

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Feichtenschlager in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag Kai Rüdiger Herbst, Dr. Groß Straße 12a, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 12. Juli 2012 gegen den Bescheid des FA Grieskirchen Wels (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 15. Juni 2012 betreffend Einkommensteuer 2009 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Parteivorbringen

1. Mit **Kaufvertrag** vom **20.03.2009** verkaufte der Bf. die Liegenschaft ***EZ*** im Ausmaß von 422 m² um EUR 371.000,00 (keine Mehrwertsteuer enthalten) an die ***X** GmbH. Auf dieser Liegenschaft befand sich das Wohn- und Geschäftshaus mit der Bezeichnung ***A***, Stadt. Die Übergabe und Übernahme sollten dem Kaufvertrag entsprechend spätestens am 31.03.2009 erfolgen. Der Bf. leistete als verkaufende Partei dafür Gewähr, dass die Liegenschaft – spätestens zum Zeitpunkt der Übergabe - frei von jeglichen Bestandsrechten oder sonstigen (auch anderen Nutzungs-) Rechten Dritter sei und frei von Reallasten, Dienstbarkeiten oder Pfandrechten Dritter (entgeltlich oder unentgeltlich, bürgerlich oder außerbürgerlich) in das Eigentum der kaufenden Partei übertragen werde. Die verkaufende Partei haftete der Käuferin auch dafür, dass ein zu A2-LNr. 1a angemerkte Grunddienstbarkeit des Geh- und Fahrrechtes an der EZ 1967 nach wie vor bestehe und es wurde festgehalten, dass diese Servitut von der Käuferin übernommen werde. Die Vertragsparteien erklärten, dass es sich beim Vertragsgegenstand um einen solchen handle, welcher im Flächenwidmungsplan

als Bauland ausgewiesen war und sich in keinem Vorbehaltsgebiet befand, sodass dieser Erwerb keiner grundverkehrsbehördlichen Genehmigung bedurfte und genehmigungsfrei zulässig war. Die kaufende Partei erklärte unter Punkt VII. 1), den Vertragsgegenstand anzuschaffen, um (darauf) Wohnungen zu errichten, die in der Folge vermietet oder auch verkauft werden sollten.

2. Am **29.04.2011** brachte der Bf. die **Einkommensteuererklärung 2009** elektronisch beim Finanzamt ein und erklärte unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in der Höhe von EUR 61.200,61 und diesbezüglich einen **Veräußerungsgewinn von EUR 149.433,64** (Kennzahl 9020).

3. Mit **Vorhalt** vom **06.10.2011** (zugestellt am 10.10.2011) betreffend die Einkommensteuererklärung 2009 vom 29.04.2011 wurde der Bf. mit Frist bis zum 21.10.2011 ersucht, folgende Dokumente vorzulegen:

- Aufgliederung der außerordentlichen Erträge (Veräußerungserlöse)
- Aufgliederung der außerordentlichen Aufwendungen
- Kaufvertrag betreffend Gebäude
- Ermittlung des Gebäude- und Grundwertes

4. Im Zuge der **Vorhaltsbeantwortung** vom **14.10.2011**, bei der belangten Behörde eingelangt am 18.10.2011, übermittelte der Bf. die Gewinn- und Verlustrechnung 2009, eine Kopie des Kaufvertrages bezüglich des Verkaufes des Betriebsgebäudes *****A***** sowie eine Liste der dazu ausgeschiedenen Anlagegüter 2009. Das Betriebsgebäude sei per 02.06.2009 an die *****X** GmbH** verkauft worden. Die Firma sei per 30.09.2009 an *****XY*** e.U.** verkauft worden. Weiters werde ersucht, den Freibetrag in der Höhe von EUR 7.300,00 (Kennzahl 329) zu berücksichtigen.

5. Die belangte Behörde erinnerte den Bf. mit **Vorhalt** vom **15.11.2011** (zugestellt am 16.11.2011) daran, dass die Vorhaltsbeantwortung hinsichtlich der Ermittlung des Gebäude- und Grundwertes der Liegenschaft nicht fristgerecht erfolgt war und ersuchte unter Androhung einer Zwangsstrafe von EUR 500,00, dies bis längstens **02.12.2012** nachzuholen.

6. Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom **17.11.2011** teilte die Bf. der belangten Behörde folgende Ansätze mit (Beträge in EUR):

Verkaufserlös	378.041,46
Grundanteil (422m ² à 360,00)	151.920,00
Kaufpreisminderung (Wohnrecht Eltern lt. Vertrag)	112.000,00
Betriebsgebäude	114.121,46

7. Laut einem **Aktenvermerk** der belangten Behörde vom **24.11.2011** über ein Telefonat mit der steuerlichen Vertretung des Bf. seien folgende Fragen offen und würde dazu eine Stellungnahme erfolgen:

- Erläuterung, warum Grundwert so hoch
- Kaufpreisminderung – Erläuterung
- Schätzwertgutachten vorhanden?

8. Mit einer weiteren **Vorhaltsbeantwortung vom 28.11.2011** teilte der Bf. mit, dass kein Schätzungsgutachten vorhanden sei. Der angesetzte Quadratmeterpreis in der Höhe von EUR 360,00 sei der ortsübliche Preis für ein bebautes Grundstück im Stadt Innenstadtbereich. Die Kaufpreisminderung bzw. Bewertungsminderung bezüglich Wohnrecht der Eltern sei korrekt. Die Liegenschaft sei ohne Wohnrecht verkauft worden, da diese Verpflichtung bei dem Bf. verblieben sei.

9. Mit **Ergänzungsersuchen vom 19.12.2011** (zugestellt durch Hinterlegung am 27.12.2011) forderte die belangte Behörde vom Bf. einen Vertrag betreffend das Wohnrecht der Eltern an. Die Aufteilung des Kaufpreises nach der Differenzmethode sei nur zulässig, wenn einerseits der Wert des Grund und Bodens unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden könne und andererseits die Summe aus Boden- und Gebäudewert genau den Gesamtpreis ergebe (VwGH 07.09.1990, 86/14/0084; 23.04.1998, 96/15/0063; EStR Rz 2614). Andernfalls sei die Verhältnismethode (Aufteilung des Kaufpreises nach dem Verhältnis der Verkehrswerte) anzuwenden (EStR Rz 2613).

Der Bf. möge darlegen, dass der Kaufpreis nicht wesentlich vom Verkehrswert abweiche.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.11.2011 sei der angesetzte Quadratmeterpreis in Höhe von EUR 360,00 der ortsübliche Preis für ein bebautes Grundstück im Stadt *Innenstadtbereich* (Hervorhebung wie im Original, Anmerkung). Der Bf. habe darzulegen, aus welchen Verkäufen im Nahbereich der betreffenden Straße bzw. aus welchen Quellen dieser Wert ermittelt worden sei. Aus der Kaufpreissammlung des Finanzamtes hätten sich in den Jahren 2006 bis 2009 nur Werte in der Höhe von EUR 165,00 bis 180,00 für unbebaute Grundstücke feststellen lassen.

10. Die steuerliche Vertretung des Bf. brachte mit Eingabe per FinanzOnline vom 19.01.2012 vor, dass sich dieser seit Anfang Jänner 2012 in Brasilien befinde und erst Ende Februar 2012 wieder zurückkehren würde. Es werde um **Fristverlängerung** bis 15.03.2012 zur Beantwortung des Vorhaltes vom 19.12.2011 ersucht, da sich die Belege und Unterlagen (Vertrag bzgl. Wohnrecht) nicht in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung befinden würden.

11. Mit **Eingabe vom 23.02.2012** brachte der Bf. vor:

Das Wohnrecht sei mit EUR 85.000,00 bewertet worden. Die Eltern des Bf. seien zum Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufes 62 bzw. 60 Jahre alt gewesen. Es seien ein Zeitraum von 17,7 Jahren Lebenserwartung und ein sehr geringer Jahresmietbetrag von EUR 4.800,00 angesetzt worden.

Der angesetzte Grundpreis von EUR 360,00 entspreche dem ortsüblichen Wert bzw. liege sogar unter diesen Werten. Der Verkauf des Gebäudes sei erforderlich gewesen, da am Gebäude durch die betriebliche Nutzung umfangreiche Sanierungsmaßnahmen erforderlich geworden seien, die allerdings nicht finanzierbar waren.

Der Erwerber des Grundstückes sei insbesondere an der Lage des Grundstückes interessiert gewesen. Er habe alles komplett umgebaut und Eigentumswohnungen eingerichtet. Diese seien zu einem Preis von EUR 1.900,00/m² verkauft worden, was einem Grundanteil von EUR 380,00 entsprechen würde.

Bei den von der ***Y*** in unmittelbarer Nähe und anderen Bauträgern z.B. in der Nähe der HGasse errichteten Eigentumswohnungen würden die Grundpreise weit über EUR 400,00 liegen.

Am Standort BStraße, sei bereits im Jahr 2001 von dem h.o. Finanzamt ein Grundpreis von ATS 5.000,00/m² festgesetzt worden, obwohl das Objekt (wegen schlechter Lage) kaum vermietbar sei. Aufgrund dieser Werte und der Grundstückslage sei der realistische Grundstückspreis ermittelt und festgesetzt worden.

Dazu übermittelte der Bf. folgende Unterlagen:

11.1. Schreiben der Eltern des Bf. an den Bf. vom 20.06.2009 mit Forderungsschreiben mit Aufstellung, Schenkungsvertrag und Vereinbarung von 1996. Der Bf. solle überprüfen, wie hoch die Forderungen der Eltern in Bezug auf den Verzicht auf deren Wohnrecht seien und einen Zahlungsplan mit realistischen Raten zusenden.

11.1.1. Forderungsschreiben vom 20.06.2009

Inventar	EUR 7.000,-
Ablöse für bauliche Investitionen	EUR 20.000,-
Summe	EUR 27.000,-

Eine nähere Aufstellung bzw. Inventar und der Baukosten war angefügt.

11.1.2. Schenkungsvertrag zwischen Bf. und dem Vater des Bf. vom **17.07.1996**

Aus diesem Vertrag ergibt sich, dass der Vater des Bf. dem Bf. mit selbigem Tag die Liegenschaft ***EZ***, bestehend aus dem Grundstück 123 Baufläche, im Katasterausmaß von 422 m² samt dem auf dieser Liegenschaft betriebenen Graveurbetrieb und allem Zugehör der

Liegenschaft schenkungsweise übereignet hat, wobei festgehalten wurde, dass die Übergabe bereits mit Ablauf des 30.06.1996 erfolgt war.

11.1.3. Vereinbarung von 18.07.1996 über Wohnrecht zwischen dem Bf. und dessen Eltern

Mit dieser verpflichtete sich der Bf., seinen Eltern auf Lebenszeit ein Wohnrecht zu gewähren, wobei die Unterkunft mindestens 135 Quadratmeter Wohnfläche aufweisen und im Zentrum von Stadt liegen müsse. Vorzugsweise sei der derzeitige Wohnsitz der Eltern in der *****A*****, Stadt, im OG (137m²) als Wohnung mit Wohnrecht zu belassen. Weiters werde vereinbart, dass sämtliche finanziellen Aufwände, die im Zusammenhang mit der Wohnung anfallen, insbesondere die Betriebskosten der Bf. übernehmen würde. Diese Vereinbarung werde als Zusatz zum Schenkungsvertrag vom 17.07.1996 angefügt und habe Gültigkeit vom 01.07.1996 bis zum Ableben der Nutznießer, Änderungen seien nur schriftlich möglich.

11.1.4. Kaufvertrag über Wohnungsinventar vom 20.03.2009

Mit diesem Vertrag, im Zuge dessen der Bf. als Vertreter seiner Eltern auftrat, erwarb die *****X**** GmbH von den Eltern des Bf. Wohnungsinventar zu einem Kaufpreis von EUR 7.000,00.

11.1.5. Liegenschafts Kaufvertrag zwischen Bf. und ***X**** GmbH vom 20.03.2009**

Die *****X**** GmbH erwarb vom Bf. die Liegenschaft *****EZ*****, bestehend aus dem Grundstück 123 Baufläche, im unverbürgten Ausmaß von 422 m² und mit allem Zugehör. Auf diesem Grundstück befinde sich das Wohn- und Geschäftshaus mit der Bezeichnung *****A*****, Stadt. Der Kaufpreis betrug EUR 371.000,00. Dazu wurde festgehalten, dass in diesem Betrag keine Mehrwertsteuer enthalten sei, obwohl die kaufende Partei den Vertragsgegenstand zu Geschäftszwecken erwerbe und dass das Rechtsgeschäft nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG einen unecht befreiten Grundstücksumsatz darstelle. Der Bf. als Verkäufer leistete Gewähr, dass der Vertragsgegenstand im Zeitpunkt der Übergabe (spätestens 31.03.2009, eine Nachfrist von maximal 1 Monat werde eingeräumt) frei von jeglichen Bestandrechten und sonstigen auch anderen Nutzungsrechten Dritter sei und frei von Pfandrechten, Reallasten, entgeltlichen oder unentgeltlichen Dienstbarkeiten oder Pfandrechten Dritter Personen sei.

12. Laut einem **Aktenvermerk vom 08.03.2012** fand an diesem Tag ein Telefonat der belangten Behörde mit der steuerlichen Vertretung des Bf. zum Thema „Unterlagen Veräußerung Wohnrecht“ statt.

13. Mit **E-Mail vom 14.03.2012** ersuchte die steuerliche Vertretung des Bf. bezüglich fehlender Unterlagen um Fristverlängerung bis 23.03.2012.

14. Mit **E-Mail vom 04.04.2012** teilte die steuerliche Vertretung des Bf. mit, dass bezüglich des Grundstückspreises – zu den bereits übermittelten Angaben - keine weiteren Zahlen vorgebracht werden könnten. Bezüglich des Wohnrechts sei es von den Eltern und dem Bf.

gewollt und klar gewesen, dass es sich um das Objekt in ***A***, ***PLZ** Stadt, handle. Da dies für beide Seiten selbstverständlich gewesen sei, sei nicht nochmals ausdrücklich darauf verwiesen worden. Zahlungen seitens des Bf. an die Eltern seien – laut vorliegenden Unterlagen – noch keine erfolgt. Der Bf. habe nicht alle Bankverbindlichkeiten abdecken können und es würden gegenüber dem Bankinstitut noch Haftungsverpflichtungen bestehen, die keinerlei Kreditgewährung ermöglichen würden. Die Zahlungen würden jedenfalls in Form von Ratenzahlungen erfolgen, welche auch schon von den Eltern urgiert worden seien. Für weitere Unterlagen oder Angaben betreffend das Wohnrecht werde ersucht, sich direkt an den Bf. zu wenden.

15. Mit Aktenvermerk der belangten Behörde vom **03.05.2012** wurde Folgendes festgehalten:

*„Von einer Mitarbeiterin der Fa. ***XY***, Adr., wurde die Auskunft erteilt, dass sich Hr. VaterBf (sen.) seit dem Jahr 2003 in Brasilien aufhält und lediglich 1-2x jährlich nach Österreich kommt. Frau ***XY*** ist die Ex-Gattin des ***Bf***, welcher jedoch im Unternehmen seiner Ex-Gattin angestellt ist.“*

16.1. Am **24.05.2012** fand an der Adresse CStraße eine **Nachschau gem. § 144 BAO** statt. Der betreffende **Bericht** lautet wie folgt:

*„Die Nachschau umfasst das vermietete Objekt ***PLZ** Stadt, CStraße. Im Zeitraum 15.05.2009 – 30.11.2011 wurde die Wohnung an Herrn ***Bf*** vermietet. Mietvertrag samt Kündigung wurden im Original vorgelegt, welche von der Beamtin zur Vervielfältigung mitgenommen wurden und per Post retourniert wurden. Die Miete wurde von Hr. ***Bf*** bar auf das Konto der Vermieterin einbezahlt. Seit 01.05.2012 wird die Wohnung wieder vermietet (sh. beil. Mietvertrag). In der Zwischenzeit stand die Wohnung leer!“*

16.2. Dem Bericht beigelegt war der genannte **Mietvertrag**. Dieser trug das Datum **04.04.2009** und bestimmte eine monatliche Miete von EUR 404,- zuzüglich EUR 300,00 Betriebskosten/Monat.

16.3. Ebenfalls beigelegt war das genannte **Kündigungsschreiben des Bf. vom 06.08.2011**, mit welchem der Bf. die Mietvertragskündigung zum 30.11.2011 aussprach.

17. Mit **Einkommensteuerbescheid 2009** vom **15.06.2012** wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb (anstatt von erklärten EUR 61.200,61) von EUR 206.420,61 und diesbezüglich ein Veräußerungsgewinn (anstatt von erklärten EUR 149.433,64) von EUR 301.953,64 zugrunde gelegt. Dabei wurde bereits ein Freibetrag gem. § 24 Abs. 4 EStG 1988 von EUR 7.300,00 berücksichtigt und auf eine separate Bescheidsbegründung verwiesen. Die separat am 20.06.2012 zugestellte Begründung (ebenfalls) vom 15.06.2012 lautete wie folgt:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehren aus folgenden Gründen ab:

Der Wert des Betriebsgebäudes aus der Veräußerung der Betriebsliegenschaft in ***PLZ** Stadt, ***A*** wurde von Ihnen laut Schreiben vom 16.11.2011 wie folgt ermittelt:

Verkaufserlös	378.041,46
Grundanteil (422 m ² à 360,00)	151.920,00
Kaufpreisminderung (Wohnrecht Eltern lt. Vertrag)	112.000,00
Betriebsgebäude	114.121,46

Der angesetzte Grundpreis von EUR 360,00 m² in der ***A*** ist jedoch nach Ansicht des Finanzamtes wesentlich überhöht. Laut Kaufpreissammlung wurden in der Nachbarschaft der ***A*** folgende Quadratmeterpreise erzielt:

2010	DStraße	89,68
2009	DStraße	180,76
2007	EStraße	168,03
2006	DStraße	165,00

Auch die Erwerber der Liegenschaft die Firma ***X** GmbH kalkuliert mit einem Grundanteil von EUR 200,00 je m².

Vom Finanzamt wird daher ein Grundanteil von EUR 84.400,00 (422 m² à 200,00) angesetzt.

Die Kaufpreisminderung in Höhe von 112.000,00 setzt sich aus der Ablöse für Einrichtungsgegenstände in Höhe von 27.000,00 und der Ablöse eines Wohnrechtes in Höhe von 85.000,00 zusammen.

Laut Zusatzvereinbarung vom 18. Juli 1996 zum Schenkungsvertrag vom 17.7.1996 gewährt der Steuerpflichtige seinen ElternBf ein Wohnrecht auf Lebenszeit.

Laut dieser Vereinbarung muss die Unterkunft mindestens 135 Quadratmeter Wohnfläche aufweisen und im Zentrum von Stadt liegen. Vorzugsweise ist der derzeitige Wohnsitz der Eltern, ***PLZ** Stadt, ***A***, im 2. OG (137 qm) als Wohnung mit Wohnrecht zu belassen.

Da das Wohnrecht nicht ausschließlich auf die Wohnung in der ***A*** bezogen ist, kann die Ablöse des Wohnrechtes keine Ausgabe im Zusammenhang mit der Veräußerung der genannten Liegenschaft darstellen.

Außerdem ist festzuhalten, dass laut Erhebungen des Finanzamtes die Mieten der derzeitigen Wohnung der Eltern in Österreich, in ***PLZ** Stadt, CStraße, vom Steuerpflichtigen getragen wurden. Der Vertrag über die Ablöse des Wohnrechtes wurde bisher nicht vorgelegt und laut Mitteilung der steuerlichen Vertretung vom 4.4.2012 sind bis zu diesem Zeitpunkt keine Zahlungen an die Eltern geflossen, sodass von Seiten des Finanzamtes die Ernsthaftigkeit dieser Vereinbarung jedenfalls in Zweifel gezogen wird.

Der steuerlich maßgebliche Wert für obige Liegenschaft wird vom Finanzamt daher wie folgt festgesetzt:

Verkaufserlös	378.041,46
Grundanteil (422 m ² à 360,00 [handschriftlich mit Bleistift auf „200,-“ ausgebessert, Anmerkung])	84.400,00
Ablöse Einrichtung der Eltern	27.000,00
Wert Betriebsgebäude	266.241,46
Änderung Veräußerungserlös	152.520,00

“

18. In der **Berufung** (nunmehr Beschwerde) vom **11.07.2012** brachte der Bf. vor:

„Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes sei von der belangten Behörde eine Minderung des Grundstückspreises sowie eine Streichung der Wohnrechtsablöse vorgenommen worden, gegen welche berufen werde. Die Eltern des Bf. hätten ich bei der Übergabe des Gebäudes ausdrücklich das lebenslange Wohnrecht in diesem Gebäude ausbedungen. Dieses Wohnrecht habe sich selbstverständlich auch auf die bestehende Wohnung bezogen, die auch von den Eltern entsprechend eingerichtet und als Absicherung für das Alter gedacht war. Durch den Verkauf des Hauses käme die Ablöse dieses Wohnrechts zum Tragen und sei untrennbar mit der Veräußerung verbunden. In diesem Zusammenhang seien vom Bf. bereits EUR 25.154,32 bezahlt worden und auch künftig seien Abgeltungszahlungen zu leisten. Dass nicht der Gesamtbetrag auf einmal geflossen sei, liege ausschließlich daran, dass die erforderlichen Barmittel nicht vorhanden seien. Bezüglich des Grundpreises werde ein Gutachten zur Beurteilung des Grundwertes übermittelt. Der ursprüngliche Kaufpreis sei auch wesentlich höher angesetzt worden, aber auf Grund der schlechten Bausubstanz (nicht Grundwert) habe dieser reduziert werden müssen.“

Bezüglich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte der Bf. im Zuge der Berufung unter anderem Folgendes (Formular E1a):

- Betriebsanschrift: CStraße, ***PLZ** Stadt
- Branche Metallerzeugung/-bearbeitung, Metallerzeugnissen
- Gewinnermittlungsart: Bilanzierung gem. § 4 Abs. 1 EStG
- USt-Nettosystem
- Allgemeine Angaben zur Ermittlung der Einkünfte:
- (Teil)Betrieb wurde veräußert oder aufgegeben: Ja
- Höhe des Veräußerungsgewinnes (vor Freibetrag) / Veräußerungsverlustes (Kennzahl 9020): 149.433,64
- Höhe des auszuscheidenden Gewinnes oder Verlustes (Kennzahl 9030): 7.300,00

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb: EUR 53.900,61

19. Die steuerliche Vertretung des Bf. legte der belangten Behörde mit **E-Mail vom 11.07.2012** ein **Gutachten** von ***G1*** (allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Liegenschaftsbewertungen, Mietzinsfeststellungen und Wohnungseigentum), AdrSV1, ***PLZ** Stadt, **vom 10.07.2012** betreffend die **Beurteilung des Grundwertes (Grundanteils)** der streitgegenständlichen Liegenschaft **zum Stichtag 20.03.2009** (Kaufdatum) vor.

Grundlagen des Gutachtens seien ein Grundbuchsauszug vom 05.07.2012, ein Orthofoto, Bestandspläne sowie Projektpläne des geplanten Um- und Zubaus und eine Besichtigung der Liegenschaft am 09.07.2012.

Das Gebäude sei in den 40er Jahren des vorigen Jahrhunderts errichtet und später mehrmals um- und zugebaut worden. Es sei an zwei Seiten an Nachbarliegenschaften angebaut und liege rund 450 bis 500m Luftlinie vom unmittelbaren Stadtzentrum entfernt. Nach Angabe des Bf. befinde sich das Gebäude in einem durchschnittlichen, dem Alter entsprechenden Bau- und Erhaltungszustand. Auf eine detaillierte Beschreibung des Gebäudes sei auf Wunsch des Bf. verzichtet worden, da lediglich der Grundwert bzw. der Grundanteil zu beurteilen sei. Zur Bewertung werde das Residualverfahren herangezogen, das ein allgemein übliches Verfahren zur Bewertung unbebauter Liegenschaften in erstklassiger Lage sei. Da die Liegenschaft an einen Bauträger verkauft wurde, welcher durch Um- und Zubau die bisher vorhandene Nutzfläche bzw. verkaufbare Fläche von 405 m² auf rund 700 m² erweiterte, erfolge die Festlegung des Grundwertes als Grundanteil/m² erzielbarer Nutzfläche und sei diese Vorgehensweise Basis jedes Bauträgerprojektes.

Die Berechnung lautete daher:

Erzielter Kaufpreis laut Kaufvertrag vom 20.03.2009	EUR 371.000,00
Ermittlung des Baukostenanteils (Altbestand): 405 m ² Nutzfläche x EUR 550,00	EUR 222.750,00
Verbleibender Grundanteil daher:	EUR 148.250,00

Aufgrund der vorhandenen Grundstücksgröße von 422 m² ergebe sich daher ein durchschnittlicher Quadratmeterpreis von rund EUR 350,00.

Da der Erwerber diesen Grundanteil in der Höhe von EUR 148.250,00 auf eine durch Um- und Zubau zu erzielende, neue Gesamtnutzfläche bzw. verkaufbare Fläche von rund 700 m² umlegen könne, ergebe sich für diesen ein tatsächlicher Grundanteil von rund EUR 212,00/m², welcher unter Berücksichtigung der zusätzlich anfallenden Kaufnebenkosten von rund 10% einen tatsächlichen Grundanteil von rund EUR 230,00/m² ergebe. Zur Untermauerung des ermittelten Grundpreises (Grundanteils) werde vom Sachverständigen noch festgehalten, dass im unmittelbaren Nahbereich in der F-Straße, nur rund 200m von der gegenständlichen

Liegenschaft entfernt, derzeit ein mittleres Bauträgerprojekt mit insgesamt 18 Wohnungen errichtet werde, welches bereits zu 100% verwertet (verkauft) sei. Der dabei in Ansatz gebrachte bzw. erzielte Grundanteil betrage nach Rücksprache mit dem Errichter bzw. Investor rund EUR 350,00/m².

20.1. Die belangte Behörde richtete am **05.09.2012** folgendes **Ergänzungsersuchen** mit Frist bis zum 26.09.2012 an den Bf.:

1.) In welchem flächenmäßigen Ausmaß wurde das berufungsgegenständliche und veräußerte Gebäude betrieblich genutzt?

2.) In welchem flächenmäßigen Ausmaß wurde das Gebäude für Wohnzwecke (der Eltern) genutzt?

3.) In welchem Ausmaß wurde das Gebäude als Betriebsvermögen bilanziert (nach der Aktenlage zu 100%) und die AfA bis dato geltend gemacht? In welcher Höhe wurden Beträge ausgeschieden?

4.) Betreffen die bilanzierten Umbaumaßnahmen (u.a. Installationen, Fenster, Fassade) und die erfassten Anschlussgebühren auch die Wohnung der Eltern? In welcher Höhe wurden Beträge ausgeschieden?

5.) Von welchen Aufwendungen wurden Privatanteile ausgeschieden?

6.) Zum Berufungsantrag wird wie folgt Stellung genommen (um eine Gegenäußerung wird ersucht):

a. Das vorgelegte Gutachten ist sachlich nicht zu verwenden, weil einerseits bei der Bewertung auf den konkreten Zustand des Gebäudes in keiner Weise Bezug genommen wird und andererseits der Preis für den Grundanteil nach der Kaufpreissammlung des Finanzamtes in keiner Weise nachvollziehbar ist. Nach den dem Finanzamt bekannten Verkäufen liegen die Preise (zum Teil klar) unter bzw. bei maximal 200 Euro pro m².

b. Auch der Käufer der Liegenschaft bewertet in seinen Kalkulationsüberlegungen den Grundanteil mit 200 Euro (siehe Beilage).

c. Es bestand nach der Sachlage kein unmittelbares Wohnrecht der Eltern im verkauften Objekt. Ein solches ist weder aus der Vereinbarung noch aus dem Schenkungsvertrag vom 18.7.1996 ableitbar und auch im Kaufvertrag vom 20.3.2009 (auch nicht im zusätzlichen Vertrag über das Inventar der Eltern) wird darauf nicht Bezug genommen.

Selbst wenn man ein solches anerkennen würde, besteht das Wohnrecht am nicht betrieblich genutzten Teil der Liegenschaft. Dies betrifft im Übrigen auch die Forderung der Eltern auf Investitionsablässe.“

20.2. Beilage zum Ergänzungsersuchen vom 05.09.2012: Schreiben der *X** GmbH an die belangte Behörde vom 28.02.2012 („Darstellung Kaufpreis Liegenschaft ***EZ***“)**

Die Liegenschaft sei Ende März 2009 um EUR 371.000,00 zuzüglich EUR 7.000,00 Inventarablöse vom Bf. gekauft worden, habe aus einem Altbau und einem späteren Zubau in Form eines Hoftraktes bestanden und sei bis auf eine Wohneinheit im Hoftrakt größtenteils gewerblich genutzt worden. Als Grundlage zur Ankaufskalkulation hätten die Bestandspläne und eine beiliegende Aufstellung der Gesamtnutzfläche des Verkäufers gedient. Es seien mehrere Nutzungs- und Planungsvarianten überlegt worden. Man ging von einer möglichen verwertbaren Nutzfläche von ca. 550 m² bis 580m² aus (Zusatzerlöse durch Parkflächen im Hofteil). In der Bauträgerkalkulation der ***X*** würden aus der Erfahrung heraus Liegenschaftsankäufe mit alten Bestandsobjekten („BJ des Hauses ca. 100 Jahre!“) bis max. EUR 700,00/m² möglicher planbarer Wohnnutzfläche angekauft. Dieses Objekt lag mit EUR 675,00/m² innerhalb der Kalkulationsgrenze. Nachstehend die Kalkulationsüberlegung:

Zweck	Preis m ²	Gesamtfläche	Gesamt
Grundanteil	EUR 200,00	422 m ²	EUR 85.500,00
Bestandsflächen	EUR 520,00	550 m ²	EUR 286.000,00
Grund / Bestand	EUR 675,00	550 m ²	EUR 371.500,00

21. Mit Fristverlängerungsantrag vom 10.09.2012 ersuchte der Bf. um die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 05.09.2012 (Frist bis 26.09.2012) bis zum **15.10.2012**, da die Fragen teils mit dem Bf. und teils mit dem Sachverständigen abgesprochen werden müssten. Dieser Antrag wurde ohne Absendung einer Antwort seitens der belangten Behörde erledigt.

22. Mit Fristverlängerungsantrag vom 15.10.2012 ersuchte der Bf. um die Verlängerung der Frist zur Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 05.09.2012 (Frist verlängert bis 15.10.2012) um vier Wochen, da derzeit keine Abfragen in der Urkundensammlung des Grundbuches möglich seien.

23. Am 23.11.2012 übermittelte der Bf. mit **Schreiben vom 21.11.2012** ein weiteres Bewertungsgutachten an die belangte Behörde. Dieses wurde von SV2, AdrSV2, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Liegenschaftsbewertungen, Wohnungseigentum und Geschäftsräumlichkeiten, am 19.11.2012 verfasst und ergab zum Stichtag 20.03.2009 einen Wert des Grund und Bodens in der Höhe von EUR 143.577,00.

Grundlagen des Gutachtens seien eine Besichtigung der Liegenschaft am 07.10.2012 in Anwesenheit des Bf., Erhebungen im Grundbuch und beim Magistrat (Abteilung Baurecht), das „Gutachten zur Beurteilung des Grundwertes (Grundanteils)“ des Sachverständigen ***G1*** vom 10.07.2012, das „Gutachten über die Ermittlung der Nutzwerte und Mindestanteile“ des

Sachverständigen SV3 vom 05.08.2011, vom Bf. gemachte Angaben sowie diverse Fachliteratur.

Von einer zeitaufwändigen Beschreibung des Gebäudes werde abgesehen, angefügte Planunterlagen seien nicht maßstabsgetreu. Die Liegenschaft befinde sich in östlicher Randlage des unmittelbaren Stadtzentrums von Stadt. Die Liegenschaft werde zu Wohn- und Gewerbebezwecken genutzt. Die Standortbeurteilung erfolge nach der vom Hauptverband der allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen Österreichs veröffentlichten Beurteilungsskala (Hochwertig – sehr gut – gut – mäßig): Verkehrslage, Wohnlage und Geschäftslage: jeweils hochwertig bis sehr gut. Die Liegenschaft sei voll aufgeschlossen. Das Grundstück sei in Richtung Nordwesten von der Straße leicht abfallend, Widmung Bauland - Wohngebiet. Das Vordergebäude stamme aus dem Jahr 1901, das Hofgebäude sei 1969 erbaut worden. Im Jahr 1999 sei die Werkstätte des Hofgebäudes abgetragen und neu errichtet worden, ebenso erfolge in diesem Jahr eine (nicht sehr umfassende) Renovierung des Vordergebäudes. Eine „technische Kurzbeschreibung“ führt in der Folge die Bauweise näher aus. Der Zustand sei „minder gut und dem Alter entsprechend (KG durchfeuchtet)“. Der Erhaltungszustand sei „üblich bis leicht vernachlässigt, rückgestauter Instandsetzungsbedarf“. Eine Nutzflächenaufstellung ergebe folgende Nutzflächen:

Vordergebäude

KG	81,81 m ²	
EG + OG	258,93 m ²	340,74 m ²

Hofgebäude

EG Werkstätte	114,31 m ²	
1. OG	68,34 m ²	
2. OG	67,77 m ²	250,42 m ²

Nutzfläche: 591,16 m²

Für die Aufteilung eines tatsächlich erzielten Veräußerungspreises in die Anteile „Grund und Boden“ und „Baulichkeiten“ seien dieselben Maßstäbe anzuwenden wie bei der Aufteilung des sogenannten „fiktiven Anschaffungskosten“. Es stehe außer Zweifel, dass die unter Rz 2613 der EStR angeführte Methode, die Verhältnismethode, anwendbar sei. Nach Zitaten von §§ 2, 3 und 7 LBG und § 10 BewG wird ausgeführt: In der zeitgemäßen Liegenschaftsbewertung gewinne – der Entwicklung auf dem Immobilienmarkt Rechnung tragend – der den wirtschaftlichen Faktoren Rechnung tragende Ertragswert immer mehr an Bedeutung. Die gegenständliche Liegenschaft sei auf Grund der baulichen Gestaltung, der Verwendungsmöglichkeit und der tatsächlichen Nutzung ihrer Gebäude zur Erzielung von Mieteinnahmen – also eines Ertrages – geeignet (gewesen). Die Werte (Kaufpreis) derartiger Liegenschaften werde in allererster Linie durch den Ertrag oder die Ertragsfähigkeit bestimmt.

Aus diesem Grund sei nach Wissenschaft und Lehre der Verkehrswert vom Ertragswert (§ 5 LBG) abzuleiten. Der Bodenwert werde im Vergleichswertverfahren (§ 4 LBG) ermittelt.

In der KG Stadt (im unmittelbaren Stadtbereich) hätten in den Jahren 2005 – 2010 – also um den Schätzungsstichtag – getätigte Verkäufe für unbebaute Grundstücke oder als solche zu wertende Liegenschaften erhoben werden können (Orthofotos sind im Gutachten enthalten):

Nr.	Kaufvertrag	Grundstück(e)	Lagebereich	Fläche in m ²	Widmung	Kaufpreis EUR / m ²
1	25.11.2005	***G2*** (direkt südöstlich an ***G12*** angrenzend)	LageG2	557	Bauland – Gemischtes Baugebiet	249,55
2	17.04.2007	G3	LageG3	677	Bauland - Wohngebiet	334,57
3	02.05.2007	G4	LageG4	457	Bauland - Kerngebiet	328,22
4	18.08.2008	G5	LageG5	167	Bauland - Kerngebiet	400,00
5	22.12.2008	G6	LageG6 (= ***A***)	312	Bauland - Wohngebiet	657,05
6	04.06.2009	G7	LageG7	262	Bauland - Wohngebiet	255,00
7	08.07.2010	G8	LageG7	258	Bauland - Wohngebiet	270,00

Die Vergleichspreise wurden sodann nach den Bestimmungen des § 23 Abs. 2 des Stadterneuerungsgesetzes rechnerisch an den Zeitablauf (VPI 1966 Jahr 2008: 444,20; Emittenten gesamt Jahr 2008: 4,17) sowie an die Lage „Zentrumsnähe“ und die Widmung „Bauland-Wohngebiet“ und Geschoßflächenzahl (GFZ, Bebauungsdichte) angepasst, woraus sich folgende, auf Ganzzahlen gerundete „angepasste Vergleichspreise“ ergaben:

Nr.	Kaufpreis	Angepasster Vergleichspreis
1	249,55	345,00
2	334,57	429,00
3	328,22	316,00
4	400,00	360,00
5	657,05	400,00
6	255,00	292,00
7	270,00	297,00

Der Preis der Nr. 5 sei wegen Freimachungskosten zu erhöhen und wegen persönlicher Verhältnisse, die nicht zu berücksichtigen seien, wiederum zu ändern und zudem hinsichtlich des nur schätzbaren Korrekturfaktors nur „mit größter Vorsicht verwendbar“.

Das gewogene Mittel der Werte betrage rund 360,00 EUR/m². Der wertmindernde Umstand der erfolgten Bebauung werde durch einen Abschlag von 10% berücksichtigt:

Gesamtfreigrundwert:

422 m ² à EUR 360,00 =	151.920,00
Abschlag 10%	15.192,00
Bodenwert	136.728,00

Der Bodenwert betrage daher EUR 136.728,00.

Bauwert:

Der Anteil des Grund und Bodens (Bodenwertanteil) sei der Jahreswert einer ewigen Rente (EUR 7.520,00). Der Gebäudertragsanteil stelle den diskontierten Endwert einer durch die Restnutzungsdauer des Gebäudes (der Gebäudeteile) begrenzten, jährlich nachschüssig zahlbaren Zeitrente dar. Der auch die Abschreibung beinhaltende Vervielfältiger bei der Berechnung des Rentenbarwertes betrage 14,53.

Der Bauwert berechne sich wie folgt (mit näherer Aufstellung im Gutachten):

Nachhaltig erzielbarer jährlicher Rohertrag auf Basis von Nettomieten für die gesamte Nutzfläche	29.523,00
Verwaltungskosten 1,0%	295,00
Ausfallwagnis	1.476,00
Instandhaltungskosten	5.320,00
Bodenertragsanteil	7.520,00
Gebäudeertragsanteil	14.912,00

Bauwert: EUR 14.912,00 x 14,53 = EUR 216.671,00

Aufteilung des Veräußerungspreises nach der Verhältnismethode (gerundet):

Veräußerungspreis	EUR 371.000,00
Grund und Boden (38,7%)	EUR 143.577,00
Baulichkeiten (61,3%)	EUR 227.423,00

24. Mit Berufungsvorentscheidung vom 07.01.2013 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet (separate Bescheidbegründung vom 03.01.2013):

*„Berufungsgegenständlich ist die steuerliche Behandlung bzw. Erfassung der Veräußerung des Betriebsgebäudes in der ***A*** in Stadt (Grdst.Nr. 123 ***EZ*** - Grundfläche 422 m²) durch den Berufungswerber. Das Gebäude, das offensichtlich zu 100% im Betriebsvermögen erfasst war, wurde samt Grund und Boden mit Kaufvertrag vom 20.3.2009 um insgesamt EUR 378.041,78 an die Fa. ***X** GmbH verkauft. Strittig ist die Ermittlung des auf das Gebäude entfallenden Anteils des Verkaufserlöses.*

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen (vgl. § 4 Abs. 1 EStG 1988). Der Kaufpreis einer bebauten Liegenschaft ist daher unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen, wobei dies nach streng objektiven Kriterien zu erfolgen hat.

Im Erkenntnis des VwGH vom 10. Juli 1996, 94/15/0044, wurde festgehalten, dass die Differenzmethode, bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als „Restgröße“ ermittelt werde, nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis führen könne, in denen der Wert von Grund und Boden unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung unbedenklich festgestellt werden könne und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspreche. Treffen diese beiden Voraussetzungen nicht zu, so sei 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 tatsächlich Kaufpreis verglichen bzw. zu diesem in Relation gesetzt werde.

Nach Ansicht des Finanzamtes liegen gegenständlich grundsätzlich die oben angeführten Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzmethode vor. Es ist davon auszugehen, dass der Verkaufspreis fremdüblich war, damit dem Verkehrswert entsprochen hat und dass der Wert des Grund und Bodens unbedenklich festgestellt werden kann.

Die Aufteilung kann auch ohne Beiziehung eines Sachverständigen anhand der amtlichen Kaufpreissammlung für annähernd vergleichbare Grundstücke ermittelt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0048; VwGH 15.3.1988, 87/14/0067). Die geforderte Vergleichbarkeit des Bodenwerts ergibt sich im Wesentlichen aus der Lage.

Der Berufung ist aus folgenden Gründen nicht Folge zu geben:

- a) *Die Fragen des Ergänzungsvorhaltes vom 5.9.2012 wurden nicht beantwortet und auch eine Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes wurde nicht abgegeben (trotz mehrfacher Fristverlängerung).*

- b) *Das vorgelegte erste Gutachten (Gutachter ***G1***) ist sachlich unschlüssig und daher nicht zu verwenden, weil einerseits bei der Bewertung auf den konkreten Zustand des Gebäudes in keiner Weise Bezug genommen wird und andererseits der Preis für den Grundanteil nach der Kaufpreissammlung des Finanzamtes in keiner Weise nachvollziehbar ist. Nach den dem Finanzamt bekannten Verkäufen liegen die Preise (zum Teil klar) unter bzw. bei maximal 200 Euro pro m².*
- c) *Es werden weder in den Eingaben des Berufungswerbers noch im Gutachten von Herrn ***G1*** tatsächlich erzielte Preise in vergleichbarer Lage genannt.*
- d) *Auch im zweiten Gutachten erfolgt offensichtlich eine gezielte Auswahl (auf den vom Auftraggeber gewünschten Zweck) der Vergleichsgrundstücke für die Ermittlung des Bodenwertes. Während Grundstück in weiter entfernten Lagen (GStraße, LageG4, FStraße) herangezogen werden, werden jene Grundstücke in der Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides angeführt sind und räumlich im Nahbereich des bezughabenden Grundstückes weder erwähnt, noch wird dazu in irgendeiner Form Stellung bezogen. Folgend werden diese Grundstück nochmals angeführt:*

Datum	GrStNr.	Fläche m ²	Preis pro m ²	Adresse
1.9.2020	***G9***	2.676	89,68 €	DStraße
18.2.2009	123	924	180,73 €	DStraße
22.5.2007	***G10***	244	168,03	EStraße
19.5.2006	***G11***	708	165,00	DStraße

*(die DStraße ist eine Parallelstraße zur ***A***-Straße)*

- e) *Sachverständigengutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2; vgl. zB VwGH 25.4.2001, 99/13/0221; 11.5.2005, 2001/13/0162). Die Behörde hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108). Aufgrund der von Sachverständigen geübten Vorgangsweise bei der Auswahl der Vergleichsgrundstücke und bei der Begründung der Bodenwerte erscheinen beide nicht schlüssig.*
- f) *Auch der Käufer der Liegenschaft bewertet in seinen Kalkulationsüberlegungen den Grundanteil mit 200 Euro.*
- g) *Der im angefochtenen Bescheid angesetzte Wert für Grund und Boden erscheint daher sachlich gerechtfertigt.*
- h) *Es bestand nach der Sachlage kein unmittelbares Wohnrecht der Eltern im verkauften Objekt. Ein solches ist weder aus der Vereinbarung noch aus dem Schenkungsvertrag vom 18.7.1996 ableitbar und auch im Kaufvertrag vom 20.3.2009 (auch nicht im zusätzlichen Vertrag über das Inventar der Eltern) wird darauf nicht Bezug genommen.*
- i) *Selbst wenn man ein solches anerkennen würde, besteht das Wohnrecht am nicht betrieblich genutzten Teil der Liegenschaft. Dies betrifft im Übrigen auch die Forderung der Eltern auf Investitionsablässe. Da seitens des Berufungswerbers keine Aufklärung*

über die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse des Gebäudes gegeben wurde, wird aber davon ausgegangen, dass die private Nutzung untergeordnet (unter 20%) war.“

25. Mit elektronisch eingebrachtem **Vorlageantrag** vom **04.02.2013** beantragte der Bf. die Entscheidung über die Berufung vom 11.07.2012 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

26.1. Mit **Vorlagebericht** vom **07.02.2013** legte die belangte Behörde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vor und beantragte die Abweisung der Berufung im Sinne der Berufungsvorentscheidung. Die Vertreterin des Bf., Frau *****Stb*****, AdrStb, *****PLZ**** Stadt, verfüge über eine Zustellvollmacht. Zum Sachverhalt brachte die belangte Behörde vor, dass die Ermittlung des auf das Betriebsgebäude entfallenden Anteils am Veräußerungserlös der betrieblichen Liegenschaft strittig sei. Damit seien die Ermittlung des aus dem Veräußerungserlös auszuscheidenden Wertes des Grund und Bodens und die Norm des § 24 Abs. 2 EStG 1988 berufungsgegenständlich.

26.2. Mit der **Ladung vom 26.05.2021** für den Erörterungstermin am 15.06.2021 wurde den Parteien eine Zusammenfassung des Verfahrensablaufes und der bisherigen Parteilovorbringen übermittelt.

26.3. Im Rahmen des **Erörterungsgespräches** am 15.06.2021 wurde von der RichterIn zur Diskussion gestellt, das Gutachten des RR SV2 um jene Grundstückspreise zu erweitern, die das Finanzamt für die Begründung der Beschwerdeorentscheidung herangezogen hat (Aushändigung der entsprechenden Berechnung). Es würde sich dann ein durchschnittlicher Grundstückspreis von 282,00 €/m² ergeben.

Dazu führte der **Beschwerdeführervertreter** aus, dass dies nicht sachgerecht sei. Die Preise, die das Finanzamt herangezogen habe, würden bis in die Jahre 2005/2006 zurückgehen. Jeder kenne die Schwankungen bei Immobilienpreisen. Eine vergangenheitsbezogene Betrachtung sei daher nicht zielführend. Darüber hinaus habe 2008 und davor eine andere Rechtslage bestanden, sodass nicht auszuschließen sei, dass bei diesen Vergleichspreisen Schwarzgeld geflossen sei und die Preise daher nicht repräsentativ seien. Auch die neue Bodenwertverordnung gehe davon aus, dass in Großstädten der Wert von Grund und Boden 40 % des Gesamtwertes ausmache.

Der **Behördenvertreter** hielt dem entgegen, dass vor allem Grundstücke herangezogen worden seien, die in unmittelbarer Nähe des beschwerdegegenständlichen Grundstückes seien. Die Verkäufe in der Parallelstraße würden teilweise sogar unter 200,00 €/m² liegen.

Auf die Frage, welche Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern in Zusammenhang mit der Ablöse des Wohnrechtes getroffen worden seien bzw. wieviel er vom errechneten Betrag den Eltern bezahlt habe, führte der **Beschwerdeführer** Folgendes aus: Die Eltern hätten ab 2009 bis 31.05.2012 in der CStraße in Stadt gewohnt. Dort hätte auch er selbst gewohnt. Für Miete und Betriebskosten sei der Beschwerdeführer aufgekommen, da er finanzielle Schwierigkeiten gehabt hätte, hätten ihn die Eltern dort wohnen lassen. In der Folge

hätten die Eltern verschiedene andere Wohnsitze gehabt, für die sie selbst aufgekomen seien. In der Zeit von 04.07.2016 bis 7/8 2017 habe der Beschwerdeführer seiner Mutter 40.500 € zukommen lassen, die Hälfte davon sei bar übergeben worden, die andere Hälfte sei überwiesen worden (die Bankbelege seien bei der Bank angefordert worden). Es werde ein Schreiben der ehemaligen Steuerberaterin vom 09.07.2012 vorgelegt, aus dem ersichtlich sei, in welchen Teilbeträgen der Betrag von 25.154,32 €, der auch schon in der Beschwerdeschrift aufscheine, entrichtet worden sei. Zusammenfassend stelle der Beschwerdeführer fest, dass er bis jetzt seinen Eltern 65.654,32 € bezahlt habe. Im Jahr 2017 sei seine ehemalige Firma in Konkurs gegangen. Der Beschwerdeführer habe noch Sicherheiten in der Firma gehabt, die von der Bank gepfändet gewesen und beim ursprünglichen Verkauf nicht freigegeben worden seien. Im Zuge des Konkurses seien diese Beträge von der Bank verwertet worden. Er selbst habe den verbleibenden Betrag im Konkurs angemeldet und habe davon eine Quote von 7,1 % (4.615,00 €) erhalten. Davon habe er seinen Eltern nichts abtreten können, weil es bis 2020 gedauert habe, bis der Betrag ausbezahlt worden sei. Dann sei Corona gekommen und er habe das Geld selbst gebraucht, weil er nichts verdient habe.

Der **Behördenvertreter** entgegnete, dass das Wohnrecht nicht im Grundbuch eingetragen gewesen sei. Es habe sich nicht auf eine konkrete Wohnung bezogen. Es sei lediglich das Recht auf irgendeine Wohnung in entsprechender Größe und Lage festgehalten gewesen. Das Wohnrecht sei beim Verkauf der Liegenschaft grundsätzlich gar nicht zu berücksichtigen. Darüber hinaus sei jedoch auf die Judikatur in Zusammenhang mit Angehörigen zu verweisen. Danach seien Vereinbarungen zwischen Angehörigen grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie zwischen Fremden in gleicher Art vereinbart worden wären. Über die Barzahlungen würde es keine Nachweise geben. Zu den noch offenen Zahlungen gäbe es keine schriftlichen Vereinbarungen.

Auf die Frage, wie die mündliche Vereinbarung hinsichtlich der Abgeltung des Wohnrechtes gelautet habe, gab der **Beschwerdeführer** Folgendes bekannt: „Es war ausgemacht, dass ich, wenn ich wieder „flüssig“ bin, Zahlungen leisten soll. Was ich ab 2016 auch tat und weiter tun werde.“ Im März 2014 sei eine Wohnung verkauft worden, die seiner Mutter und ihm gehört habe. Auf diese Wohnung sei ursprünglich eine Hypothek aufgenommen worden. Die Mutter des Beschwerdeführers habe zugestimmt. Im Zuge des Verkaufes sei die Hypothek getilgt worden, sodass vom Kaufpreis in Höhe von 75.000,00 € nur etwa 12.000,00 € übrig geblieben seien. Dieser Betrag sei zur Gänze seiner Mutter zugeflossen, auf rund 30.000,00 € habe sie im Prinzip verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Schenkungsvertrag vom 17.07.1996 übereignete Herr VaterBf seinem Sohn ***Bf*** (Beschwerdeführer) die Liegenschaft ***EZ*** im Ausmaß von 422 m² samt dem darauf

betriebsenen Graveurbetrieb und allem Zugehör. Mit der Vereinbarung vom 18.07.1996 zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern verpflichtete sich dieser, seinen Eltern ein Wohnrecht auf Lebenszeit zu gewähren, wobei die Unterkunft mindestens 135 Quadratmeter Wohnfläche aufweisen und im Zentrum von Stadt liegen müsse. Vorzugsweise sei der derzeitige Wohnsitz der Eltern in der ***A***, ***PLZ** Stadt, im OG (137 m²) als Wohnung mit Wohnungsrecht zu belassen.

Am 20.03.2009 verkaufte der Beschwerdeführer die Liegenschaft ***EZ*** im Ausmaß von 422 m² um 371.000,00 € an die ***X** GmbH. Auf dieser Liegenschaft befand sich ein Wohn- und Geschäftshaus mit der Bezeichnung ***A***.

Der Grundstückspreis der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft beträgt 282,00 €/m², der Gebäudewert beträgt 250.000,00 €.

Im Zeitpunkt der Liegenschaftsveräußerung waren die Eltern des Beschwerdeführers 60 bzw. 62 Jahre alt. Als Jahresmiete wurde ein Betrag von 4.800,00 € angenommen, sodass das Wohnrecht mit 85.000,00 € bewertet wurde.

Mit Kaufvertrag vom 20.03.2009 erwarb die ***X** GmbH von den Eltern des Beschwerdeführers das Wohnungsinventar zu einem Kaufpreis von 7.000,00 €.

Mit Schreiben vom 20.06.2009 machten die Eltern des Beschwerdeführers ihm gegenüber die Ablöse für bauliche Investitionen in Höhe von 20.000,00 € geltend und forderten ihn auf, hinsichtlich der Ablöse des Wohnrechtes einen Ratenplan vorzulegen.

Mit Mietvertrag vom 04.04.2009 mietete der Beschwerdeführer eine Wohnung in der CStraße in Stadt mit einer Größe von 104 m². Die Miete betrug 404,00 €, die Betriebskosten 300,00 € pro Monat und wurde vom Beschwerdeführer bar der Vermieterin bezahlt. An dieser Adresse waren neben dem Beschwerdeführer auch seine Eltern gemeldet, wobei sich jedoch der Vater seit 2003 in Brasilien aufhielt und nur 1 bis 2 mal im Jahr nach Österreich kam.

In Zusammenhang mit der Ablöse des Wohnrechtes und den baulichen Investitionen war zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern „vereinbart“ worden, dass er ihnen immer dann etwas zahlen solle, wenn er „flüssig“ sei. Zinsen wurden nicht vereinbart. Von Juli 2009 bis November 2011 bezahlte der Beschwerdeführer Miete und Betriebskosten für eine Wohnung in der CStraße in Stadt, in der er auch selbst wohnte, in Höhe von 22.884,60 €, sowie Übersiedlungskosten in Höhe von 2.269,72 €. In der Folge kamen die Eltern des Beschwerdeführers für ihre Wohnung selbst auf.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Parteivorbringen und der Einsicht in folgende Aktenteile:

- Abgabenerklärung gem. § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 des Vaters des Bf. vom 05.05.1988 betreffend den Erwerb der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft (Kaufpreis: ATS 2.500.000,00) vom 02.05.1988
- Erklärung betreffend den Einheitswert (offenbar zum 01.01.1973 laut handschriftlichem Vermerk) samt Berechnungen der Abgabenbehörde (Einheitswert abgerundet nach § 25 BewG von ATS 498.000,00)
- Erklärung betreffend den Einheitswert (offenbar zum 01.01.2000 laut handschriftlichem Vermerk) samt Berechnungen der Abgabenbehörde (Einheitswert abgerundet nach § 25 BewG von ATS 477.000,00) mit Stempel-Aufdruck „Keine Wertfortschreibung“ vom 13.06.2000
- Auszug aus der Kaufpreisliste der Jahre 2001 – 2011 betreffend ***KG*** Stadt, unter anderem mit folgenden farblich hervorgehobenen Liegenschaftserwerben:
- GStNr. ***G9***, Widmung Wohngebiet, mit einer Fläche von 2.676 m² vom 01.09.2010 um EUR 240.000,00 und somit EUR 89,68 EUR/m²
- GStNr. ***G10*** mit einer Fläche von 244 m² vom 22.05.2007 um EUR 41.000 und somit EUR 168,03 EUR/m² (EStraße)
- GStNr. 123 mit einer Fläche von 924 m² vom 18.02.2009 um EUR 167.000 und somit EUR 180,73 EUR/m² (DStraße)
- GStNr. ***G11*** mit einer Fläche von 708 m² vom 19.05.2006 um EUR 116.820 und somit EUR 165,00 EUR/m² (DStraße)
- GStNr. ***G12*** mit einer Fläche von 557 m² vom 25.11.2005 um EUR 350.000 und somit EUR 628,90 EUR/m²
- Diverse Ausdrücke aus dem Abgabensinformationssystem des Bundes, unter anderem betreffend Adressen und Einheitswertaktenzeichen
- Schreiben der WohnGmbH, ***PLZ** Stadt vom 14.06.2007. Mit diesem wurde Frau AB, HGasse 3b, ***PLZ** Stadt, mitgeteilt, dass eine Liegenschaft in Stadt, DStraße/***A*** in der unmittelbaren Nähe der Adressatin 1991 zu einem Preis von EUR 138,08 (damals ATS 1.900,00) gekauft worden war.
- Auszug aus dem Zentralen Melderegister betreffend den Vater des Bf. vom 27.04.2012. Demnach wurde dessen Wohnsitzmeldung an der beschwerdegegenständlichen Adresse in der ***A*** am 12.08.2009 beendet und gleichzeitig in der CStraße, ***PLZ** Stadt ein neuer Hauptwohnsitz gemeldet. Aus einem ZMR-Auszug betreffend den Bf. selbst vom 27.04.2012 ist ersichtlich, dass dieser von 13.08.2009 bis zum 28.11.2011 ebenfalls in der CStraße, ***PLZ** Stadt, hauptwohnsitzgemeldet war.
- **Berechnungen** der belangten Behörde von **Nutzfläche** lt. Einheitswerterklärung zum 01.01.1973, Berechnung zum 01.01.2000, Berechnung **Veräußerungsgewinn**
- **Berechnungen** der belangten Behörde zu **Veräußerungsgewinn**

Verkaufserlös	378.041,46	378.041,46
---------------	------------	------------

Grundanteil 200 a m ² bzw. lt. Gutachten	84.400,00	143.577,00
Gebäudewert	293.641,46	234.464,46

Veräußerungsgewinn bei 100% betrieblicher Zuordnung

Gebäudewert	293.641,46	234.464,46
Buchwertabgang	136.246,70	136.246,70
	157.394,76	98.217,76
Inventar	27.000,00	27.000,00
	130.394,76	71.217,76
Wohnrecht	85.000,00	85.000,00
	45.394,76	- 13.782,24

Veräußerungsgewinn bei Zuordnung lt. Bewertungsakt

Gebäudewert gesamt	293.641,46	234.464,46
77% betrieblich	226.103,92	180.537,63
a) Gebäude zur Gänze in BV enthalten		
Buchwertabgang (77%)	104.909,96	104.909,96
	121.193,97	75.627,67
b) betrieblicher Anteil Gebäude in BV enthalten		
Buchwertabgang (100%)	136.246,70	136.246,70
	89.857,22	44.290,93

Veräußerungsgewinn bei Zuordnung lt. Gutachten (Mieteträge)

Gebäudewert gesamt	226.103,92	180.537,63
73% betrieblich	174.100,02	139.013,98
a) Gebäude zur Gänze in BV enthalten		
Buchwertabgang (77% lt. Bewertungsakt)	104.909,96	104.909,96
	69.190,06	34.104,02
b) betrieblicher Anteil Gebäude in BV enthalten		
Buchwertabgang (100%)	136.246,70	136.246,70
	37.853,32	2.767,28

Aufteilung betrieblich / Wohnung

nach m ²	457,4	136,8	594,2
lt. Bewertungsakt	77%	23%	
nach m ²	486,1	105,06	591,16
lt. Pkt. 3.3.2.1. Gutachten ***SV2***	82%	18%	
nach nachhaltig erzielbaren Mieten lt. Pkt. 3.3.2.1. Gutachten ***SV2***	1.803,63	656,63	2.460,26
	73%	27%	

- **Auszug aus den EStR 2000, Rz 2610 – 2618**
- **Literatur zu Verhältnismethode und Differenzmethode**
- Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (**UFS**) vom 07.10.2008, RV/0139-L/06
- **Schreiben** der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (**SVA**) vom **08.02.2012** an die belangte Behörde bezüglich Übermittlung der Einkommensteuerbemessungsgrundlagen des Bf. betreffend das Jahr 2009, da Erhebungen beim Sozialversicherten ergebnislos verlaufen seien
- **Schreiben der belangten Behörde** an die (**SVA**) vom **08.01.2013** mit Nennung einer Einkommensteuerbemessungsgrundlage des Bf. (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) in der Höhe von EUR 206.420,61 (Einkommensteuerbescheid vom 15.06.2012, „nicht rechtskräftig“).
- **Schreiben der belangten Behörde** an die (**SVA**) vom **13.02.2013** ohne Nennung einer Einkommensteuerbemessungsgrundlage des Bf., da „derzeit keine Veranlagung. Mitteilung erfolgt, wenn Veranlagung erledigt ist“.
- **Schreiben der ehemaligen Steuerberaterin** vom **09.07.2012** hinsichtlich der Entrichtung des Betrages von 25.154,32 €

In Zusammenhang mit dem Gebäudewert der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft ging das Bundesfinanzgericht von folgenden Erwägungen aus:

Die Abgabenbehörde hat unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (§ 167 Abs. 2 BAO). Gutachten stellen Beweismittel dar und unterliegen der freien Beweiswürdigung.

Die Abgabenbehörde darf sich nur auf Gutachten stützen, die ihre Feststellungen schlüssig und nachvollziehbar treffen, also auch das zur Lösung erforderliche Zahlenmaterial offen legen (VwGH vom 26.04.1999, 98/17/0212).

Ein Sachverständigengutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung durch die Behörde. Die Behörde ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden. Die Behörde hat aber im

Falle des Abgehens von einem Gutachten in der Begründung ihrer Entscheidung im Einzelnen darzutun, aus welchen Gründen sie diese gutachtliche Äußerung für unrichtig erkennt (VwGH vom 25.04.2001, 99/13/0221).

Die Behörde hat sich nicht als Vollzugsorgan des Sachverständigen zu betätigen, sondern an Hand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen und Befund und Gutachten einer sorgfältigen freien Beweiswürdigung zu unterziehen (VwGH 20.5.1983, 81/16/0105, 0108).

Der Wertmaßstab des gemeinen Wertes gemäß § 10 Abs. 2 BewG deckt sich weitgehend mit der Definition des Verkehrswertes gemäß § 2 LBG, weshalb ein im Rahmen eines nach den Regeln des LBG erstellten ordnungsgemäßen Gutachtens gefundener Verkehrswert für den gegenständlichen Zweck mit dem gemeinen Wert gleichgesetzt werden kann.

Gegenständlich wurden zwei Gutachten vorgelegt, das von ***G1*** und jenes von RR SV2. Das Gutachten von ***G1*** ist für die Wertermittlung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft nicht geeignet, da es keine Bewertung des Gebäudes enthält und darüber hinaus nicht ersichtlich ist, auf welche gesetzlichen Grundlagen es basiert.

Das Gutachten von RR SV2 entspricht den Prämissen von Judikatur und Literatur und basiert auf den Regeln des Liegenschaftsbewertungsgesetzes. Allerdings wurde es insofern adaptiert, als der Vergleich mit tatsächlich erzielten Verkaufspreisen um jene Grundstücke erweitert wurde, die das Finanzamt für seine Berechnung herangezogen hat und die sowohl zeitlich als auch örtlich im Nahbereich der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft sind:

Quelle	m ² -Preis in Euro	Größe in m ²	Gesamtpreis in Euro
BVE	89,68	2.676	
BVE	180,73	924	166.994,20
BVE	168,03	244	40.999,32
BVE	165,00	708	116.820,00
Gutachten	345,00	557	192.165,00
Gutachten	429,00	677	286.143,00
Gutachten	316,00	457	144.412,00
Gutachten	360,00	167,00	60.120,00
Gutachten	400,00	312	124.800,00
Gutachten	292,00	262	76.504,00
Gutachten	297,00	258	76.626,00
Summen	3.042,44	7.242	1.285.583,52

$1.285.583,52 : 4.566 = 281,56$ gerundet 282,00€/m² durchschnittlicher m²-Preis bei Berücksichtigung aller bekannten Verkaufspreise (außer Grundstück im Ausmaß von 2.676 m² - aufgrund der Größe nicht vergleichbar)

Im Rahmen des Erörterungsgespräches wurden die Parteien mit dieser Berechnung konfrontiert und es wurden keine stichhaltigen Argumente vorgebracht, die gegen die Erweiterung der vergleichbaren Grundstückspreise sprechen würden. Wenn der Vertreter der beschwerdeführenden Partei vorbringt, dass die Preise, die das Finanzamt herangezogen hat, auf die Jahre 2005/2006 zurückgehen, so ist dem entgegenzuhalten, dass die Verkäufe aus den Jahren 2007, 2009 und 2006 stammen. Die Verkäufe in Zusammenhang mit den Vergleichspreisen laut Gutachten sind aus den Jahren 2005, 2007, 2008, 2009 und 2010, wobei der Verkauf im Jahr 2009 (also genau im Jahr des Verkaufes der gegenständlichen Liegenschaft) einen Quadratmeterpreis von 255,00 € ausweist, das im Jahr 2005 verkaufte Grundstück kostete 249,55 €/m² und jenes, das im Jahr 2010 verkauft wurde 270,00 €/m². Bei den Grundstücken laut Beschwerdeentscheidung, die zwischen 2006 und 2009 verkauft worden sind, liegen die Preise zwischen 165,00 € und 180,73 €. Dies zeigt, dass die Schwankungen nicht so groß sind, dass die Verkäufe innerhalb von sechs bzw. vier Jahren nicht repräsentativ wären. Außerdem spricht für die zusätzliche Berücksichtigung der Grundstücke laut Beschwerdeentscheidung, dass sie sich in unmittelbarer Nähe des beschwerdegegenständlichen Grundstückes befinden. Die Bemerkung, dass vor 2008 eine andere Rechtslage bestanden hätte und es deshalb möglich sei, dass Schwarzgeld geflossen sei, ist polemisch und rechtlich nicht verwertbar.

3. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen. Der Kaufpreis einer bebauten Liegenschaft ist daher unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen.

In diesem Zusammenhang ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.04.2010, 2008/15/0111, zu verweisen, wonach die Aufteilung des Kaufpreises einer bebauten Liegenschaft nach streng objektiven Maßstäben zu erfolgen hat. Dazu sind die Werte von Grund und Boden sowie des Gebäudes jeweils zu schätzen und der Kaufpreis im Verhältnis dieser Werte aufzuteilen.

Der Grundstückspreis der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft beträgt 282,00 €/m².

422 m² x 282,00	119.004,00		
10 % Abschlag	- 11.900,00		
	107.104,00	Bodenwert	33,08 %
	216.671,00	Bauwert lt. Gutachten	66,92 %
	323.775,00		

Veräußerungspreis: 371.000,00
 33,08 % = 122.726,80 € Grund und Boden
 66,92 % = 248.273,00 € Gebäude

Würde man der Ansicht des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung folgen und den Gebäudewert nach der Differenzmethode berechnen, würde man zu folgendem Ergebnis kommen:

422 m ² x 282,00 =	119.004,00 €
Verkaufserlös:	371.000,00 €
Bodenwert: -	119.004,00 €
Gebäude:	251.996,00 €

Unter Berücksichtigung aller bekannten Daten, Umstände und Berechnungsmöglichkeiten gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass ein Gebäudewert von 250.000,00 € die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit in sich hat.

Neben den Gebäudewert bzw. dem Wert für Grund und Boden ist gegenständlich die Vereinbarung strittig, die zwischen dem Beschwerdeführer und dessen Eltern hinsichtlich der Abgeltung des mit Schenkungsvertrag vom 17.07.1996 bzw. mit Vereinbarung vom 18.07.1996 festgelegten Wohnrechtes getroffen wurde. Auch wenn das Wohnrecht nicht die mit Kaufvertrag vom 20.03.2009 veräußerte Wohnung betraf, sondern eine Wohnung in adäquater Größe und Lage, ist dem Beschwerdeführer dennoch mit dem Verkauf der Wohnung grundsätzlich ein entsprechender Aufwand erwachsen.

Unbestritten ist das Wohnrecht mit einem Betrag von 85.000,00 € zu bewerten, die abzulösenden Investitionen betragen 20.000,00 €.

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können. Danach können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen (gegenständlich Eltern und Sohn) auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten.

Gemessen hieran entspricht die Vereinbarung keinem einzigen der angeführten Kriterien:

ad a): Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftlichkeit des Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden.

Im Fall des Beschwerdeführers ist der Vertragsabschluss für außenstehende Dritte nicht erkennbar, wobei nicht einmal dargelegt wurde, wann eine Zahlungsvereinbarung geschlossen wurde. Es wurde weder eine schriftliche Vereinbarung vorgelegt noch wurden Zeugen namhaft gemacht, die bestätigt hätten, dass zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Eltern vereinbart worden ist, dass der Beschwerdeführer schuldig ist den Betrag von 105.000,00 € (85.000,00 € und 20.000,00 €) an seine Eltern zu bezahlen. Obwohl ihn die Eltern am 20.06.2009 schriftlich aufgefordert haben, hinsichtlich Ablöse Wohnrecht und Investitionen einen Ratenplan vorzulegen, konnte der Beschwerdeführer einen solchen nicht vorlegen oder dessen Inhalt glaubhaft machen.

ad b): Dieses Kriterium bedeutet nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen ist, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat.

Eine Ratenvereinbarung hat üblicherweise die Anerkennung der Forderung, die Zusammensetzung der Forderung, Höhe, Anzahl und Fälligkeiten der Raten und die Rechtsfolgen für den Fall des Zahlungsverzuges zu enthalten.

Im gegenständlichen Fall ist der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt der Vereinbarung des Beschwerdeführers mit seinen Eltern schon deshalb nicht erfüllt, weil im Prinzip gar keine Vereinbarung getroffen wurde. Eine Vereinbarung hat den Zweck, einen Sachverhalt (rechtsgültig) zu regeln. Die Umschreibung „Es war ausgemacht, dass ich, wenn ich wieder „flüssig“ bin, Zahlungen leisten soll“, erfüllt diesen Zweck nicht. Von einem klaren und eindeutigen Inhalt kann nicht einmal ansatzweise die Rede sein.

ad c): Hinsichtlich des Kriteriums des Fremdvergleiches ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen.

Es liegt auf der Hand, dass zwischen Familienfremden eine derartige Vereinbarung niemals getroffen worden wäre. Der Beschwerdeführer selbst hat im Rahmen des Erörterungsgespräches zugestanden, dass seine Eltern sich auf diese Vereinbarung nur eingelassen haben, weil er ihr Sohn ist.

Damit sind jedenfalls die vorausgeführten Kriterien a) bis c) in diesem Abgabenverfahren nicht erfüllt. Eine steuerliche Berücksichtigung ist daher ausgeschlossen.

Der steuerlich relevante Veräußerungsgewinn beträgt daher 250.000,00 €.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil es sich im Beschwerdefall ausschließlich um die Würdigung der vorliegenden Beweismittel iSd § 167 Abs. 2 BAO handelt und die zugrundeliegende Rechtsfrage Deckung im Gesetzestext und in der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes findet.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Juni 2021