109).

Ross/Brachmann/Holzner (Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28. Auflage, Seite 332) und Kranewitter (Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, 2002, Seite 113) weisen darauf hin, dass der Wert von bebauten Grundstücken mindestens nach zwei voneinander unabhängigen Methoden zu ermitteln sei. Auch im gegenständlich vorliegenden Gutachten wurde der Wert der Liegenschaft sowohl nach dem Sachwert- als auch dem Ertragswertverfahren ermittelt und sodann eine Gewichtung der beiden Werte vorgenommen.

Der von der Bw. mit der Erstellung des streitgegenständlichen Gutachtens beauftragte Sachverständige hat auf Seite 3 des Gutachtens ausdrücklich darauf verwiesen, dass die Ermittlung des Verkehrswertes im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 und der ÖNORM B 1802 erfolgt sei. Diesbezüglich ist darauf zu verweisen, dass der VwGH schon mehrfach bestätigt hat (vgl. etwa VwGH 8.6.1994, 92/13/0154; VwGH 19.3.2002, 97/14/0034), dass für die Bewertung ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind.

Dies bedeutet, dass sowohl Gutachten eines Amtssachverständigen nach § 177 BAO als auch Privatgutachten Beweismittel darstellen, die der freien Beweiswürdigung des Unabhängigen Finanzsenates unterliegen. Generell hat die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Fest steht, dass das Finanzamt das Gutachten nicht als unschlüssig unberücksichtigt gelassen hat oder ein Gutachten eines Amtssachverständigen eingeholt hat. Es wurde im Vorhalt vom 28. Oktober 2002, dessen Berechnung der Berufungsvorentscheidung zugrundegelegt wurde, das Gutachten in einzelnen Ansätzen übernommen, allerdings gewisse Parameter und die Gewichtung zwischen Ertragswert und Sachwert in Frage gestellt. Diese Vorgangsweise (nämlich schlüssige Teile eines Gutachtens oder darin enthaltene Sachverhaltselemente zu berücksichtigen, von der Behörde als unschlüssig erkannte Ansätze in Frage zu stellen und dem Bw. die Bedenken mit der Möglichkeit zur Stellungnahme vorzuhalten) steht grundsätzlich im Einklang mit der Forderung des VwGH, wonach gegen ein Gutachten bestehende Bedenken mit dem Steuerpflichtigen zu erörtern sind und allenfalls die Möglichkeit zu bieten sei, ein Ergänzungsgutachten vorzulegen (VwGH 26.3.1992, 90/16/0202).

Was die vom Finanzamt vorgenommenen und der Bw. mit Vorhalt vom 28. Oktober 2002 zur Kenntnis gebrachten Änderungen gegenüber den Ansätzen des Gutachtens betrifft, ist allerdings festzustellen, dass diese - mit Ausnahme der Gewichtung Ertragswert – Sachwert - unbegründet geblieben sind, bzw. sich die Begründung auf den Verweis auf Ross/Bachmann (gemeint wohl: Ross/Brachmann/Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken) beschränkt. Da das Finanzamt weder entsprechende Sachverhaltsfeststellungen getroffen hat, noch die Abweichungen (mit Ausnahme der Gewichtung) begründet hat, sieht sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, den vom Finanzamt gewählten Ansätzen gegenüber jenen des Gutachtens den Vorzug zu geben. Dazu besteht umso weniger Anlass, als der Gutachter in der "zweiten gutachtlichen Stellungnahme" vom 26. November 2002 für den Unabhängigen Finanzsenat schlüssig dargelegt hat, weshalb etwa kein Bebauungsabschlag zum Ansatz kommen kann, und er zu Recht darauf verwiesen hat, dass seinerseits bei der Ermittlung des Gebäudewertes bereits eine lineare Wertminderung von 21 % (und zusätzlich 10 % aus dem Titel des verlorenen Bauaufwandes) zum Ansatz gebracht worden sei. Dies bedeutet auch, dass der Gutachter entgegen der Ansicht des Finanzamtes (vgl. Berufungsvorentscheidung) nicht von Neuherstellungskosten des Gebäudes ausgegangen ist. Er hat vielmehr zunächst die Neuherstellungskosten des Gebäudes samt Außenanlagen (Carports, Schwimmbad) ermittelt und sodann aufgrund des vorgenommenen Altersabschlages tatsächlich den **Bauzeitwert** des Gebäudes ermittelt. Der Vollständigkeit halber wird hinsichtlich der Wertminderung darauf

verwiesen, dass laut Kranewitter (Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, 2002, Seite 82) bei Gebäuden mit aufwändiger Innenausstattung (z.B. Einfamilienhaus) die lineare Wertminderung heranzuziehen ist. Da es sich im gegenständlichen Fall um ein Einfamilienhaus mit durchaus aufwändiger Innenausstattung handelt, ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates dem Ansatz einer linearen Wertminderung – wie sie der Sachverständige vorgenommen hat - der Vorzug zu geben. Weshalb zusätzlich zur linearen Wertminderung eine progressive Wertminderung nach Ross/Brachmann/Holzner, aaO, zum Ansatz kommen sollte, kann der Unabhängige Finanzsenat nicht nachvollziehen. Auch die Kürzung des vom Gutachter zum Ansatz gebrachten Prozentsatzes für Bewirtschaftungskosten und Mietausfall (lt. Gutachten 15 % des Jahresrohertrages) im Bereich der Ertragswertermittlung wurde vom Finanzamt in keiner Weise begründet und sieht der Unabhängige Finanzsenat daher keine Notwendigkeit, in diesem Punkt vom Gutachten abzuweichen.

Daraus folgt, dass der Unabhängige Finanzsenat grundsätzlich davon ausgeht, dass der Sachwert und der Ertragswert laut Gutachten schlüssig ermittelt wurde und geht daher davon aus, dass sowohl der vom Gutachter ermittelte Bodenwert in Höhe von 253.500,00 €, der Gebäudewert (samt Nebenanlagen wie Carports und Freischwimmbecken) mit dem Betrag von 507.819,00 € als auch der Sachwert in Höhe von 761.319,00 € der Entscheidung bedenkenlos zugrundegelegt werden können. Bezüglich der Ertragswertermittlung ist im Übrigen darauf zu verweisen, dass das Finanzamt die Bodenwertverzinsung unberücksichtigt gelassen hat. Zu dem vom Finanzamt gewählten Kapitalisierungszinssatz von 5 % ist zu bemerken, dass der Unabhängige Finanzsenat dem Gutachter folgend im gegenständlichen Fall einen Liegenschaftszinssatz von 5 % für überhöht erachtet. Kranewitter (aaO, Seite 97) geht davon aus, dass man bei Einfamilienhäusern mit einem Zinssatz von 2,5% bis 3,5%, bei Zweifamilienhäusern von 3,5 – 4% zu zutreffenden Liegenschaftswerten kommen wird. Der Unabhängige Finanzsenat hat aber angesichts der Wohnfläche des Hauses, die durchaus die Größe eines Zweifamilienhauses erreicht, keine Bedenken, den vom Gutachter gewählten Zinssatz beizubehalten. Der vom Finanzamt gewählte Zinssatz kommt nach Kranewitter (aaO, Seite 97) bei Wohn- und Geschäftshäusern zur Anwendung. Da der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung sieht, die Ertragswertermittlung im Gutachten in Frage zu stellen, kann auch der vom Sachverständigen errechnete Ertragswert von 444.122 € herangezogen werden.

Im gegenständlichen Fall ist daher lediglich noch zu beurteilen, in welchem Verhältnis Sachwert und Ertragswert zueinander zu gewichten sind. Der Gutachter ist dabei von einer Gewichtung Sachwert zu Ertragswert von 4 zu 1 zugunsten des Sachwertes ausgegangen und ist aufgrund dieser Gewichtung zu einem "Verkehrswert" der Liegenschaft von rund 698.000,00 € gelangt. Die Bw. geht weiter davon aus, dass nach Abzug des Bodenwertes von

253.500,00 € ein Betrag von 444.000 als AfA-Bemessungsgrundlage dient. Das Finanzamt hat die Ansicht vertreten, dass aufgrund der sich nach seiner Berechnung ergebenden Abweichung zwischen Sachwert und Ertragswert um mehr als 40 % eine Gewichtung von 5 : 1 zugunsten des Ertragswertes vorzunehmen sei. Hinsichtlich der Berechnung des Finanzamtes hat der steuerliche Vertreter zu Recht darauf verwiesen, dass nicht nachvollziehbar ist, weshalb einerseits der Bodenwert gekürzt wurde und andererseits für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage schließlich wieder der gesamte Bodenwert in Abzug gebracht wurde.

Da der Unabhängige Finanzsenat – wie vorstehend ausgeführt, keine Veranlassung sieht, im Bereich der Ermittlung des Sachwertes bzw. des Ertragswertes vom Gutachten abzuweichen, besteht seitens des Unabhängigen Finanzsenates aber keine Notwendigkeit, rechnerische Unrichtigkeiten des Finanzamtes zu korrigieren.

Was nun die Gewichtung zwischen Sachwert und Ertragswert betrifft, so hat der Gutachter in der Stellungnahme vom 26. Juli 2002 eingeräumt, dass *"im Regelfall der Ertragswert entsprechend gewichtsmäßig im Verhältnis zum Sachwert gesetzt werden sollte"*. Der Sachverständige ist im Übrigen selbst nicht davon ausgegangen, dass im gegenständlichen Fall ausschließlich der Sachwert heranzuziehen ist. Er hat bei der von ihm vorgenommenen Gewichtung von 4 zu 1 zugunsten des Sachwertes auch dem Ertragswert eine (wenn auch nur untergeordnete) Bedeutung beigemessen. Weshalb aber der Sachwert gerade mit 4 Anteilen und der Ertragswert mit einem Anteil gewichtet wurde, wurde nicht nachvollziehbar begründet. Der Sachverständige hat lediglich darauf verwiesen, dass er die Auffassung vertrete, dass diese Liegenschaft, die ausgezeichnet sei durch eine besonders schöne Aussichtslage und durch eine sehr gute Gebäudeausstattung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach dem von ihm errechneten Preis **zu verkaufen** sei (vgl. Stellungnahme vom 26. Juli 2002). In der Stellungnahme vom 26.11.2002 wurde überdies ins Treffen geführt, dass es in der einschlägigen Literatur und nach dem einschlägigen Wissensstand und der gängigen Praxis sogar üblich sei, Einfamilienhäuser im Verkehrswert nur nach dem Sachwertverfahren zu bewerten. Der Ertragswert sei selbstverständlich wichtig für eine gewerbliche Liegenschaft oder auch unter Umständen für eine Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Er ging davon aus, dass dann, wenn der Ertragswert nach Methode Naegeli als Grundlage für solche Wertermittlungen **"im Bereich von privat genutzten Einfamilienhäusern"** oder von Eigentumswohnungen in Mehrwohnhäusern herangezogen werden werde, sämtliche Verkehrswerte von solchen Häusern oder Wohnungen zu nieder seien, und nicht dem Verkaufspreis entsprechen würden. Ein Einfamilienhaus werde schließlich nicht nach dem Ertragswert verkauft.

Dem ist zunächst entgegen zu halten, dass der VwGH für die Berechnung der fiktiven Anschaffungskosten die Sachwertermittlung durch Ableitung des Zeitwertes aus den Neuherstellungskosten schon mehrfach als unzulässig angesehen hat. Zu ermitteln seien

**fiktive Anschaffungs- und nicht fiktive Herstellungskosten** (vgl. VwGH 5.10.1988, 87/13/0075). Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass jedenfalls der vom Sachverständigen ermittelte Bauzeitwert nicht als Bemessungsgrundlage für die AfA herangezogen werden kann.

Ferner vermeinen die Bw. und der Sachverständige offensichtlich, der Begriff "fiktive Anschaffungskosten" sei schlechthin mit "gemeinem Wert" gleichzusetzen. Dies zeigt sich auch daran, dass der Bw. der Stellungnahme vom 26. Juli 2002 Literatur (auszugsweise) angeschlossen hat und eigens die Definition des Begriffes "gemeiner Wert" hervorgehoben hat.

Wie vorstehend bereits ausgeführt, geht es aber bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten um die Ermittlung jener Kosten, die der **Erwerber** aufzuwenden hätte und geht diese Wertermittlung nicht vom Verkäufer (gemeiner Wert) aus.

Es mag auch durchaus zutreffen, dass sich die gegenständliche Liegenschaft grundsätzlich (Einfamilienhaus) besser zur Eigennutzung als zur Vermietung eignet und daher für einen an dieser Eigennutzung interessierten Erwerber der Ertragswert in den Hintergrund treten würde. Bei derartigen Konstellationen könnte der Sachwert ebenso von Bedeutung sein wie bei der Entnahme von Liegenschaften aus dem Betriebs- in das Privatvermögen.

Der Begriff der fiktiven Anschaffungskosten ist allerdings in § 16 Abs. 1 Z 8 EStG enthalten. Da die hieraus resultierende AfA Werbungskosten und zwar im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung darstellt, ist aber schon **begrifflich von einem Erwerber auszugehen, der beabsichtigt, die erworbene Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu nutzen**. Diese Auffassung teilt wohl auch der VwGH (Erk. vom 5.10.1988, 87/13/0075; VwGH 20.7.1999, 98/13/0109), wenn er darauf verweist, dass es plausibel sei, dass für einen möglichen Liegenschaftskäufer der von ihm zu erzielende Überschuss maßgebend und damit preisbestimmend sei, auf welchen dann ein Vervielfacher angewendet werde. Hiefür spricht auch, dass der Gesetzgeber in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. b EStG 1988 ebenso wie in § 6 Z 9 lit. b EStG 1988 den eigenständigen Begriff der "*fiktiven Anschaffungskosten*" verwendet. Dass dieser nicht mit dem an anderer Stelle (z.B. § 24 Abs. 3 EStG 1988) gebrauchten "*gemeinen Wert*" gleichbedeutend ist, ergibt sich nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates schon daraus, dass dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden kann, verschiedene Termini für gleiche Wertmaßstäbe zu verwenden (vgl. auch VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Aus den vorstehenden Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass dem Finanzamt nicht mit Erfolg entgegengetreten werden kann, wenn es davon ausgeht, dass bei der Ermittlung der fiktiven **Anschaffungskosten** als AfA-Bemessungsgrundlage im Bereich

der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dem Ertragswert überwiegende Bedeutung beizumessen ist. Der VwGH geht in seinem Erkenntnis vom 20.7.1999, 98/13/0109 sogar davon aus, dass für die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten von vermieteten Gebäuden das Ertragswertverfahren ein taugliches Instrument darstellt. In diesem Zusammenhang wird ergänzend darauf hingewiesen, dass auch Kranewitter (aaO, Seite 114) darauf verweist, dass dem Ertragswert deshalb mehr Bedeutung als dem Sachwert beigemessen werde, da die Liegenschaft nur so viel wert sei, als letztlich Nutzen aus ihr gezogen werden könne. Er hat dabei als mögliche Gründe für das Abweichen des Ertragswertes vom Sachwert u.a. niedrige Mieten als auch den Umstand angeführt, dass es sich um mit hohem architektonischen Aufwand errichtete Gebäude handle, die zwar einen hohen Sachwert ergeben würden, der sich allerdings nur ungenügend verzinse. Er geht weiter davon aus, dass im Idealfall Sachwert und Ertragswert sehr nahe beieinander liegen und nur in diesem Fall für die Verkehrswertermittlung das arithmetische Mittel gezogen werden dürfe. In jedem anderen Fall sei der Ertragswert mit einer Gewichtung einzusetzen. Kranewitter hat zwar darauf verwiesen, dass bei Einfamilienhäusern dem Sachwert mehr Bedeutung zukomme, geht aber dabei offensichtlich von dem Fall aus, dass dieses der Eigennutzung dient. Auch der Gutachter geht offensichtlich von dieser Prämisse der Eigennutzung (und einem Verkauf!) aus. Dass aber für Zwecke der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten von einem **Erwerb zu Vermietungszwecken** auszugehen ist, hat der Unabhängige Finanzsenat bereits vorstehend begründet.

Da auch dem Gutachten eine Gewichtung von Sach- und Ertragswert zugrunde liegt und die Bw. keine andere Methode der Gewichtung als die vom Finanzamt angewandte nach Ross/Brachmann/Holzner (aaO, Seite 335) ins Treffen geführt hat, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Notwendigkeit, die Methodik in Frage zu stellen. Zudem hat die Bw. im Vorlageantrag selbst zugestanden, dass bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten der Sachwert und der Ertragswert eine Rolle spielen würden. Der Einwand in der Stellungnahme vom 26. November 2002, wonach dann, wenn der Ertragswert nach Methode Naegeli als Grundlage für *"solche Wertermittlungen im Bereich von privat genutzten Einfamilienhäusern"* herangezogen werden würde, sämtliche Verkehrswerte zu nieder sein würden, ist im gegenständlichen Fall nicht relevant, zumal ja – wie gesagt – bei der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Basis im Bereich der Vermietung nicht von einer privaten Nutzung, sondern einer Anschaffung zu Vermietungszwecken auszugehen ist. Dass zudem gerade die vom Gutachter vorgenommene Gewichtung zum richtigen Schätzungsergebnis führt, hat die Bw. zwar behauptet, aber weder nachgewiesen noch glaubhaft dargetan. Dem Gutachten kann keine Begründung für die gewählte Gewichtung (vier zu 1 zugunsten des Sachwertes) entnommen werden. Es wurde lediglich allgemein angeführt, der Verkehrswert des Gebäudes werde *"unter Berücksichtigung der besonderen Lage und der guten Aus-*

*stattung*“ mit gerundet 444.000 € bewertet. Dass der Gutachter im Übrigen den Verkaufswert der Liegenschaft und nicht die fiktiven Anschaffungskosten für Zwecke der AfA-Bemessung ermittelt hat, zeigt sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch daran, dass er in der Stellungnahme vom 26. November 2002 ausdrücklich darauf verwiesen, hat, dass der von ihm ermittelte Preis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr *“bei einem Verkauf dieser Liegenschaft“* zu erzielen wäre. Im Hinblick auf die vom VwGH bestätigte Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung, wäre es Sache der Bw. gewesen, zu konkretisieren, weshalb diese Methodik der Gewichtung jedenfalls zu einem unzutreffenden Schätzungsergebnis führt. Der im Vorlageantrag neuerlich erhobene Einwand, bei besonderen Objekten sei der Ertragswert *“mehr oder weniger“* bedeutungslos mag dann seine Berechtigung haben, wenn es nicht um die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten geht. Seine Auffassung, dass aber bei der Ermittlung von fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Basis im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von einem Erwerber auszugehen ist, der das Objekt zur Erzielung von Vermietungseinkünften erwirbt, hat der Unabhängige Finanzsenat bereits vorstehend begründet. Auch nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 15.10.1988, 87/13/0075; VwGH 20.7.1999, 98/13/0109) sowie in der Literatur (Doralt, EStG-Kommentar, Band I, Rz 109 zu § 6; ÖStZ 1999, 590) wird die Auffassung vertreten, dass bei vermieteten Gebäuden der Ertragswertmethode die weitaus größere Bedeutung beizumessen ist.

Unter Ansatz des Sachwertes (761.319,00 €) und Ertragswertes der Liegenschaft laut Gutachten (444.122,00 €) geht der Unabhängige Finanzsenat daher unter Zugrundelegung der Methodik von Ross/Brachmann/Holzner (aaO, Seite 335) aufgrund einer Abweichung von mehr als 40 % zwischen Sachwert und Ertragswert der Liegenschaft von einer Gewichtung von 5 zu 1 zugunsten des Ertragswertes aus, sodass sich gegenüber der Berechnung laut Gutachten folgende Änderungen ergeben:

Sachwert laut Gutachten	761.319,00 €
Ertragswert laut Gutachten	444.122,00 €
Abweichung Ertragswert – Sachwert 71,42 %	
Gewichtung daher 5 zu 1	$((444.122,00 \text{ €} \times 5) + 761.319,00 \text{ €}) : 6$
fiktive Anschaffungskosten gewichtet daher	496.988,16 €
fiktive Anschaffungskosten gerundet	497.000 €

Den Einwendungen des Gutachters bzw. der Bw., das Objekt könne nicht in das herkömmliche Bewertungsschema hineingepresst werden, da es sich um eine außerordentlich schöne Aussichtslage mit unverbaubarer Sicht auf den X. handle, wird im Übrigen damit Rechnung getragen, dass bei der Ertragswertermittlung nicht der tatsächlich erwirtschaftete Mietzins von

1.089,88 € (15.000 S) zum Ansatz gebracht wurde, sondern dem Gutachten darin gefolgt wird, dass die vom Gutachter in der Stellungnahme vom 26.7.2002 als für ein solches qualitativ hochwertiges Objekt nachhaltig erzielbare Miete von 1.800,00 € (24.768,50 S) zugrunde gelegt wird, was sich in einem höheren Ertragswert niederschlägt. Die hochwertige Ausstattung und Lage findet im Übrigen auch im Prozentsatz des bei der Ertragswertermittlung angewandten Liegenschaftszinssatzes ihren Niederschlag, da für die Wahl des Prozentsatzes auch Lagekriterien entscheidend sind (vgl. Kranewitter, aaO, Seite 100 f). Im Übrigen wird dem Einwand auch damit Rechnung getragen, dass nicht ausschließlich der Ertragswert für die Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten herangezogen wird, sondern Ross/Brachmann/Holzner (aaO, Seite 335) folgend mit einem Anteil von 16,6 % Berücksichtigung findet.

Sowohl die Bw. als auch das Finanzamt sind für die Aufteilung der fiktiven Anschaffungskosten auf das abnutzbare Gebäude und den nicht abnutzbaren Grund und Boden von der Anwendbarkeit der so genannten "*Differenzmethode*" ausgegangen, indem sie für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft den gesamten Bodenwert von 253.500,00 € in Abzug gebracht haben. Der VwGH hat aber mehrfach (u.a. VwGH 7.9.1990, 86/14/0084; VwGH 4.6.2003, 99/130238 mit Verweis auf weitere Erkenntnisse) betont, dass die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird, nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen kann, in denen der Wert von Grund und Boden (unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht. Treffen diese beiden Voraussetzungen nicht zu, so ist der Methode des Sachwertverhältnisses der Vorzug zu geben, wobei der Verkehrswert der gesamten Liegenschaft festgestellt, in seine beiden Komponenten Gebäudewert und Wert von Grund und Boden aufgeteilt und in diesem Verhältnis mit dem tatsächlichen Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt wird.

Da die obige Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Differenzmethode, nämlich dass die Summe der Werte von Grund und Boden und Gebäude dem Gesamtkaufpreis (den fiktiven Anschaffungskosten) entspricht, im gegenständlichen Fall nicht gegeben ist, ist für die Ermittlung des Anteiles von Grund und Boden an den fiktiven Anschaffungskosten die Methode des Sachwertverhältnisses heranzuziehen, und der so ermittelte Prozentsatz auf die geschätzten fiktiven Anschaffungskosten anzuwenden. Berücksichtigt man die Relation zwischen den jeweiligen Zeitwerten ( $100 : \text{Sachwert laut Gutachten} \times \text{Bodenwert laut Gutachten}$ ), so ergibt sich ein Grundanteil von rund 33,3 %. Um zur Bemessungsgrundlage für die AfA (dem abschreibbaren Gebäudewert) zu gelangen, ist der ermittelte Prozentsatz



von 33,3 % auf die fiktiven Anschaffungskosten der Liegenschaft (497.000,00 €) anzuwenden und der so ermittelte Betrag von 165.501,00 € als Bodenwert von den fiktiven Anschaffungskosten in Abzug zu bringen. Es ergibt sich daher im gegenständlichen Fall eine Bemessungsgrundlage für die Gebäude-AfA von 331.499,00 €. Dieser Betrag wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates auf den Betrag von 331.500,00 € aufgerundet. Da die Bw. selbst nicht eine kürzere als die in § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 normierte Restnutzungsdauer behauptet hat, kommt der AfA-Satz von 1,5 % zur Anwendung, sodass die AfA jährlich 4.972,5 € bzw. 68.423,00 S (gegenüber im Vorlageantrag beantragt 6.600 € = 440.000,00 x 1,5 %) beträgt. Aufgrund des Umstandes, dass mit der Vermietung per 15. Jänner 2001 begonnen wurde, steht im Berufungsjahr die Ganzjahres-AfA in Höhe von 4.972,5 € zu.

Darüber hinaus wird – wie im Vorlageantrag beantragt - für die Einrichtung eine AfA auf Basis einer Bemessungsgrundlage von 12.500,00 € und einem AfA Satz von 10 %, sohin jährlich 1.250,00 € (17.200,00 S) gewährt. Abweichend vom Schreiben vom 21.5.2002 hat die Bw. im Vorlageantrag nicht mehr beantragt, aus dem Gebäudewert laut Gutachten den dort mit 20.000,00 € berücksichtigten Wert der Einbauküche und - möbel herauszurechnen und diesbezüglich eine AfA von 10% zu gewähren. Im Hinblick darauf, dass der Gutachter diese Inventargegenstände (Einbauküche und Einbaumöbel) bei der Gebäudewertermittlung berücksichtigt hat, kann im Übrigen davon ausgegangen werden, dass auch er und ihm folgend im Vorlageantrag die Bw. die Auffassung vertritt, dass kein eigenes Wirtschaftsgut vorliegt und diese Inventargegenstände damit als Teil des Gebäudes der Gebäude-AfA von 1,5 % unterliegen. Diese Auffassung wird auch vom Unabhängigen Finanzsenat als zutreffend beurteilt.

Aufgrund der vorstehenden Änderungen errechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abweichend von der Erklärung (hier von Bw. Gebäude-AfA von 82.800,00 S, AfA-Inventar von 32.000,00 S berücksichtigt) wie folgt:

Einkünfte aus V+V laut Erklärung	46.522,00 S
+ Differenz Gebäude-AfA lt. Erklärung/lt. BE	14.377,00 S
+ Differenz AfA Inventar lt. Erklärung/lt. BE	14.800,00 S
<b>Einkünfte aus V+V laut BE gerundet</b>	<b>75.699,00 S (5.501,26 €)</b>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 31. März 2005