



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW, vertreten durch die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H., 5020 Salzburg, Sterneckstraße 33, vom 27. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch Mag. Günter Narat, vom 4. Oktober 2010 betreffend die Feststellung der Einkünfte 2005 ([§ 188 BAO](#)) der BW_KG, Anschrift_BW_KG, vertreten durch Dr. Gottfried Wieser, 9020 Klagenfurt, Bahnhofstraße 1, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die durch die BW_KG im Kalenderjahr 2005 erzielten Einkünfte werden gemäß [§ 188 BAO](#) festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	495.827,18
davon entfallen auf:	
BW	492.994,70
B***B***	2.832,48
Gattin_BW	0,00

Entscheidungsgründe

1 Verfahrensverlauf

1.1 Zustellungen etc.

Die Berufung richtet sich gegen den **Bescheid** über die Feststellung von Einkünften der BW_KG gem. § 188 für 2005 vom **4. Oktober 2010**, der im Anschluss an eine Außenprüfung (ABNr. #####/10) und nach Durchführung der Wiederaufnahme des Verfahrens erging.

Dieser Bescheid wurde an diese Kommanditgesellschaft zu Händen Dr. Gottfried Wieser zugestellt und enthielt einen Hinweis auf einen auf der Bescheidrückseite abgedruckten Punkt 2 (Hinweis auf Zustellfiktion des [§ 101 Abs. 3 BAO](#)).

Daraufhin beantragte die Ernst & Young Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft m.b.H. namens des Berufungswerbers vorerst die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 31. Dezember 2010 und im Anschluss daran mit **Schreiben vom 27. Dezember 2010 das Rechtsmittel der Berufung**.

Das Finanzamt wies diese Berufung mit Erledigung vom **31. Jänner 2011** als unbegründet ab. Weder dieses als Berufungsvorentscheidung bezeichnete Schreiben noch die zusätzliche Begründung dazu enthielten einen Hinweis auf die Zustellfiktion des [§ 101 Abs. 3 BAO](#).

Nach mehreren Rechtsmittelfristverlängerungen beantragte der Berufungswerber in der Folge mit Schreiben vom **11. Mai 2011 die Vorlage** an den Unabhängigen Finanzsenat sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt wies diesen Vorlageantrag am 18. Juli 2011 als verspätet zurück (kein Hinweis auf die Zustellfiktion) und verwies darauf, dass das Fristverlängerungsansuchen vom 28. Februar 2011 nicht beim Finanzamt eingelangt sei. Mit Schreiben vom 26. Juli 2011 beantragte der Berufungswerber nun die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Diesem Antrag entsprach das Finanzamt mit Bescheid vom 2. August 2011 und anerkannte den Vorlageantrag als rechtszeitig (kein Hinweis auf Zustellfiktion) und hob den Zurückweisungsbescheid vom 18. Juli 2011 mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2011 auf (kein Hinweis auf Zustellfiktion).

Am 2. August 2011 legte das Finanzamt in der Folge den Vorlageantrag vom 13. Mai 2011 an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Nachdem der Unabhängigen Finanzsenat Kopien der Originalbescheide angefordert hatte, aus denen hervorgeht, dass allen Ausfertigungen des Finanzamts (außer dem Erstbescheid) der Hinweis auf die Zustellfiktion fehlt, wies die Abgabenbehörde 1. Instanz den Vorlageantrag als unzulässig zurück und legte Anfang Oktober 2011 die **Berufung vom 28. Dezember 2010** an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Damit hat die Rechtsmittelbehörde nun über dieses Rechtsmittel abzusprechen, das weder einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat noch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung enthält.

1.2 Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenats

Die Abgabenbehörde 2. Instanz fasste daraufhin – nach mehreren Telefonaten mit der steuerlichen Vertreterin – den Sachverhalt im Schreiben vom 7. November 2012 zusammen, gab dem Berufungswerber Gelegenheit zur Stellungnahme und forderte zur Vorlage ergänzender Unterlagen auf. Dem kam der Berufungswerber nach mehreren Fristverlängerungersuchen mit Schreiben vom 15. Jänner 2013 nach.

Über die Berufung wurde erwogen:

2 Sachverhalt

Die Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten des Finanzamts sowie der Rechtsmittelbehörde abgebildet und soweit nicht gesondert erwähnt unstrittig ist.

Berufungsgegenständlich ist ausschließlich die Höhe des **Entnahmewertes** des anlässlich eines Zusammenschlusses (Vertrag vom 27. September 2006) durch den Berufungswerber aus dem Sonderbetriebsvermögen der BW_KG ins Privatvermögen überführten **49,83%-igen Anteils** seines Grundstücks KG ##### ORT EZ ### (GST-NR ###/5) zum **31. Dezember 2005**.

Dieses bebaute Grundstück wurde ursprünglich durch die KG operativ genutzt, in der Folge aber nur mehr vermögensverwaltend verwertet (Dauervermietung). Der Berufungswerber gab an, nach der Entnahme zum 31. Dezember 2005 sei im Jahr 2006 und im Jahr 2007 ein Teil vermietet worden (vgl. Berufung). In dieser Zeit seien im Obergeschoss eine Küche eingebaut, Böden neu verlegt und Malerarbeiten durchgeführt worden. Ziel sei die Vermietung der Räume gewesen. Erst nachdem die Mieterin die Miete zunächst nur unregelmäßig und dann gar nicht mehr bezahlt habe und es schwierig gewesen sei, alles zu vermieten, sei der Entschluss gefasst worden, das Gebäude zu verkaufen.

2.1 Bewertungsgrundlagen

Der Wert des gesamten Grundstück wurde durch den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Gutachter_A zum **Stichtag Oktober 2006** mit EUR 360.000 geschätzt (**Gutachten I**).

Er schätzte den **Sachwert** mit ca. **EUR 677.000** und den **Ertragswert** mit ca. **EUR 298.000**, gewichtete die beiden Werte mit 1:1, brachte vom Ergebnis (EUR 487.600) einen Abschlag von 10% für den Austausch von Böden, diversen Fenstern und Türen sowie Malerarbeiten in Abzug und reduzierte die Zwischensumme (EUR 438.800) noch

einmal um 10% für ein Zufahrtsrecht sowie ein Nutzungsrecht der ehemaligen Gattin für einen Garagenplatz sowie ein Labor. Das Ergebnis von aufgerundet EUR 400.000 verminderte der Gutachter noch einmal um 10% wegen Hälfteanteils.

Auf Basis dieses Gutachtens erstellte der Berufungswerber Anfang Jänner 2007 die Erklärung über die Feststellung der Einkünfte und bewertete seine Entnahme mit **EUR 180.000**.

Etwa 1 ½ Jahre später, im **Jänner 2008**, „bewertete“ das Immobilienbüro „Makler_B“ das Grundstück mit einem **Substanzwertwert** von gesamt **EUR 486.400**

(„**Verkehrswertanalyse**“). Es wich vom *Gutachten I* also um ca. 35% ab, widersprach diesem damit und gibt Anlass, es kritisch zu hinterfragen.

Die Abweichung ergibt sich im Wesentlichen daraus, dass diese Berechnung nur nach der Sachwertmethode erfolgte und aufgrund der zwischenzeitigen Sanierung keine notwendigen Investitionen mehr berücksichtigte. Im Gegenzug wurden dafür wesentliche höhere Abschläge für die Dienstbarkeiten und die „Parkplatzsituation“ in Abzug bringt. Auf einen Abschlag für den Hälfteanteil verzichtete die Verkehrswertanalyse.

	Gutachten I 10/2006			Verkehrswertanalyse 30.01.2008	
	<i>Sachwert</i>	<i>Ertragswert</i>	Mittel	Sachwert	
Grund und Boden	104.880,00		1 : 1	122.360,00	
Gebäudezeitwert	572.326,00			463.643,35	
Gesamtwert	677.206,00	298.026,00	487.616,00		586.003,35
Notwendige Investitionen		10%	-48.762,00		
Abschlag Parksituation				5%	-29.300,00
Abschlag Dienstbarkeit		10%	-43.885,00	12%	-70.320,00
Rundung			5.031,00		16,65
somit			400.000,00		486.400,00
Abschlag Hälfteanteil		10%	-40.000,00		
das ist			360.000,10		486.400,00
Teilwert Hälfteanteil gerundet		50%	180.000,05	50%	243.200,00

Ein weiteres halbes Jahr später wurde das Grundstück mit **Kaufvertrag** vom 9. Juli 2008 an die Käuferin_X um **EUR 520.000** verkauft. Der dabei erzielte Preis (Marktpreis) war um ca. 44% höher, als der im *Gutachten I* errechnete Wert, und um ca. 7% höher, als die *Verkehrswertanalyse*.

Die **Abgabenbehörde** schätzte im Rahmen der Außenprüfung den anteiligen Teilwert unter Anlehnung an den tatsächlichen Verkaufspreis. Es reduzierte den Verkaufspreis für die Zeit von 12/2005 bis 7/2008 (2 ½ Jahre) um eine Preissteigerung von insgesamt 12% (ca. 4,8% pro Jahr), verringerte den Altersabschlag für die Errechnung des Sach-Gebäudewertes um drei Jahre (23/80 anstatt 26/80) und eliminierte den Abschlag für die Dienstbarkeit (bisher 12%). Die zwischen 31. Dezember 2005 und dem Verkaufstag getätigten Investitionen

berücksichtigte das Finanzamt mit dem tatsächlich nachgewiesenem Betrag von EUR 34.231. Einen „Abschlag wegen Hälfteanteils“ berücksichtigte das Finanzamt nicht und errechnete in Summe einen Wert des entnommenen Anteils von **EUR 261.000**.

	Verkehrswertanalyse 30.01.2008		Verkauf Juli 2008 Schema Verkehrswertanalyse (+7%)			Rückrechnung auf 31.12.2005 -12% / Altersabschlag 3 Jahre		
	Sachwert		Sachwert	Altersabschlag	somit	Sachwert	Altersabschlag	somit
Grund und Boden	122.360,00		130.925,20	33%		116.897,50	29%	
Gebäudezeitwert	463.643,35		740.445,35	-244.346,97		661.111,92	-191.722,46	
Gesamtwert		586.003,35	871.370,55	-244.346,64	627.023,91	778.009,42	-191.722,17	586.287,25
Notwendige Investitionen								-34.231,00
Abschlag Parksituation	5%	-29.300,00		5%	-31.351,18		5%	-29.314,36
Abschlag Dienstbarkeit	12%	-70.320,00		12%	-75.242,83		12%	0,00
Rundung		16,65						
somit		486.400,00			520.429,90			522.741,89
Abschlag Hälfteanteil								
das ist		486.400,00			520.429,90			522.741,89
Teilwert Hälfteanteil gerundet	50%	243.200,00		50,00%	260.000,00		49,83%	261.000,00

Dies rügte der Berufungswerber und kritisierte die Schätzung des Finanzamts aus mehreren Gründen. Zusammenfassend stellte er fest, es könne nicht sein, dass der vom Prüfer berechnete Wert höher ist als der tatsächlich erzielte Preis. Zum Zeitpunkt der Entnahme sei eine Bewertung nach dem Sachwert bzw. dem rückgerechneten Verkaufswert nicht angemessen, weil eine Vermietung vorlag und auch weiterhin geplant gewesen sei. Bei Anwendung der Ertragswertmethode lägen die Werte unter dem vom Berufungswerber angesetzten Wert.

Der Berufungswerber beantragte den Ansatz des Entnahmewertes mit EUR 180.000. Dieser in *Gutachten I* berechnete Wert als Kombination von Sach- und Ertragswert zum Zeitpunkt der Entnahme sei mehr als angemessen.

2.1.1 Ansatz eines Liebhaberpreises

Der Berufungswerber bezeichnete den tatsächlichen Kaufpreis in der Berufung als „Liebhaberpreis“ und begründete dies damit, in ORT gebe es nicht viele Räumlichkeiten, die als "NUTZUNGSBEZEICHNUNG" geeignet sind, und der Erwerb einer Zufahrt sei für den Eigentümer einer Liegenschaft wichtig, die sonst nicht genutzt werden könne.

Auf Nachfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat begründete der Berufungswerber den Liebhaberpreis im Schreiben vom 15. Jänner 2013 damit, dass die Käuferin_X das Grundstück zur Aufschließung zukünftiger Baulandflächen erwerben musste. Die Gründe hinter den beiden Liegenschaften GSt-Nr ###/5 und ###/4 (letztere damals im Eigentum der damaligen Gattin des Berufungswerbers) sollten in Bauland umgewidmet werden und der Errichtung von Wohnsiedlungen dienen. Da mehr Gründe umgewidmet werden sollen als geplant, verhandle die Gemeinde auch intensiv mit der nunmehrigen Eigentümerin der Liegenschaft GSt-Nr ###/4. Nach Abriss dieser beiden Gebäude solle zur Erschließung der Wohnsiedlungen ein

Kreisverkehr errichtet werden. Unmittelbar nach Erwerb der Liegenschaft habe die Käuferin_X die Räumlichkeiten auch als Ausweichquartier für ein "NUTZUNGSBEZEICHNUNG" genutzt worden.

Dazu legte der Berufungswerber eine Bestätigung der Käuferin_X vom 9. November 2012 vor. Diese erklärt darin, dass die Liegenschaft unbedingt für die geplante Aufschließung zukünftiger Baulandflächen erworben habe werden müssen. Es sei der Käuferin bewusst, dass dafür ein höherer Liegenschaftspreis zu bezahlen gewesen sei.

Die Käuferin_X sei durch Wasserschutzgebiete stark in der Entwicklungsmöglichkeit eingeschränkt und es bestünden nur mehr wenige größere geeignete Flächen für eine zukünftige Wohnraumschaffung. ... Eine Widmung größerer Bereiche sei von einer geeigneten Aufschließung abhängig. Die Käuferin_X habe daher unbedingt die Möglichkeit ergreifen müssen, das zum Verkauf stehende Objekt zu erwerben, bevor andere Käufer dies wahrgenommen hätten. Bei einem Verkauf an andere Interessenten hätte sich die Möglichkeit, eine Widmung neuer Baulandflächen durchzuführen, um weitere Jahre oder Jahrzehnte verzögert.

Wieso sich ein allgemein knappes Angebot an größeren Liegenschaften in der Gemeinde nicht auf den allgemeinen Marktpreis auswirken soll und was daran ungewöhnlich oder persönlich bedingt sei, wurde vom Berufungswerber trotz Aufforderung durch die Rechtsmittelbehörde nicht weiter kommentiert bzw. erläutert.

Der Unabhängige Finanzsenat machte den Berufungswerber weiters mit Schreiben vom 7. November 2012 darauf aufmerksam, dass das landwirtschaftlich genutzte Grundstück KG ##### ORT EZ ##1 GSt-Nr. ###/1, für das offenbar ein Zufahrt geschaffen werden sollte, nach dem Grundbuchstand seit 2002 Landwirt_E gehört und zumindest seit 1958 durch ein dinglich gesichertes Geh- und Fahrrecht (vgl. C-Lnr 1) über das strittige Grundstück erreichbar war.

Wieso sich das auf den von der Käuferin bezahlten Kaufpreis preiserhöhend ausgewirkt haben soll und warum dies ungewöhnlich sein soll, wurde vom Berufungswerber ebenso wenig beantwortet, wie die Frage, was dabei den Verkauf an die Käuferin_X von einem Verkauf an andere Personen (Bauträger ...) unterschieden hätte.

2.1.2 Abschlag für Dienstbarkeiten am Grundstück des Berufungswerbers

Das entnommene Grundstück ###/5 befindet sich unmittelbar neben dem Grundstück ###/4 der geschiedenen Ehegattin Gattin_BW. Die auf beiden Grundstücken befindlichen Gebäude sind ohne dazwischen befindlichen Abstand ineinander verschachtelt.

Im A-Blatt des Grundbuches KG ##### ORT EZ ### scheint das Recht der Nutzung bestimmter Räumlichkeiten des Nachbargrundstückes der geschiedenen Gattin zugunsten des Grundstückes des Berufungswerbers auf GSt-Nr. ###/5 auf. Dabei wird auf Punkt 2.3 des Scheidungsvergleiches vom 8. Juni 2006 verwiesen. Bei diesen Flächen handelt es sich um jeweils ca. 4,5 m² im Bereich eines drei Geschoße bedienenden Lastenaufzugs (in Summe also etwa 13,50 m²).

Anlässlich des Verkaufes der Liegenschaft im Jahr 2008 wurden laut Punkt V des Kaufvertrages vier verbücherte Belastungen (C-Blatt) mitübertragen:

- a) Seit 1958 existierendes Geh- und Fahrrecht zugunsten des dahinter befindlichen landwirtschaftlich genutzten Grundstückes KG ##### ORT EZ ##1 GSt-Nr. ###/1 (C-Lnr 1; siehe oben)
- b) Seit 1972 existierende Dienstbarkeit einer Kraftleitung der Stromversorger (C-Lnr 2)
- c) Dienstbarkeit der Benützung einer **Waschküche** (Labor, ca. 9,30 m²) und einer **Garage** (ca. 21,40 m²) zugunsten des Grundstückes GSt-Nr. ###/4 der geschiedenen Gattin laut **Scheidungsvergleich** vom 8. Juni 2006 (C-Lnr 13)
- d) Nutzungsrecht an einem **Containerschuppen** (ca. 7,00 m²) für die **geschiedene Gattin** auf Zeit des persönlichen Betriebes einer Betrieb_G auf dem Nachbargrundstück laut **Scheidungsvergleich** vom 8. Juni 2006 (C-Lnr 14)

Das *Gutachten I* sowie die *Verkehrswertanalyse* brachten für Dienstbarkeiten pauschal 10% bzw. 12%-Abschlag in Abzug, ohne diese näher zu umschreiben. Einen Zuschlag für das Nutzungsrecht am Grundstück der geschiedenen Gattin unterließen die Bewertungen.

Auf Nachfrage des Unabhängigen Finanzsenats, wie sich die Abschläge auf die einzelnen Dienstbarkeiten verteilen und wie sie betraglich ermittelt worden seien, gab der Berufungswerber bekannt, seine Erhebungen bei den damaligen Gutachtern hätten leider zu keinem Ergebnis geführt, da die Detailunterlagen nicht mehr vorhanden sein dürften.

Das Finanzamt verweigerte den Abzug für Dienstbarkeiten, weil diese erst mit der Scheidung im Grundbuch erfasst worden seien. Der Berufungswerber wendete ein, die Dienstbarkeit habe de facto bereits seit dem Bau des Gebäudes bestanden. Frau Gattin_BW habe dem Berufungswerber den Grund für den Bau des Gebäudes geschenkt. Bedingung sei jedoch gewesen, dass sie in diesem Neubau eine Garage sowie ein Labor nutzen darf. Richtig sei, dass die Eintragung (der Dienstbarkeit) erst anlässlich der Scheidung erfolgt sei, das Recht zur Nutzung habe jedoch schon vorher bestanden (vgl. Berufung).

Der Unabhängige Finanzsenat forderte den Berufungswerber auf, alle existierenden Nachweise bezüglich der Begründung der im Scheidungsvergleich fixierten Nutzungsrechte

vorzulegen und anzugeben, wann sie von wem in welcher Form eingeräumt wurden und wie sie genau definiert waren (Definition der Räumlichkeiten, zeitliche Geltung ...). Weiters wurde er ersucht, das Entgelt bzw. die Gegenleistung für die Einräumung der Dienstbarkeit bekannt zu geben, offen zu legen, wem gegenüber diese Dienstbarkeiten vor der Eintragung ins Grundbuch deklariert worden waren bzw. wer davon wusste und alle diesbezüglichen Nachweise vorzulegen.

Zu C-Lnr 13 und 14

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2013 teilte der Berufungswerber mit, der Betrieb der BW_KG habe seinen Standort bis Ostern 1997 in der berufungsgegenständlichen Liegenschaft gehabt. Danach sei er in ein anderes Gebäude übersiedelt. Bis dahin sei auch der erste Stock und das Dachgeschoß des Gebäudes der geschiedenen Gattin durch die KG bzw. den Berufungswerber (unentgeltlich) genutzt worden. Ab Ostern 1997 sei keine über den Kleinlastenaufzug und die Nebenräume hinausgehende Nutzung der Nachbarliegenschaft mehr erfolgt.

Umgekehrt habe aber weiterhin die Nutzung der Gebäudeteile an der Liegenschaft des Berufungswerbers durch seine geschiedene Gattin bestanden (Waschküche/Labor mit 9,30 m², Garage mit 21,40 m² sowie ein Containerschuppen). Das im Schreiben der Frau Buchhalterin (siehe unten) bezeichnete Büro im ersten Stock des strittigen Grundstücks (GSt-Nr ###/5) sei im Scheidungsvergleich nicht als Dienstbarkeit eingeräumt und von den Gutachtern ebenfalls nicht berücksichtigt worden.

Die Tatsache, dass die Nutzung eines Teils des Grundstücks der geschiedenen Gattin (GSt-Nr. ###/4) durch den Berufungswerber (Kleinlastenaufzug samt Nebenräumen) in den Bestätigungen der Mitarbeiter nicht enthalten sei, erkläre sich nach dem Verständnis des Berufungswerbers damit, dass dieser Bereich - mangels räumlicher Trennung durch die „ineinander verbauten“ Grundstücke - nicht als dem „anderen“ Grundstück ###/4 zugehörig identifiziert worden sei.

Zum Nachweis, dass das Nutzungsrecht der geschiedenen Gattin bereits vor der Scheidung bestanden hat, wurden vom Berufungswerber nur folgende Unterlagen beigebracht:

Bestätigung der geschiedenen Gattin vom 12. November 2012 (Anlage 3)

Frau Gattin_BW bescheinigte, dass das ihr bei der Scheidung schriftlich eingeräumte Zufahrtsrecht bzw. das auf die Bestanddauer der Betrieb_G eingeräumte unentgeltliche Nutzungsrecht eines Garagenplatzes sowie des Labors bereits vor der Scheidung aufgrund mündlicher Vereinbarung seit Errichtung des Hauses zustand.

Bestätigung Buchhalterin (*langjährige Buchhalterin*) vom 11. Dezember 2012 (Anlage 4)

Diese Angestellte der steuerlichen Vertreterin gab an, in den strittigen Räumlichkeiten immer vor Ort die Buchhaltung für die BW_KG sowie das Unternehmen der Gattin_BW gemacht zu haben. Sie könne daher bestätigen, dass die geschiedene Gattin ein Labor (zwischen Garage und Waschküche), ein Büro im ersten Stock (gemeinsame Buchhaltung) und eine Garage im Gebäude des Berufungswerbers sowie einen Container genutzt habe.

Umgekehrt habe der Berufungswerber bis zum Auszug der BW_KG den ersten Stock und das Dachgeschoß des Gebäudes seiner geschiedenen Gattin zur Produktion und als Lager genutzt.

Da es um wechselseitige Nutzung ging, wurde für die Einräumung ihres Wissens nie ein Entgelt bezahlt bzw. wurden auch keine monatlichen Mieten verrechnet.

Aktennotiz des Berufungswerbers vom 28. November 2012 (Anlage 5)

In diesem Aktenvermerk stellte der Berufungswerber die bereits oben umrissene Situation noch einmal dar. Dieses Schreiben wurde vom Berufungswerber, seiner geschiedenen Gattin Gattin_BW, der Buchhalterin Buchhalterin sowie zwei weiteren Mitarbeiterinnen unterfertigt.

Zu C-Lnr 1

Keine Angaben machte der Berufungswerber trotz Aufforderung zum Geh- und Fahrtrecht zugunsten des dahinter befindlichen Grundstückes. Diese Belastung wurde erst im Zuge des Berufungsverfahrens vom Unabhängigen Finanzsenat thematisiert. Es war schon viele Jahre im Grundbuch ausgewiesen und wurde bei den Schätzungen offensichtlich im Wege des 10% bzw. 12%-Abschlages berücksichtigt.

Nicht angesetzt wurde es allerdings bisher vom Finanzamt.

2.1.2 Abschlag Hälfteanteil

In *Gutachten I* wurde ein 10%-Abschlag „wegen Hälfteanteils“ in Abzug gebracht. Weder die *Verkehrswertanalyse* noch das Finanzamt brachten diesen zur Anwendung. Das wurde vom Berufungswerber mit dem Argument bekämpft, das Gebäude sei zwar in seinem Alleineigentum gestanden, sei aber mit dem Gebäude seiner geschiedenen Gattin „ineinander verbaut“ gewesen.

Die Fragen des Unabhängigen Finanzsenats, wieso diese Tatsache nicht schon über die Bewertung der Dienstbarkeit C-Lnr 13 und 14 berücksichtigt sei, wie die Käuferin des Grundstückes diese Tatsache berücksichtigte und ob die Situation durch diese zwischenzeitig bereinigt worden sei, wurden nicht beantwortet.

Der Berufungswerber gab nur an, die beiden Grundstücke seien unmittelbar angrenzend und „ineinander verbaut“. Drei Räume - jeweils einer im Kellergeschoß (Lager/Fliesen), einer im

Erdgeschoß (Büro) und einer im Obergeschoß (Büro) – erstrecken sich über beide Grundstücke. Durch diese Räume verlaufe vertikal vom Kellergeschoß bis in das 1. Obergeschoß ein Kleinlastenaufzug, der sich jeweils direkt in den genannten Räumen befindet. Die Nutzung des Kleinlastenaufzugs im Ausmaß von rund 4,5 m² je Geschoß (gesamt daher ca. 13,50 m²) sei im Scheidungsvergleich als Dienstbarkeit eingeräumt worden.

3. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

3.1 Bewertungsmaßstab „Teilwert“

Im Streitfall wurde ein bebautes Grundstück entnommen, was gem. [§ 6 Z 4 EStG 1988](#) den Ansatz des Teilwertes bedingt.

Teilwert ist der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt ([§ 6 Z 1 EStG 1988](#)). Der Teilwert schließt regelmäßig die Anschaffungsnebenkosten wie etwa die Grunderwerbsteuer mit ein. **Beim Anlagevermögen liegt der Teilwert regelmäßig über dem gemeinen Wert (Einzelveräußerungspreis), in keinem Fall aber unter diesem** (vgl. *Doralt/Mayer* in *Doralt*, EStG¹³, § 6 Tz 140 mit vielen weiteren Nachweisen wie etwa VwGH 22.9.1992, [92/14/0064](#)).

Der Teilwert wird dann mit dem gemeinen Wert übereinstimmen, wenn – wie hier - nicht mehr benötigtes Anlagevermögen entnommen wird, und gem. § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Der Berufungswerber brachte vor, bei der Bewertung von Liegenschaften könne grundsätzlich die Ertragswertmethode, die Sachwertmethode oder eine Kombination beider Methoden angewendet werden. Ausschlaggebend für die Wahl der Methode sei, ob das Gebäude vermietet oder verkauft wird. Bei einer Vermietung sei laut Literatur und Rechtsprechung die Ertragswertmethode anzuwenden, bei Verkauf die Sachwertmethode. Dazu zitierte der Berufungswerber einen Kommentar „Doralt/Mayr“ mit den Worten:

"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 (VwGH 20.7.1999, [98/13/0109](#), [98/13/0158](#))."

Der Berufungswerber schlussfolgert daraus, die fiktiven Anschaffungskosten entsprächen dem Verkehrswert und dieser sei auch für die Entnahme anzusetzen.

Weiters zitiert die Berufung *Christian Lenneis*, Bewertung von Liegenschaften im Abgabenrecht, mit den Worten:

"Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG). Als häufigster in der Praxis auftretender Fall ist hier wohl die Entnahme von Wirtschaftsgütern im Zuge einer Betriebsveräußerung bzw. Aufgabe zu nennen (§ 24 Abs. 3 EStG). Wie bereits unter Punkt 2 besprochen deckt sich also dieser Begriff mit der Zielsetzung des LGB (Liegenschaftsbewertungsgesetz); im Wesentlichen soll also der Verkehrswert der Liegenschaft aus der Sicht des gedachten Veräußerers ermittelt werden. Es können hier also durchaus sämtliche Wertermittlungsverfahren des LGB zur Anwendung kommen. Die Ertragswertmethode wird dabei eher bei vermieteten oder zur Vermietung geeigneten Liegenschaften zur Anwendung kommen, die Sachwertmethode eher bei eigengenutzten oder zur Eigennutzung geeigneten Liegenschaften."

Der Berufungswerber trug vor, er habe bereits im Jahr 1999 versucht, einen Teil des Gebäudes zu vermieten. Der Mietvertrag liege im Entwurf vor, der Abschluss des Vertrages sei jedoch damals nicht zustande gekommen, weil der an den Räumen interessierte Arzt sich geweigert habe, eine Kautionszahlung zu leisten und ihm letztendlich von der Gemeinde eine Ordination zur Verfügung gestellt worden sei. Tatsächlich sei dann 2006 und 2007 vermietet worden.

Der Verkaufswert orientiere sich am reinen Sachwert (vgl. *Verkehrswertanalyse*) und sei höher als ein Wert, der nach der Ertragswertmethode berechnet wird. Tatsächlich sei ein noch höherer Wert als der in der Verkehrswertanalyse erzielt worden. Da die Käuferin_X sich die Zufahrt zu einem dahinter liegenden Grundstück sichern habe wollen und außerdem das Gebäude vorübergehend als "NUTZUNGSBEZEICHNUNG" nutze, sei von ihr ein Kaufpreis bezahlt worden, den man als "Liebhaberpreis" bezeichnen kann (in ORT gebe es sicherlich nicht viele zum Verkauf stehende Räumlichkeiten, die geeignet sind, ein "NUTZUNGSBEZEICHNUNG" unterzubringen bzw. sei der Erwerb einer Zufahrt für den Eigentümer einer Liegenschaft wichtig, die sonst nicht genutzt werden kann).

Der Berufungswerber stellte fest, dass zum Zeitpunkt der Entnahme eine Vermietung geplant gewesen sei und auch tatsächlich vorgelegen sei. Da der Wert der Entnahme zum Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen sei, sei es nicht gerechtfertigt, die reine Sachwertmethode anzuwenden. Die Rückrechnung eines später erzielten Kaufpreises auf das Jahr der Entnahme sei eine in der Literatur nicht erwähnte Methode und schon gar nicht anwendbar, wenn ein "Liebhaberpreis" erzielt wird.

Laut Literatur (*Kranewitter*) sei bei Vorliegen einer Vermietung eine am Ertragswert orientierte

Methode anwendbar. Diese Berechnung ergebe unter Berücksichtigung von nachträglichen Investitionen sowie einem Abschlag von 10% für die Dienstbarkeit und 10% für den Hälfteanteil einen Verkehrswert für das ganze Gebäude von EUR 234.000 zum Zeitpunkt der Entnahme. Davon 50% seien EUR 117.000.

Dem ist entgegen zu halten, dass es sich bei der vom Berufungswerber eingangs zitierten Kommentarstelle offensichtlich um *Doralt/Mayr* in *Doralt*, EStG¹³, § 6 Tz 109 handelt. Dabei äußern sich die Autoren zu den fiktiven Anschaffungskosten und nicht zum Teilwert, der hier zu Anwendung zu gelangen hat. Zuzustimmen ist sowohl dem Berufungswerber wie auch den Kommentatoren allerdings insofern, als sich der Teilwert bei der Bewertung nicht mehr benötigten Anlagevermögens in aller Regel mit dem gemeinen Wert und damit dem Verkehrswert decken wird.

In ständiger Rechtsprechung stellte der Verwaltungsgerichtshof fest, dass der bei einer nachfolgenden Veräußerung eines Wirtschaftsgutes erzielte Betrag ein Indiz für einen in dieser Höhe gelegenen Wert eben dieses Wirtschaftsgutes sein kann (vgl. VwGH 24.11.2011, [2009/15/0115](#), 6.4.1994, 91/13/0211; 4.2.1971, 288/69). So hielt es das Höchstgericht für zulässig, aus einem im Jahr 2004 erzielten Verkaufserlös auf den Wert des Wirtschaftsgutes mit Ende 2000 zu schließen.

Bei einer solchen vergleichenden Bewertung tritt die Frage in den Hintergrund, ob das Ertrags- oder Sachwertverfahren anzuwenden ist. Trotzdem ist zu beachten, dass der **Teilwert** eines einzelnen Wirtschaftsgutes - entgegen dem Vorbringen des Berufungswerbers - in aller Regel durch seinen **Substanzwert** verkörpert wird. Dies vor allem dann, wenn es sich um nicht mehr operativ verwendetes Anlagevermögen handelt (siehe oben sowie *Doralt/Mayr* in *Doralt*, EStG¹³, § 6 Tz 138 unter Hinweis auf BFH 29.4.1999, IV R 63/97). Der Ertragswert schlägt sich im Wesentlichen im Firmenwert des operativen Betriebes nieder.

3.2 Verträge zwischen nahen Angehörigen

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Auch die Erfüllung solcher vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. etwa VwGH 18.3.2004, [2003/15/0049](#)). Diese Kriterien

haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Erlauben Familienmitglieder ihren Angehörigen ein Gebäude unentgeltlich zu nutzen, erfolgt dies in aller Regel nicht aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Nutzungsverträge zwischen nahen Angehörigen können - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden.

Mehrere inhaltlich und zeitlich eng zusammenhängende Verträge zwischen nahen Angehörigen sind in ihrer Gesamtheit zu würdigen (BFH 13.12.1995, X R 261/93).

Zur Sicherstellung der ausreichenden Publizität ist erforderlich, dass fremde Dritte den exakten Inhalt der Vereinbarung kennen. Schriftform des Vertrags ist zwar nicht unbedingt erforderlich, ihr kommt aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Das Fehlen schriftlicher Verträge kann als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert und nach außen hin erkennbar sein (vgl. *Doralt/Toifl* in *Doralt*, EStG¹⁴, § 2 Tz 161 f unter Hinweis u.a. auf VwGH 8.9.1992, [87/14/0186](#)).

Im Zweifel werden Nutzungsüberlassungen zwischen nahen Angehörigen nicht als Ausfluss einer vertraglichen Bindung zu werten sein, sondern als familienrechtliche oder familienhafte Verpflichtung (vgl. VwGH 3.5.1988, [87/11/0133](#) zur Mitarbeit naher Angehöriger).

3.3 Entnahme des Grundstückteils

Unbestritten ist, dass das Grundstück mit 49,83% betrieblich gewidmet war und per 31. Dezember 2005 entnommen wurde. Strittig ist ausschließlich der Entnahmewert.

Das Grundstück wurde am 9. Juli 2008 um EUR 520.000 verkauft.

Vom Berufungswerber wurde nicht angezweifelt, dass sich die allgemeine Preissteigerung für Liegenschaften im Bereich von 12% bewegt hat. Hinweise auf eine darüber hinausgehende, außerordentliche Veränderung der Marktverhältnisse zwischen 31. Dezember 2005 und Juli 2008 sind weder den Akten noch dem Vorbringen des Berufungswerbers zu entnehmen. Der Kaufpreis stellt damit ein gewichtiges Indiz für den Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme dar (VwGH 24.11.2011, [2009/15/0115](#)).

3.3.1 Liebhaberpreis

Der Berufungswerber wendete ein, es habe sich um einen aufgrund besonderer Umstände überhöhten Liebhaberpreis gehandelt, der nicht in Ansatz gebracht werden könne. In ORT gebe es nicht viele Räumlichkeiten, die als "NUTZUNGSBEZEICHNUNG" geeignet sind, und der Erwerb einer Zufahrt sei für den Eigentümer einer Liegenschaft wichtig, die sonst nicht genutzt werden könne.

Dem ist entgegen zu halten, dass die Annahme eines außergewöhnlichen Liebhaberpreises der Aktenlage widerspricht. Es ist zwar richtig, dass die Käuferin die Liegenschaft unbedingt für die geplante Aufschließung zukünftiger Baulandflächen erwerben wollte und deshalb einen hohen Liegenschaftspreis zu zahlen bereit war. Sie führte in einer Bestätigung aus, sie habe unbedingt die Möglichkeit ergreifen müssen, das zum Verkauf stehende Objekt zu erwerben, **bevor andere Käufer dies wahrgenommen hätten**. Bei einem Verkauf an andere Interessenten hätte sich die Möglichkeit, eine Widmung neuer Baulandflächen durchzuführen, um weitere Jahre oder Jahrzehnte verzögert.

Das beweist nach Überzeugung des Unabhängigen Finanzsenats, dass die Käuferin mit ihrer Nachfrage nicht allein war, sondern sich zumindest in Konkurrenz zu anderen Interessenten fühlte. Damit war der Preis aber ausschließlich Ausdruck des damaligen Marktes und keineswegs von davon abgehobenen Umständen wie einer untypischen, persönlichen Vorliebe. Der erzielte Erlös war einfach dadurch bedingt, dass das Angebot in dieser Gemeinde bzw. in dieser Lage sehr knapp war.

3.3.2 Preissteigerung

Das Finanzamt berücksichtigte eine allgemeine Preissteigerung von insgesamt 12%, ohne dass das vom Berufungswerber in Kritik gezogen worden wäre. Die Rüge der Fehlberechnung der Neutralisierung dieser Veränderung geht insofern ins Leere, als das Finanzamt vom Verkaufspreis inklusive dieser Preissteigerung (112%) auf den Stichtag 31. Dezember 2005 (100%) rückrechnete, was in sich schlüssig ist.

3.3.3 Altersabschlag

Auch die Adaptierung des Wertes des Gebäudes, die daraus resultiert, dass dieses zwischen Bewertungsstichtag und Veräußerungstag (2,5 Jahre) altersbedingt Werteinbußen hinnehmen musste, ist logisch und entspricht den üblichen Bewertungsansätzen. Die diesbezügliche Verlängerung der Nutzungsdauer um etwa 3 Jahre fand deshalb zu Recht Berücksichtigung.

3.3.4 Investitionsbedarf

Die zwischen dem Entnahmezeitpunkt und der tatsächlichen Veräußerung erfolgten Investitionen wurden vom Finanzamt wertmindernd einkalkuliert. Dieser Ansatz wurde in der Berufung nicht gerügt.

3.3.5 Abschlag für die Dienstbarkeiten aufgrund des Scheidungsvergleichs

Das Finanzamt verweigerte einen Abzug für die auf dem Grundstück lastenden Dienstbarkeiten und begründete dies damit, sie seien erst aufgrund des Scheidungsvergleichs vom 8. Juni 2006 einverleibt worden. Ein „de facto“ Bestehen sei – entgegen dem Vorbringen des Berufungswerbers – nicht maßgeblich. Dem trat der Berufungswerber nur mit dem Argument entgegen, die Dienstbarkeit habe bereits seit dem Bau des Gebäudes bestanden. Seine geschiedene Gattin habe ihm den Grund für den Bau des Gebäudes geschenkt. Bedingung sei jedoch gewesen, dass sie in diesem Neubau eine Garage sowie ein Labor nutzen darf. Richtig sei, dass die Eintragung (der Dienstbarkeit) erst anlässlich der Scheidung erfolgt sei, das Recht zur Nutzung habe jedoch schon vorher bestanden (vgl. Berufung). Weitere Unterlagen brachte der Berufungswerber nicht bei.

Der in den Akten abgebildete Sachverhalt erlaubt einem außen stehenden Dritten und damit auch der Abgabenbehörde – trotz gebotener Gelegenheit diesen umfassend zu untermauern – nur eine sehr vage Einschätzung der Situation. Die gegenseitige Nutzung von Gebäudeteilen, die jeweils im Eigentum des anderen Partners standen, begann offenbar Anfang der 1980-er Jahre. Aufgrund der aufrechten Ehe und der ursprünglich offensichtlich eher ausgeglichenen Nutzungsmöglichkeiten verzichtete man darauf, die konkreten Verhältnisse schriftlich festzuhalten und beließ es bei mündlichen Abreden.

- Die Gattin des Berufungswerbers nutzte ein Labor, ein Büro im 1. Stock (gemeinsam mit dem Berufungswerber) sowie eine Garage im Gebäude des Berufungswerbers zuzüglich eines außen angebauten Containerschuppens.
- Wie vom Berufungswerber dargestellt und von der langjährigen Buchhalterin Buchhalterin bestätigt nutzte der Berufungswerber im Gegenzug den kompletten 1. Stock und das Dachgeschoß des Gebäudes der Gattin (Lager, Produktion). Diese Nutzung wurde allerdings 1997 beendet. Danach verblieb nur mehr eine geringfügige Nutzung im Bereich des Kleinlastenaufzugs.

Die Buchhalterin betonte ausdrücklich, es sei um eine wechselseitige Nutzung gegangen, weshalb auch keine monatlichen Mieten verrechnet worden seien.

Erst nach der Entnahme des Grundstückes mit Ende Dezember 2005 wurden anlässlich der Scheidung **im Juni 2006** gegenseitig zugesicherte Nutzungen unter exakter Bezeichnung der

Flächen schriftlich und klar fixiert. Die Nutzungsrechte wurden dabei zum Teil persönlich zu Gunsten der Gattin (Containerschuppen) und zum Teil zu Gunsten des Nachbargrundstückes (Waschküche, Garage, Lastenaufzug) eingeräumt.

Auffällig daran ist, dass sich die Nutzung der Gebäudeteile des jeweils anderen Ehepartners ursprünglich in etwa die Waage gehalten haben könnten. Erst 2006 wurde durch den verbücherten Scheidungsvergleich klar und nach außen hin erkennbar fixiert, dass sich das Nutzungsrecht des Berufungswerbers bzw. des GSt-Nr. ###/5 nur mehr auf einen sehr kleinen Teil des Grundstücks der Gattin bezog. Dadurch kam es zu einer Schieflage zu Ungunsten des Berufungswerbers. Ein Ausgleich für den Verzicht auf die Nutzung des 1. Stockes sowie des Dachgeschoßes der Liegenschaft der Gattin durch den Berufungswerber ist den Akten nicht zu entnehmen und wurde auch nicht behauptet.

Damit ergibt sich aus dem Sachverhalt bis Ende Dezember 2005 noch kein fremdüblich gestaltetes, für einen außenstehenden Dritten klar erkennbares und unzweifelhaft abgesichertes Nutzungsrecht der Gattin an der Liegenschaft des Berufungswerbers. Die Dokumentation einer Belastung der strittigen Liegenschaft erfolgte erst 2006 in der Art und Weise, wie dies unter Fremden üblich wäre. Erst in diesem Zeitpunkt liegen steuerlich anzuerkennende Nutzungsrechte vor.

Im Entnahmezeitpunkt existierten **steuerlich anzuerkennende Belastungen** des Grundstückes des Berufungswerbers noch nicht. Diese steuerliche Wirkung trat – wie vom Finanzamt richtig vorgebracht – erst mit dem Scheidungsvergleich und damit nach der Entnahme der Liegenschaft ein. Eine darauf zurückzuführende Wertminderung kann zum 31. Dezember 2005 also noch nicht berücksichtigt werden.

Das bedeutet im Gegenzug, dass zu diesem Zeitpunkt auch die im A-Blatt des Grundbuches verbücherte und auf dem Nachbargrundstück lastende **Berechtigung**, die Gebäudeteile der Ehegattin im Bereich des Lastenaufzugs zeitlich unbegrenzt zu nutzen, steuerlich noch nicht existierte. Auch sie ist deshalb bei der Entnahme noch gedanklich auszuklammern, obwohl sie für die Preisfindung beim Verkauf im Juli 2008 von Relevanz war. Im Rahmen dieser Entscheidung soll die fehlende Berechtigung gemeinsam mit der „Verschachtelung“ der Gebäudeteile berücksichtigt werden (siehe Punkt 3.3.6).

3.3.6 Abschlag für Hälfteanteil – Verschachtelung der Gebäudeteile

Das Finanzamt verweigerte den von *Gutachten I* angewendeten Abschlag „wegen Hälfteanteils“ im Kern mit der Begründung, es liege Alleineigentum vor. Das wurde vom Berufungswerber mit dem Argument bekämpft, das Gebäude sei zwar in seinem

Alleineigentum gestanden, aber mit dem unmittelbar angrenzenden Gebäude seiner geschiedenen Gattin „ineinander verbaut“ gewesen.

Faktum und durch die Vorlage der Plankopien ausreichend untermauert ist, dass sich drei Räume - jeweils einer im Kellergeschoß (Lager/Fliesen), einer im Erdgeschoß (Büro) und einer im Obergeschoß (Büro) – über beide Grundstücke erstrecken, ohne dass das Gebäude des Berufungswerbers durch eine Außenmauer vom Gebäude der Nachbarin abgetrennt wäre. In diesen Räumen verläuft vom Kellergeschoß bis in das 1. Obergeschoß vertikal ein Kleinlastenaufzug, der sich auf dem Nachbargrundstück befindet. Die **Nutzung** dieser Bereiche wurde **erst im Juni 2006 mit dem Scheidungsvergleich als Dienstbarkeit eingeräumt** (vgl. Punkt 3.3.5) und erfolgte deshalb vorher ohne rechtliche Absicherung wohl ähnlich einem Prekarium. Abmachungen dazu existierten offensichtlich nur mündlich, waren im Detail wohl nur den Ehepartnern bekannt und für außenstehende Dritte damit nicht klar erkennbar.

Damit steht fest, dass durch diese Situation das hier strittige Gebäude im Bereich des Kellergeschoßes, Erdgeschoßes und 1. Stockes jeweils auf eine Länge von etwa 5,10 m über keine (tragende) Außenmauer verfügt. Das hätte aus Sicht des 31. Dezember 2005 im Falle von Nachbarstreitigkeiten oder gar der Entfernung des Nachbargebäudes große Probleme aufwerfen können, was von der Käuferin mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit – unabhängig von der Bezeichnung des Abschlags - in ihre Preisüberlegungen mit einbezogen worden wäre. Gleichgültig ist dabei, ob diese Preisminderung als „Abschlag für Hälfteanteil“ oder anders titulierte wird.

Das eben geschilderte Problem wurde nur von *Gutachten I* über einen Abschlag wegen „Hälfteanteils“ berücksichtigt, was damit zusammen hängen mag, dass im Zeitpunkt der Erstellung (Oktober 2006) die aus dem Scheidungsvergleich resultierenden Rechte und Belastungen noch nicht verbüchert waren.

Trotz Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat wurde die Größenordnung des Abschlages in Höhe von 10% des gesamten Liegenschaftszeitwertes weder im Gutachten noch später durch den Berufungswerber begründet. Warum das Gutachten I gerade von dieser Preisreduktion ausging, blieb im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat somit im Dunklen.

Damit steht für die Rechtsmittelbehörde in freier Beweiswürdigung zwar fest, dass die hier für den Stichtag 31. Dezember 2005 beschriebenen unklaren Verhältnisse (Nutzung der Gebäudeteile rund um den Lastenaufzug wie in Punkt 3.3.5 beschrieben; Verschachtelung der Gebäudeteile) einen fremden Käufer zu einer Kaufpreisreduktion veranlasst hätten, deren Höhe kann aber nur unter Beachtung aller Umstände geschätzt werden.

Die Tatsache, dass von diesem Problem im Verhältnis zur Gesamtnutzfläche des entnommenen Gebäudes nur ein sehr kleiner Gebäudeteil betroffen ist, spricht gegen einen allzu großen Abschlag. Er würde niemals höher ausfallen, als die Kosten zur rechtlichen bzw. baulichen Bereinigung der „Verschachtelung der Gebäudeteile“. Schätzt man diese Investitionen mit **5% der Neubaukosten** des Gesamtgebäudes ergibt dies einen Betrag von **ca. EUR 33.000**. Mit diesem Abschlag wird der Forderung des Berufungswerbers nach Anerkennung des in Gutachten I in Abzug gebrachten Betrages (EUR 40.000) fast zur Gänze nachgekommen und dem Steuerakt sind keine Umstände zu entnehmen, die darauf schließen lassen, dass damit nicht das Auslangen gefunden werden kann.

Die Berücksichtigung eines höheren Betrages ist mangels Fehlen jeglicher wertmäßigen Untermauerung durch den Berufungswerber nicht vertretbar und würde jeder aktenkundigen Begründung entbehren.

3.3.6 Abschlag für das Geh- und Fahrrecht (C-Lnr 1).

Gutachten I sowie die *Verkehrswertanalyse* berücksichtigten generell einen Abschlag für die grundbücherlich einverleibten Dienstbarkeiten von insgesamt 10% bzw. 12%, ohne diesen Abschlag entsprechend aufzuschlüsseln. Damit wurde auch die Belastung des Grundstückes mit dem Geh- und Fahrrecht zugunsten des dahinter liegenden, großen und derzeit unbebauten landwirtschaftlichen Grundstückes berücksichtigt.

Diese Belastung existierte schon seit 1958 und damit auch am 31. Dezember 2005. Sie kann deshalb nicht – wie vom Finanzamt vorgebracht – gänzlich ausgeblendet werden und muss bei der Ableitung des Entnahmewertes aus dem Verkaufserlös in Anlehnung an die *Verkehrswertanalyse* in Ansatz gebracht werden.

Fest steht nur, dass ein Geh- und Fahrrecht existiert. Details dazu wurden vom Berufungswerber trotz Aufforderung nicht bekannt gegeben. Die Form der Bebauung lässt nur den einen Schluss zu, dass diese Dienstbarkeit den nordöstlich des Gebäudes gelegenen Bereich belastet. Die Überfahrtsfläche liegt am Rand des dicht bebauten Grundstücks und beansprucht deshalb nur einen eher kleineren Teil des Gesamtgrundstücks. Es deutet nichts darauf hin, dass die bauliche Nutzbarkeit dadurch gravierend eingeschränkt werden könnte und es ergeben sich aus der Nutzung keine wesentlichen Immissionen. Für einen solchen Fall schlägt *Kranewitter* einen Abschlag von etwa **5% des Bodenwertes** des gesamten Grundstücks vor (*Kranewitter*, Liegenschaftsbewertung⁶, 133).

Das ergibt im konkreten Fall einen **Abschlag von ca. EUR 5.800**.

3.3.8 Zusammenfassung und Berechnung

Damit ist der Berufung insofern Rechnung zu tragen als das Geh- und Fahrrecht (vgl. Punkt 3.3.6) und die unklaren Nutzungsverhältnisse im Bereich des Lastenaufzugs bzw. die dort gegebene verschachtelte Bauweise (vgl. Punkt 3.3.5 und 3.3.6) jeweils einen Abschlag von 5% des Grundwertes (Geh- und Fahrrecht zugunsten der dahinter situierten Liegenschaft) und 5% der Neubaukosten (Verschachtelung) rechtfertigen. Daraus ergibt sich der gerundete Entnahmewert des betrieblichen Teils der Liegenschaft mit **EUR 241.000** anstatt der vom Finanzamt angesetzten EUR 261.000 bzw. der vom Berufungswerber erklärten EUR 180.000.

	<i>Laut Finanzamt -12% / Altersabschlag 3 Jahre</i>			<i>Laut UFS mit Geh- und Fahrrecht + Verschachtelung</i>		
	<i>Sachwert</i>	<i>Altersabschlag</i>	<i>somit</i>	<i>Sachwert</i>	<i>Altersabschlag</i>	<i>somit</i>
Grund und Boden	116.897,50	29%		116.897,50	29%	
Gebäudezeitwert	661.111,92	-191.722,46		661.111,92	-191.722,46	
Gesamtwert	778.009,42	-191.722,17	586.287,25	778.009,42	-191.722,17	586.287,25
Notwendige Investitionen			-34.231,00			-34.231,00
Abschlag Parksituation		5%	-29.314,36		5%	-29.314,36
Abschlag Dienstbarkeit		0%	0,00		5% des Bodenwertes	-5.844,88
Rundung						
somit			522.741,89			516.897,02
Abschlag Hälfteanteil					5% der Baukosten	-33.055,60
das ist			522.741,89			483.841,42
Teilwert Hälfteanteil gerundet		49,83%	261.000,00		49,83%	241.000,00
Verringerung Entnahmewert	-20.000,00					

Die Richtigkeit dieses Wertes wird indirekt auch durch das Gutachten I untermauert. Die darin abgebildete **Substanzwertberechnung** für den Stichtag Oktober 2006 ergibt selbst dann, wenn man einen 10%-Abschlag für die Dienstbarkeit sowie für die Verschachtelung berücksichtigt, einen anteiligen Betrag von ca. EUR 246.000.

<i>Gutachten I (10/2006)</i>		
		<i>Sachwert</i>
Grund und Boden		104.880,00
Gebäudezeitwert		572.326,00
Gesamtwert		677.206,00
Notwendige Investitionen	10%	-67.720,60
Abschlag Dienstbarkeit	10%	-60.948,54
somit		548.536,86
Abschlag Hälfteanteil	10%	-54.853,69
das ist		493.683,27
Teilwert Hälfteanteil gerundet	50%	246.841,64

Dieser Wert liegt etwa um EUR 5.000 **über** dem Teilwert, der in dieser Berufungsentscheidung Verwendung findet.

Die festzustellenden Einkünfte errechnen sich damit wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	BW	B***B***	Gattin_BW	gesamt
Einkünfte laut Außenprüfung	512.994,70	2.832,48	0,00	515.827,18
Verringerung Entnahmewert	-20.000,00			-20.000,00
Einkünfte laut UFS	492.994,70	2.832,48	0,00	495.827,18

Salzburg, am 19. Februar 2013