

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Freilingner über die Beschwerde des Bf, Adresse, Ort, vom 14. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 19. Februar 2008, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 (St.Nr.) zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| Einkommen                    | 24.386,18 € |
| Einkommensteuer              | 5.376,65 €  |
| Anrechenbare Lohnsteuer      | -5.450,86 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer | -74,21 €    |
| Abgabengutschrift            | -74,21 €    |

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

## Sachverhalt

Der Berufungswerber (nunmehriger Beschwerdeführer, im Folgenden kurz als Bf bezeichnet) betrieb in M eine Tischlerei. Den Gewinn ermittelte er nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Zum 31.5.2006 gab er den Betrieb auf und bezog seither nur noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Für den Zeitraum von 1.1.2006 bis zum 31.5.2006 ermittelte der Bf einen laufenden Verlust in Höhe von € 3.049,39. Den Aufgabegewinn ermittelte er in Höhe von € 11.360,12. Abzüglich des Freibetrages von § 24 Abs. 4 EStG 1988 ergab sich ein zu versteuernder Aufgabegewinn von € 4.060,12.

Im Betriebsvermögen befand sich ein Betriebsgebäude, welches seit der Betriebsaufgabe nicht mehr genutzt wurde und mehr oder weniger leer stand. Zum Stichtag 14.11.2007 erstellte die Firma I-GmbH ein Gutachten über die Ermittlung des Verkehrswertes gemäß dem Liegenschaftsbewertungsgesetz. Als Sachwert wurde im Gutachten ein Betrag von 57.201 Euro und als Ertragswert ein Betrag von 46.664 Euro errechnet. Abzüglich wertbeeinflussender Umstände durch ungünstigen Standort ermittelte der Gutachter einen Verkehrswert zum 14.11.2007 von 46.700 Euro.

In einer Beilage zur Bilanz zum 31.5.2006 (Zeitpunkt der Betriebsaufgabe) nahm der damalige Vertreter des Bf eine Überleitung vom gutachterlichen Verkehrswert auf den steuerlichen Verkehrswert (ohne Grund und Boden) vor und ermittelte einen Wert des Betriebsgebäudes in Höhe von Euro 25.189,71. Von der laut Gutachten angemessenen und marktüblichen Nettomiete i.H.v. 272,21 € ordnete er 1/3 dem Grundwert zu und ermittelte so einen Ertragswert für das Betriebsgebäude (ohne Grund) von € 31.109,14. Den steuerlich maßgeblichen Verkehrswert ermittelte er aus 50% vom Sachwert lt. Gutachten (€ 12.434) und aus 50% vom Ertragswert (€ 15.554,57) abzüglich 10% für wertbeeinflussende Umstände. Der Verkehrswert betrug demnach Euro 25.189,71.

Im **Einkommensteuerbescheid für 2006** vom 19. Februar 2006 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.587 Euro fest. Dabei wurde der Gewinn aus der Entnahme des Betriebsgebäudes in das Privatvermögen in Höhe von 35.766 Euro angesetzt.

In der Bescheidebegründung wurde ausgeführt, dass der Gebäudeentnahmewert mit 35.766 Euro angenommen wurde. Dies entspreche der Berechnung laut vorgelegtem Schätzungsgutachten ohne Abschlag beim Ertragswert (1/3 für Grund, laut Schätzungsgutachten beziehe sich der Mietzins nur auf das Betriebsgebäude, kein Grundanteil). 50 % des Sachwertes ohne Grundanteil von € 12.434 und 50 % des Ertragswertes von € 23.332 ergaben € 35.766.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 19.2.2008 erhob der Bf durch seinen damaligen Vertreter fristgerecht **Berufung**. Er wandte sich gegen den von der Einkommensteuererklärung abweichenden Verkehrswertansatz in Höhe von € 35.766 und beantragte den Betrag von € 25.189,71 anzusetzen, den er in der Einkommensteuererklärung erklärt hatte.

Zur Begründung führte er aus, dass der Ertragswert der Liegenschaft im Bewertungsgutachten nicht nach Gebäude und Grundstück differenziert ermittelt worden sei, sondern in einer Summe. Vom Gutachter werde in einer Beilage darauf hingewiesen, dass vom „Ertragswert der Liegenschaft“ Gebäude und Grundstück umfasst seien. Der Gutachter habe bei der Ermittlung des Ertragswertes der strittigen Liegenschaft einen Nettozinssatz von € 272 angenommen, welcher am Markt nicht erzielbar sei. Von konkreten Mietinteressenten seien maximal € 200 geboten worden. Behelfsweise sei 1/3 für den Ertragswert der Grundstücksfläche ausgeschieden worden. Daraus ergebe sich ein Ertragswert für den Gebäudebestand von € 31.109,14. Weiters sei ein Abschlag in Höhe von 10% für negative wertbeeinflussende Umstände laut Gutachten nicht berücksichtigt worden. Dieser Abschlag resultiere aus dem ungünstigen Standort der Liegenschaft und sei aufgrund der Erfahrungen mit den Preisvorstellungen potentieller Mieter nachvollziehbar.

Mit Vorlagebericht vom 8. Mai 2008 legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Mit Vorhalt vom 15.11.2013 wurde der Bf ersucht, bekanntzugeben, wie das strittige Werkstattgebäude seit der Betriebsaufgabe genutzt wurde. Gegebenenfalls wurde er aufgefordert, den Mietvertrag vorzulegen und die vom Bf genannten konkreten Mietangebote in geeigneter Weise nachzuweisen.

Zu dem im Gutachten I im Rahmen des Sachwertverfahrens ermittelten Gebäudewert des Werkstattgebäudes wurde Folgendes bemerkt: *„Der ermittelte Bauwert dieses Gebäudes beträgt lediglich € 24.868,36. Das sind gerade einmal 18,83% des ermittelten Neubauwertes von € 132.019,16. Nach Ansicht des zuständigen Referenten müsste dieser Wert bei der im Gutachten angenommenen wirtschaftlichen Restnutzungsdauer hingegen mindestens bei ca. 30 % liegen, also bei ca. € 39.000. Das Gutachten erscheint daher in diesem Punkt nicht schlüssig und die Höhe der vorgenommenen Abschläge für Baumängel und Bauschäden (41,66%) sowie die zusätzlich dazu vorgenommene parabolische Abwertung im Ausmaß von 42% sind daher zu hinterfragen und müssten vom Gutachter näher begründet werden.*

*Bei Gewerbeimmobilien, die (wie im berufsgegenständlichen Fall) in mäßigen (abgelegenen) Lagen liegen, wird üblicherweise nach der Verwaltungspraxis der Ertragswert gegenüber dem Sachwert stärker berücksichtigt. Üblicherweise ergibt sich auch bei solchen mäßigen Lagen bei der Ermittlung des Sachwertes ein höherer Wert als bei der Ermittlung des Ertragswertes.*

*Für den Referenten ergibt sich aus den oben angeführten Ausführungen, dass der vom Finanzamt bei der Betriebsaufgabe angesetzte Verkehrswert des Gebäudes in Höhe von € 35.766.- durchaus als realistischer Wert angesehen werden kann. Bei diesem Wert ist bereits mitberücksichtigt, dass der im Gutachten bei der Ermittlung des Ertragswertes angenommene Nettozinssatz am Markt nicht ganz erzielbar war. Als unterster vertretbarer Wert wird nur nach entsprechenden Nachweisen nach Ansicht des Referenten der in der Berufung errechnete Ertragswert in Höhe von € 31.109,14 anzusehen sein.“*

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 1. Dezember 2013 gab der Bf. bekannt, dass das strittige Werkstättengebäude seit der Betriebsaufgabe nicht vermietet worden sei. In den letzten 7 Jahren habe es zwei mündliche Anfragen gegeben, jedoch keine konkreten Angebote. Ein Maschinenhändler habe Maschinen lagern und zusammenbauen wollen. Ihm sei jedoch das Gebäude zu niedrig gewesen, weil er mit dem Stapler nicht hätte arbeiten können. Ein weiterer Interessent hätte Altholz hobeln, bürsten und bearbeiten wollen. Für die teilweise 6 m langen Altholzteile wäre ihm zu wenig Platz gewesen.

Zum Gutachten I führte er aus, dass der Ersteller des Gutachtens, Herr U nicht mehr bei der Firma I beschäftigt sei und andere Sachbearbeiter zu dem Gutachten keine ergänzenden Stellungnahme abgeben könnten, da sie mit dem Objekt nicht vertraut seien. Zu den Punkten Ertragswert- und Sachwertermittlung könne er daher keine erklärende Stellungnahme abgeben.

Ergänzend führte der Bf aus, dass bei Gründung der Firma im Jahr 1981 das Grundstück bereits in seinem Eigentum gewesen sei und zu diesem Zeitpunkt keine Kosten verursacht habe. Auch ein großer Teil des Betriebsgebäudes (111,19 m<sup>2</sup>) habe bereits bestanden und lediglich die Dachkonstruktion sei auf die vorgeschriebene Raumhöhe von 3 m angehoben worden. Leider sei bei der Betriebsgründung keine Bewertung der Liegenschaft und des vorhandenen Betriebsgebäudes gemacht worden. Das restliche Betriebsgebäude (ca. 51 m<sup>2</sup>) sei 1981 zugebaut worden. Ca. 55 m<sup>2</sup> seien 1984 aus bestehender Bausubstanz erneuert worden, ca. 85 m<sup>2</sup> seien 1989 erneut zugebaut worden.

Die Bausubstanz des 1947 errichteten Gebäudes sei dem Alter entsprechend in schlechtem Zustand. Die Fixfenster seien blind, der Verputz bröckle ab. Im alten Keller unter dem Betriebsgebäude (Baujahr ca. um das Jahr 1900) sei die Schienendecke so schlecht, dass man eine neue Decke errichten müsste oder der Keller zugeschüttet werden müsste.

Bei einer Vermietung des Betriebsgebäudes sei auch zu bedenken, dass kein eigener Wasseranschluss vorhanden sei und in den nächsten 10 Jahren auch kein Abwasserkanal gebaut werde. Eine Biokläranlage würde lt. Auskunft der Gemeinde nicht genehmigt werden.

Der vorhandene Stromanschluss verlaufe über das Wohnhaus und würde bei einer Vermietung den heutigen Anforderungen nicht genügen.

Der Großteil der vorhandenen Heizkörper sei beim Einbau im Jahr 1981 gebraucht angekauft worden und teilweise bereits durchgerostet bzw. abgefroren. Für eine funktionierende Heizung könnte sie nicht mehr verwendet werden.

Die Vorhaltsbeantwortung beinhaltete auch ein Foto, auf welchem das Werkstättengebäude mit den einzelnen An- und Zubauten sowie im Hintergrund auch das Wohngebäude des Bf zu sehen waren.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2013 wurde die Vorhaltsbeantwortung des Bf dem Finanzamt Braunau Ried Schärading zur Kenntnis gebracht. Es wurde dazu bemerkt, dass die Tatsache, wonach das strittige Gebäude bis heute nicht vermietet werden konnte, die Annahme rechtfertige, dass der ursprünglich im Gutachten angenommene Ertragswert auf Basis von nicht erzielbaren Mietpreisen errechnet worden sei bzw. das strittige Gebäude

möglicherweise überhaupt nicht vermietbar sei. Der Sachwert hingegen sei zu niedrig angenommen worden. Da aufgrund des insgesamt sehr niedrigen Verkehrswertes des strittigen Gebäudes ein weiteres Gutachten nicht beauftragt werde, werde eine Schätzung im Rechtsmittelverfahren zu erfolgen haben.

Das Finanzamt äußerte sich zur Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 1. Dezember 2013 und zu den Ausführungen des zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates nicht mehr.

Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung erfolgte im Wesentlichen aufgrund der Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 1. Dezember 2013. Die Amtspartei hat diese glaubhaften Ausführungen des Bf unwidersprochen gelassen.

Berücksichtigt und im Rahmen der Beweiswürdigung gewürdigt wurden neben dem Parteilenvorbringen das Gutachten der I-GmbH, die Eintragungen im Grundbuch und die Einsichtnahme in die digitale Katastermappe.

### **Rechtslage**

Nach § 24 Abs. 3 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) sind die Veräußerungserlöse anzusetzen, wenn die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert werden. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen.

Nach § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 (in der Fassung vor dem 31.3.2012) sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen.

Bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 bleiben Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, außer Ansatz. Im Rahmen der Betriebsveräußerung ist der anteilig auf Grund und Boden entfallende Veräußerungsgewinn aus der Steuerbemessungsgrundlage auszuscheiden. Es ist der Veräußerungserlös insoweit zu kürzen, als er auf Grund und Boden entfällt.

Nach Jakom, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 6. Auflage 2013, § 6 Rz 48 wird im EStG der Begriff „gemeiner Wert“ nicht definiert, daher ist das BewG (§ 1 Abs. 1 i.V.m. § 10 Abs 2) heranzuziehen. Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind zwar alle Umstände, die den Preis beeinflussen, nicht aber ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse zu berücksichtigen. Unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgut sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die als Eigenschaften dem zu bewertenden

Wirtschaftsgut anhaften (VwGH 28.4.94, 93/16/0186; ermittelt wird eine fiktive Größe mit Hilfe einer Preisschätzung, ausgehend von einem objektiven Maßstab). Im gewöhnlichen Geschäftsverkehr herrschen Angebot und Nachfrage, die das Spannungsfeld für die Preisspanne bilden (VwGH 6.3.89, 86/15/0109).

## **Erwägungen**

Im beschwerdegegenständlichen Fall ist lediglich derjenige Wert strittig, mit dem das sich im Betriebsvermögen befindliche Werkstättengebäude (ohne Grund und Boden) bei seiner Überführung ins Privatvermögen zu bewerten ist.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre (§ 10 Abs. 2 BewG).

Zivilrechtlich ist das Werkstättengebäude ein unselbständiger Bestandteil des Grund und Bodens und kann nur gemeinsam mit diesem veräußert werden. Im Grundbuch ist für diese Liegenschaft auch ein Belastungs- und Veräußerungsrecht eingetragen. Das gesamte Anwesen (Wohngebäude einschließlich der der Landwirtschaft zugehörigen Gebäudeteile und das Werkstättengebäude) liegt mitten im Grünland, wie sich aus der Einsichtnahme in die digitale Katastermappe ergab. Daraus erklärt sich die Aussage in der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 1. Dezember 2013, wonach kein eigener Wasseranschluss vorhanden sei und in den nächsten 10 Jahren auch kein Abwasserkanal gebaut werde. Aufgrund dieser Feststellungen kann daher angenommen werden, dass das Objekt aus objektiven Gründen und nicht aus subjektiven Gründen, die in der Person des Bf gelegen sind, nur sehr schwer bis kaum vermietbar war.

Die Tatsache, dass das strittige Werkstättengebäude seit der Betriebsaufgabe nicht vermietet werden konnte (auch nicht zu einem niedrigeren als den im Gutachten für die Berechnung des Ertragswertes angesetzten voraussichtlich erzielbaren Mietzins), bedeutet in Zusammenhang mit den anderen getroffenen Feststellungen, dass die im Gutachten angenommenen erzielbaren Mieten sich als nicht realistisch herausgestellt haben. Das Gutachten ist insofern nicht schlüssig und kann (zumindest was den Ertragswert betrifft) für die Ermittlung des gemeinen Wertes des Werkstättengebäudes nicht herangezogen werden. Aufgrund dieser tatsächlichen Unvermietbarkeit, wobei dahingestellt bleiben kann, ob bei entsprechender Werbetätigkeit vielleicht doch ein Mieter gefunden hätte werden können, wird man davon ausgehen können, dass der Ertragswert des Werkstättengebäudes gegen Null geht. Wenn der Ertragswert der Liegenschaft aufgrund der objektiven Unvermietbarkeit nicht gegeben ist oder gegen Null geht, bleibt der Sachwert als einzige Schätzungsgrundlage für den gemeinen Wert.

Ausgehend von der im vorgelegten Gutachten vorhandenen Berechnung des Bauwertes zum Stichtag 14.11.2007 in Höhe von € 24.868,36 und des in der Vorhaltsbeantwortung des Bf vom 1. Dezember 2013 beschriebenen schlechten Bauzustandes ist der in der Berufung begehrte Ansatz eines gemeinen Wertes in Höhe von € 25.189,71 nicht zu beanstanden. Der beschriebene schlechte Bauzustand und der nicht heranziehbare

Ertragswert relativieren die noch im Vorhalt vom 15.11.2013 vom zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates geäußerten Zweifel an den vom Gutachter vorgenommenen Abschlägen für Baumängel und Bauschäden.

Der beschriebene schlechte Bauzustand rechtfertigt auch die noch im Vorhalt vom 15.11.2013 vom zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates geäußerten Zweifel an den vom Gutachter vorgenommenen Abschlägen für Baumängel und Bauschäden.

Bei Berücksichtigung aller Umstände kommt das Bundesfinanzgericht daher zur Ansicht, dass aus den oben angeführten Gründen für die Schätzung des gemeinen Wertes des Werkstättegebäudes nur der Sachwert, nicht aber ein Ertragswert herangezogen werden kann. Der vom Bf im Berufungsverfahren begehrte gemeine Wert von € 25.189,71 (laut Einkommensteuererklärung) ist daher als realistischer Wert anzusehen.

Der vom Finanzamt festgestellte gemeine Wert von € 35.766 hingegen erweist sich aufgrund der vom Bundesfinanzgericht vorgenommenen Beweiswürdigung als überhöht.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung stattzugeben.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig war, mit welchem Wert das sich im Betriebsvermögen befindliche Werkstättegebäude (ohne Grund und Boden) bei seiner Überführung ins Privatvermögen zu bewerten ist. Dies ist keine Rechtsfrage, sondern eine Tatsachenfrage, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu entscheiden war. Aus diesem Grund war auszuführen, dass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 7. August 2014