



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach der am 21. Jänner 2009 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, im Beisein der Schriftführerin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung sowie der am 15. Mai 2013 im fortgesetzten Verfahren durchgeführten Beratung und Abstimmung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die gegenständliche Entscheidung ergeht im fortgesetzten Verfahren nach dem die Berufungsentscheidung vom 27. Jänner 2009, RV/1964-W/05, aufhebenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 2012, 2009/13/0032 (im Folgenden kurz: Vorerkenntnis).

Der Berufungswerber (Bw) ist praktischer Arzt. Bis zum 30. April 2003 führte er seine Arztpraxis in seinem sowohl Wohn- als auch beruflichen Zwecken dienenden Haus in X, A-Str. Danach verlegte er die Ordination an den Standort X, B-Str.

Die Entnahme des per 30. April 2003 mit 110.452,00 € zu Buche stehenden betrieblichen Gebäudeteiles in X, A-Str, berücksichtigte der Bw basierend auf einem Gutachten des Sachverständigen D mit einem Entnahmewert in Höhe von 84.000,00 €.

Das zum Stichtag 30. September 2002 zum Zwecke der Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft X, A-Str, u.a. auf Grundlage der Literatur von Ross-Brachmann und Heimo Kranewitter sowie der Einreichpläne des Gebäudes erstellte Gutachten des D hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Der Befundteil des Gutachtens enthält eine Beschreibung der zu bewertenden Liegenschaft.

Die mit den notwendigen Anschlüssen an das öffentliche Versorgungsnetz versehene, über eine öffentliche Gemeindestraße, an welche asphaltierte PKW-Abstellplätze angeordnet seien, erschlossene Liegenschaft liege nahe dem Ortskern. Nach der Errichtung des Wohngebäudes in den Jahren 1979/1980 sei im Jahr 1981 das Ordinationsgebäude zugebaut worden. Sowohl Wohn- als auch Ordinationsgebäude seien zweigeschossig (Erdgeschoss und ausgebautes Dachgeschoss). Die Außenwände seien an allen Seiten verputzt und gefärbelt, die Innenwände gefärbelt und gefliest. Das Dach sei mit einem Satteldach versehen, die Dachwässer würden über verzinkte Rohre abgeleitet. Die vorhandenen Holzverbundfenster würden einen dem Alter entsprechenden Zustand aufweisen. Die Böden seien größtenteils gefliest, die Stiegen mit Natursteinplatten verkleidet. Im Dachgeschoss befänden sich Holzböden. Die Elektroinstallationen schienen in Ordnung zu sein. Die Räume im Erdgeschoss seien eher einfach ausgestattet und verfügten lediglich in den Ordinationsräumen sowie in der Apotheke über Handwaschbecken. Zum öffentlichen Gut hin sei das Grundstück mittels Gartenzaun, bestehend aus einem ca. 40 cm hohen Mauerwerk mit darüber liegenden Holzausfachungen zwischen Säulen, abgegrenzt. Der Bau- und Erhaltungszustand des Gebäudes sei als „gut“ (Note 2 bei einer Skala von 1 bis 4) zu bezeichnen.

Das Objekt verfüge über eine Gesamtnutzfläche von 507 m², die sich auf das Wohnhaus mit einer Wohnnutzfläche von 243 m² und den Ordinationstrakt (einschließlich Wohnräume im Dachgeschoss) mit einer Wohnnutzfläche von 264 m² aufteile.

Die Ordinationsfläche sei wie folgt zu ermitteln:

Erdgeschoss:

Gesamter Ordinationstrakt

(u.a. 2 Ordinationsräume, Räume für Bestrahlung, Inhalation, Infusion)

141,05 m²

Dachgeschoss:

1 Archiv

22,50 m²

1 Arbeitsraum

19,76 m²

50 % des Ganges sowie der Stiege

12,22 m²

Nutzfläche des reinen Ordinationsbereiches rd.:

196 m²

das seien von der Gesamtnutzfläche rd.:

39 %

Kellergeschoss:

1 Umkleideraum

20,88 m²

1 Personal WC

1,50 m²

50 % des Ganges sowie der Stiege rd.

6,74 m²

Im Gutachtenteil führt der Sachverständige aus, dass die Bewertung sowohl nach dem Sachwert- als auch, da das Objekt auch zur Vermietung geeignet sei, nach dem Ertragswertverfahren erfolge.

Sachwert:

Der Ermittlung des Grundwertes werde ein auf Erhebungen am örtlichen Realitätenmarkt und der Berücksichtigung von Vergleichspreisen beruhender Preis von 38,00 €/m² zu Grunde gelegt, woraus bei der gegenständlichen Liegenschaftsfläche von 2.537 m² ein Grundwert von 96.400,00 € resultiere.

Herstellungswert (inklusive Außenanlagen, Bauwert):

Zur Ermittlung des Herstellungswertes würden die Baukosten je m² Nutzfläche in Anlehnung an die angemessenen Gesamtbaukosten in Ansatz gebracht. Als technisch-wirtschaftliche Wertminderung seien bei einer gewöhnlichen Lebensdauer von 80 Jahren und dem Alter des Gebäudes von 22 Jahren sowie einer Zustandsnote 2 29,81 % abzuziehen.

Wohntrakt	
243 m ² á 1.200,00 € / m ²	291.600,00 €
Ordinationstrakt	
264 m ² á 1.200 € / m ²	316.800,00 €
Herstellungswert gesamt:	608.400,00 €
Abzüglich Wertminderung von 29,81 %	-181.400,00 €
Gebäudewert	427.000,00 €
Abzüglich 20 % Abschlag infolge verlorenem Bauaufwand bzw. individueller Planung	-85.400,00 €
Bauwert gesamt	341.600,00 €

Ertragswert:

Der Ertragswertberechnung werde eine bei einer fiktiven Vermietung nachhaltig erzielbare ortsübliche Nettomiete zu Grunde gelegt. Diese werde, da Landärzte sich in der Regel eine eigene Ordination bauen würden, für Wohn- und Ordinationsräume in gleicher Höhe angesetzt.

Wohntrakt	
243 m ² á 4,00 € / m ²	972,00 €
Ordinationstrakt	
264 m ² á 4,00 € / m ²	1.056,00 €
Monatlich erzielbare Miete:	2.028,00 €
Jahresrohertrag:	
2.028,00 € x 12	24.336,00 €
abzüglich 3 % Verwaltungskosten	-730,10 €
abzüglich 3 % Mietausfallwagnis	-730,10 €
Abzüglich Instandhaltung (1 % der Herstellungskosten)	-6.084,00 €
Liegenschaftsreinertrag	16.791,80 €
Abzüglich Verzinsung des Bodenwertes	
96.400 € x 5 %	-4.820,00 €
Jahresreinertrag	11.972,00 €
x Vervielfältiger 18,82 (Restnutzungsdauer 58 Jahre, Zinssatz 5 %) = Gebäudeertragswert:	225.313,00 €

Für das gesamte Objekt ergebe sich daraus ein Verkehrswert von 304.000,00 €.

Bei Ermittlung des auf die Ordinationsteile entfallenden Verkehrswertes sei, da diese nicht vollständig von den Wohnräumen separiert wären, sondern Wohnräume im Dachgeschoss für einen allfälligen Mieter nur einen eingeschränkten Handlungsspielraum ließen und im Falle eines Verkaufes einen äußerst geringen Interessentenkreis bedingen würden, ein zusätzlicher Abschlag von 5 % vorzunehmen.

Gebäudewert der Ordination (gewichtete Mittelung von Sach- und Ertragswert im Verhältnis 1:1):

(341.600,00 € + 225.300,00 €) : 2 x 39 %	110.500,00 €
Abzüglich 20 % wegen Marktanpassung	<u>-22.100,00 €</u>
	88.400,00 €
Abzüglich 5 % wegen eingeschränkten Handlungsspielraums	<u>-4.400,00 €</u>
Verkehrswert der Ordination	84.000,00 €

Eine beim Bw durchgeführte Außenprüfung folgte der gutachterlichen Wertermittlung nicht und errechnete unter Abänderung einzelner Wertansätze des Gutachtens einen Entnahmewert in Höhe von 190.400,00 €. Zu den Änderungen führt Tz 1 des Prüfungsberichts (Bl. 66/2003 E-Akt) im Einzelnen Folgendes aus:

Änderungen hinsichtlich der Nutzfläche:

Die im Gutachten für den Ordinationstrakt ausgewiesene Fläche von 264 m² enthalte nicht die betrieblich genutzten Kellerräume im Ausmaß von insgesamt 29,12 m², weshalb diese, ebenso wie im Gutachten nicht berücksichtigte Teile des Kellergeschosses im Ausmaß von 146 m², der Gesamtnutzfläche hinzuzurechnen seien.

Abschlag für verlorenen Bauaufwand:

Da dieser Abschlag bei Heimo Kranewitter mit „etwa 10 %“ angegeben werde, werde dieser Abschlag von 20 % auf 10 % gekürzt.

Miete:

Für die Ermittlung des Ertragswertes bezüglich des Ordinationsgebäudes werde die Miete mit 9,00 € angesetzt. Dies entspreche jener Miete, welche der Bw für seine derzeit genutzten Ordinationsräume tatsächlich bezahle. Der Vergleich mit einem Friseurbetrieb, den die steuerliche Vertretung des Bw in einem Schreiben vom 6. Juli 2005 angestellt habe, erscheine weniger geeignet als ein Vergleich mit Ordinationsräumen.

Abzug für Verwaltungskosten und Mietausfallwagnis:

Auf Grund der Ausführungen bei Heimo Kranewitter würden diese Abzüge von 3 % auf 1,5 % bzw. 2,5 % vermindert.

Abzug Marktanpassung – Teilwert:

Entnahmen seien mit dem Teilwert zu bewerten. Der Abzug einer Marktanpassung von 20 % erscheine überhöht, weshalb dieser Abzug nur mit 10 % berücksichtigt werde.

Ausmaß betrieblicher Anteil:

Der betriebliche Anteil betrage nicht 39 %, sondern 41 %. Dieser Prozentsatz errechne sich aus dem Verhältnis der betrieblich genutzten Fläche von 225 m² (196 m² + 29 m² laut Seite 7 des Gutachtens) zur Gesamtfläche von 536 m² (Wohnnutzfläche 243 m² + Ordinationstrakt 293 m²).

Abzug wegen eingeschränkten Handlungsspielraums:

Dieser Abzug sei nicht begründet und daher nicht zu berücksichtigen.

Die Betriebsprüfung stellte, ausgehend von diesen Änderungen, - auszugsweise – folgende Berechnung an (Beilage zum Prüfungsbericht; Bl. 70/2003 E-Akt):

Herstellungswert

Wohntrakt	243m ²	x	1.200,00	291.600,00
Ordinationstrakt	293m ²	x	1.200,00	351.600,00
Keller/Gar.	146m ²	x	600,00	<u>87.600,00</u>
Zwischensumme:				730.800,00
Außenanlagen			5,00%	<u>36.540,00</u>
Gesamt				767.340,00
Altersabschlag			29,81%	-228.700,00

			538.640,00
Abschlag f. verlorenen Bauaufwand:	10,00%		<u>-53.864,00</u>
<i>Bauzeitwert gerundet</i>			484.800,00
<i>Ertragswert</i>			
Wohntrakt	243m ² x	4,00	972,00
Ordinationstrakt	293m ² x	9,00	<u>2.637,00</u>
monatl. erzielbare Miete			3.609,00
Jahresrohertrag			43.308,00
- Verwaltungskosten	1,50%		-649,62
- Mietausfallswagnis	2,50%		-1.082,70
- Instandhaltungskosten	1,00%		<u>-7.673,40</u>
Liegenschaftsreinertrag			33.902,28
- Verzinsung des Bodenwertes	5,00%		-4.820,30
Jahresreinertrag			29.082,00
x Vervielfältiger = Ertragswert gerundet			547.300,00
<i>Verkehrswert Ordination</i>			
Sachwert ohne Grund			484.800,00
Ertragswert ohne Grund			547.300,00
Durchschnitt (Gewichtung 1:1)			516.050,00
davon Anteil Ordination	41,00%		211.600,00
- Marktanpassung	10,00%		<u>-21.160,00</u>
<i>Verkehrswert gerundet</i>			190.400,00

Das Finanzamt erließ einen dieser Feststellung der Betriebsprüfung Rechnung tragenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 (Bl. 73/2003 E-Akt).

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung (Bl. 78/2003 E-Akt) beantragt der Bw unter Bezugnahme auf das vorliegende Gutachten und zwei im Verlaufe des Prüfungsverfahrens eingereichte Schriftsätze (Bl. 84, 91 Arbeitsbogen), den Entnahmewert bei 84.000,00 € zu belassen. Das zwei A4-Seiten umfassende „korrigierte Gutachten“ der Finanzbehörde könne nicht als Gutachten bezeichnet werden, wo doch jeder Sachverständige um den Aufbau eines Gutachtens Bescheid wisse. Die Finanzbehörde habe ohne Befundaufnahme und unter willkürlichem Ansatz von Flächen und Werten nicht den Tatsachen entsprechende, laut Auskunft des Gemeindeamtes und eines Immobilienbüros nicht realisierbare Werte festgesetzt. Da trotz wiederholten Ersuchens die Verfasser des „korrigierten Gutachtens“ nicht bekannt gegeben worden seien, müsse davon ausgegangen werden, dass es sich um in der Liegenschaftsbewertung unkundige Personen handle.

Im Einzelnen wendet der Bw gegen die Feststellungen der Betriebsprüfung Folgendes ein:

Die Änderungen der Nutzfläche seien nicht berechtigt. Der Sachverständige habe gemeinsam zu nutzende Flächen im Kellergeschoss, wie Heiz- und Brennstoffraum sowie Waschküche, nicht angesetzt, da diese im Aufteilungsverhältnis zum Ausdruck kämen und dieses nicht beeinflussen würden. Die Finanzbehörde habe auch die private Sauna und den Liegeraum der Ordination zugerechnet. Die Außenanlagen habe der Sachverständige im

m²-Preis berücksichtigt. Die Nutzfläche der Ordination werde im Gutachten des Sachverständigen mit 264 m² statt richtigerweise 225 m² angegeben.

Auch die Kürzung des Abschlags für verlorenen Bauaufwand sei nicht berechtigt. Die räumliche Anordnung der Warte- und Behandlungsräume sei für eine Nutzung als Wohnung denkbar ungünstig, das Erdgeschoss müsste für Wohnzwecke baulich umgestaltet werden. Eine Vermietung an einen praktischen Arzt mit Kassenvertrag sei auf Grund der rechtlichen Verhältnisse ausgeschlossen.

Die von der Finanzbehörde angesetzte Nettomiete von 9,00 € pro m² vernachlässige, dass diese für einen nach den Vorstellungen des Mieters erstellten Neubau bezahlt werde. Die gegenständliche Ordination sei 20 Jahre alt und werde modernen Ansprüchen einer ärztlichen Ordination nicht gerecht. Der Betrag von 9,00 € enthalte außerdem auch den Standortzuschlag (neben der Apotheke im Ortsgebiet).

Der Abzug für Verwaltungskosten und Mietausfallwagnis entspreche dem vorliegenden Mietobjekt, eine Kürzung sei nicht zulässig.

Entnahmen seien mit dem Teilwert zu bewerten. Die Behörde habe sich gar nicht die Mühe gemacht, diesen zu ermitteln, sondern sei nach den Grundsätzen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes vorgegangen. Dieses sehe aber einen Abschlag für Marktanpassung vor. Festgehalten werde, dass der Teilwert bei entbehrlichen Wirtschaftsgütern dem Einzelveräußerungspreis entspreche.

Es werde nicht begründet, warum der Abzug für Marktanpassung überhöht sei.

Bezüglich eines Abzugs wegen eingeschränkten Handlungsspielraumes weist der Bw darauf hin, dass manche Umstände nicht vom Amtszimmer aus, sondern nur durch eine Befundaufnahme vor Ort erkennbar seien.

Die in der Berufung angesprochenen, vom Bw im laufenden Prüfungsverfahren eingereichten Schriftsätze enthalten u.a. den Hinweis, dass BC (Anmerkung: das ist die geschiedene Gattin des Bw) am Standort A-Str eine Wahlarztordination betreibe und eine Miete in Höhe von 2,15 € pro m² bezahle (Anmerkung: an ihren Sohn, der nunmehr Eigentümer der Liegenschaft ist).

Die zur Berufung ergangene Stellungnahme der Betriebsprüfung (Bl. 99/2003 E-Akt) enthält eine Aufstellung der Nutzflächen des bewerteten Gebäudes. Danach weisen Ordinationstrakt und Wohntrakt folgende Nutzflächen auf:

	Ordinationstrakt	Wohntrakt
EG:	141,05 m ²	111,52 m ²
OG:	122,92 m ²	93,13 m ²
KG:	68,99 m ²	108,21 m ²

Die im Gutachten angeführten Werte von 243 m² für das Wohnhaus und 264 m² für den Ordinationstrakt ließen sich wie folgt nachvollziehen:

	Ordinationstrakt	Wohntrakt
EG:	141,05 m ²	111,52 m ²
OG:	122,92 m ²	93,13 m ²
Teile des KG:	<u>38,00 m²</u>	
	263,97 m ²	242,65 m ²

Die Teile des Kellergeschosses, die beim Wohntrakt angesetzt worden seien, umfassten Vorraum, Arbeitsraum, Bad, WC, Zimmer.

Die Betriebsprüfung habe die Ausmaße deshalb geändert, da beim Wohntrakt direkt zuordenbare Kellerräume mitgerechnet worden seien, nicht aber beim Ordinationstrakt. Konsequenterweise sei die Fläche des Ordinationstrakts um die auf Seite 7 des Gutachtens angeführte Kellerfläche von insgesamt 29,12 m² von 264 m² auf 293 m² zu erhöhen. Die Zuordnung der verbliebenen Kellerräume (z.B. Sauna und Liegeraum) im Ausmaß von insgesamt 146,20 m² sei nicht geändert worden.

Bezüglich Baukosten verweist die Betriebsprüfung auf Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, wonach diese bei guter Ausstattung (lt. Gutachten Einstufung als „gut“) in Niederösterreich im Jahr 2002 bei 1.139,00 € bis 1.351,00 € (inklusive Umsatzsteuer) gelegen wären. Der Ansatz lt. Gutachten mit 1.200,00 € erscheine daher plausibel. Für die Bewertung der Kellerräume habe die Betriebsprüfung nicht den Baukostenpreis von 1.200,00 m², sondern einen niedrigeren Richtpreis herangezogen. Die Berücksichtigung der Nebenräume durch Ansatz eines höheren Baukostenwertes sei unüblich.

Bezüglich Mietwert verweist die Prüferin in der Stellungnahme darauf, dass der Bw an seine Gattin eine Nettomiete von 9,00 € pro m² bezahle. Der Standort des bewerteten Gebäudes sei vom Ortskern nur 300 m entfernt, ein Standortabschlag daher zweifelhaft. Dem steuerlichen Vertreter des Bw müsse bekannt sein, dass in einer Nachbargemeinde im Jahr 2001 eine Ordinationsmiete in Höhe von 10,93 € pro m² bezahlt worden sei. Laut Kundmachung des Bundesministeriums für Justiz betrage der in den Jahren 2003/20004 gültige Richtwert für Wohnungsmieten in Niederösterreich 4,43 €.

Der Bw erstattete eine Gegenäußerung (Bl. 91/2003 E-Akt) und brachte darin ergänzend Folgendes vor:

Der Erwerber des gesamten Betriebes würde für die entnommenen Räume A-Str nicht mehr als einen Einzelveräußerungspreis leisten, da er ja den Betrieb am Standort B-Str führt und aus diesem Grund die Ordinationsräume A-Str für seinen Betrieb nicht benötige.

Der Umstand, dass die Behörde vom Gutachten des Sachverständigen ohne Einholung eines Gegengutachtens abgegangen sei, begründe einen Verfahrensmangel.

Es sei zu fragen, warum die Finanzverwaltung ein 300 m entferntes Objekt zum Vergleich heranziehe, wenn der neue Eigentümer die gegenständliche Liegenschaft um 2,15 € pro m² vermiete. Eine Ordinationsmiete in einer Nachbargemeinde sei dem steuerlichen Vertreter nicht bekannt.

Der steuerliche Vertreter habe am 12. Oktober 2005 mit dem Bürgermeister der Gemeinde X den vorliegenden Fall besprochen. Der vom Sachverständigen festgestellte Wert von 304.000,00 € sei diesem absolut plausibel erschienen. Auf Grund der Größe und Beschaffenheit des Objekts müsse für dieses aber auch erst ein Käufer gefunden werden. Der von der Finanzverwaltung ermittelte Wert von 551.340,00 € habe beim Bürgermeister nur Kopfschütteln ausgelöst. Ein solcher Preis wäre für ein 22 Jahre altes Haus in Hanglage in der Gemeinde X nicht erzielbar.

Der Sachverständige D habe sich bemüht, sein Gutachten schlüssig und nachvollziehbar auszufertigen. Mit einem Quadratmeterpreis von 1.200,00 €, der im Bereich der von der Behörde angeführten Preise von 1.131,00 € bis 1.351,00 € liege, habe der Sachverständige auch die Kellerräume in die Wertermittlung eingerechnet (Seite 13 des Gutachtens).

Während des Berufungsverfahrens wurden Umsatz- und Einkommensteuer des Streitjahres, gemeinsam mit den Jahren 1999 bis 2002, einer erneuten Außenprüfung unterzogen. Laut Tz 1-3 des über das Ergebnis dieser Prüfung erstellten Berichts (Bl. 110/2003 E-Akt) gehe aus Kontrollmitteilungen einer S-GmbH hervor, dass der Bw Warenrabattlieferungen erhalten habe, die nicht auf Rechnungen ausgewiesen seien, weshalb die Möglichkeit einer Veräußerung dieser Warenrabatte ohne Erfassung der Erlöse bestanden hätte.

Die Bareinnahmen seien durch Zählen des Geldbetrages ermittelt und in ein Lösungsbuch eingetragen worden. Vorgelagerte Grundaufzeichnungen bzw. Aufzeichnungen über Art und Menge der abgegebenen Medikamente seien nicht vorgelegt worden. Im Zuge der Prüfung seien Unterlagen (Krankenkassenabrechnungen samt Berechnungen und Grundaufzeichnungen, Aufstellung über die Medikamentenabgabe) verlangt worden, anhand derer die Warenabgaben nachvollzogen werden könnten. Unter Berufung auf die ärztliche Verschwiegenheitspflicht sowie im EDV-Bereich gelegene Begründungen seien keine Unterlagen vorgelegt worden. Auch Lieferscheine über die Warenrabatte seien nicht vorgelegt worden. Eine Überprüfung sei daher nicht möglich gewesen. Basierend auf den von der Steuerfahndung übermittelten Daten sei eine kalkulatorische Überprüfung der Medikamentenverkäufe erfolgt; dabei habe nicht eindeutig nachvollzogen bzw. nachgewiesen werden können, dass die Veräußerung der Warenrabatte keinen Niederschlag im Rechenwerk gefunden hätten. Wegen der nicht restlos aufgeklärten Differenzen und der aufgezeigten Mängel werde ein Sicherheitszuschlag von 2.000,00 € netto pro Jahr berechnet.

In der am 21. Jänner 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw zur Erklärung des Standortwechsels aus, dass er wegen der Ansiedlung einer Apotheke im Ort seine Hausapotheke verloren habe, ein Umstand, der zu einem beträchtlichen Einkommensverlust geführt habe. Um diesen Verlust zu kompensieren sei er in ein neu errichtetes Gebäude in unmittelbarer Nähe der Apotheke – die bisherige Ordination sei von der Apotheke ca. 300 m entfernt - übersiedelt. Zur Miethöhe von 9,00 € sei darauf hinzuweisen, dass Ordination und Apotheke über einen gemeinsamen Parkplatz verfügten. Nach seiner Pensionierung werde voraussichtlich nur mehr eine ortsübliche Miete von 4,00 € erzielbar sein.

Der steuerliche Vertreter des Bw brachte zur Teilwertermittlung vor, dass ein Betriebserwerber vom Bw zwei Ordinationen erhalten hätte, nämlich jene am A-Str und jene in der B-Str; für die Ordination A-Str würde kein zusätzlicher Kassenvertrag existieren, weshalb deren Teilwert dem Veräußerungspreis entspreche.

In Bezug auf die Aufteilung der Nutzflächen führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Sachverständige überhaupt keine Kellerräume in das Gutachten aufgenommen, sondern diese als gemischt genutzt behandelt habe; mit den Baukosten von 1.200,00 € seien auch die Kellerräume umfasst, was darin zum Ausdruck komme, dass die ausgebaut Mansarde wegen der Dachschräge zwar über weniger Quadratmeter verfüge, aber ebenfalls mit dem vollen Satz von 1.200,00 € pro m² bewertet worden sei. Davon abgesehen sei die gesamte Nutzfläche nicht nur um den Ordinationsanteil in den Kellerräumlichkeiten, sondern auch um die privat genutzten Flächen, wie 50 % der Stiege, zu erhöhen.

Der steuerliche Vertreter wies weiter darauf hin, Vergleichsmieten genannt zu haben, nämlich für ein Friseurgeschäft im Zentrum mit 4,20 €, für das Obergeschoss in der B-Str mit 3,47 € und für den A-Str mit 3,25 €. Da es echte Mieten gäbe, sei keine fiktive Miete anzusetzen.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass das Finanzamt kein neues Gutachten erstellt, sondern nur das vorgelegte Gutachten in nicht nachvollziehbaren Ansätzen geändert habe. Allerdings sei verabsäumt worden, auch Nebenkosten wie Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren, Vertragserrichtungskosten etc. zu erfassen. Betreffend Abschlag für den Umbau auf eine Wohnung übersehe der steuerliche Vertreter, dass der Teilwert von der Fortführung des Betriebes ausgehe und daher kein Platz für den Umbau auf eine Wohnung sei. Das Mietverhältnis betreffend A-Str bestehe zwischen Mutter und Sohn, die dort bezahlte Miete von 3,25 € sei daher kein Maßstab für eine fremdübliche Miete. Die vom Finanzamt angeführte Vergleichsmiete von 10,93 € würde eine, auch von der Größe her vergleichbare, Ordination eines praktischen Arztes mit Hausapotheke betreffen.

Der steuerliche Vertreter wandte ein, dass diese Vergleichsmiete für ihn nicht überprüfbar oder nachvollziehbar sei. Ferner enthalte das Gutachten drei Abschlüsse, nämlich für individuelle Planung, für Marktanpassung und für eingeschränkten Handlungsspielraum; einen Abschlag für den Umbau der Ordination in eine Wohnung enthalte das Gutachten allerdings nicht. Das Gutachten des Sachverständigen sei schlüssig.

Der Finanzamtsvertreter beantragte abschließend, die unbegründet gebliebenen Abschlüsse unberücksichtigt zu lassen, weiters die Nebenkosten bei der Teilwertermittlung in Ansatz zu bringen.

Der über Antrag des Bw im Laufe der Berufungsverhandlung als Zeuge befragte Bürgermeister der Gemeinde X gab an, dass die Grundstückspreise bei 30,32 € bis 40 € pro m² liegen würden. In letzter Zeit seien Verkäufe von zwei Gebäuden, beide am Rathausplatz gelegen, vorgenommen worden. Für die jeweils ca. 1.200 bis 1.300 m² großen Objekte seien insgesamt nicht einmal 200.000,00 € bezahlt worden. Ferner sei ein altes Gasthaus in unmittelbarer Zentrumsnähe, mit einer Fläche von ca. 10.500 m², um rund 560.000,00 € verkauft worden. Als Beispiel für eine Miete sei anzuführen, dass die Gemeinde für den sog. Klosterkindergarten 2,00 € bezahle. Das Haus des Bw sei ihm bekannt. Es sei ausgeschlossen, für dieses Gebäude den vom Finanzamt errechneten Wert von 8 Mio S zu erzielen, zumal es sich um ein 30 Jahre altes Haus handle. Seines Wissens würde auch kein zusätzlicher Kassenarzt eine Ordination eröffnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit dem Vorerkenntnis die in dieser Sache ergangene Berufungsentscheidung vom 27. Jänner 2009, RV//1964-W/05, deshalb auf Grund einer vom Finanzamt erhobenen Beschwerde aufgehoben, weil darin entgegen dem Antrag des Finanzamtes die Anschaffungsnebenkosten bei der Ermittlung des Teilwerts nicht berücksichtigt worden sind. Im fortgesetzten Verfahren konnte mit den Parteien insoweit Einigkeit erzielt werden, als die Nebenkosten mit 5,5 % (für Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Vertragserrichtung) anzusetzen sind.

Der Bw brachte mit den Schreiben vom 11. und 13. Februar 2013 vor, dass die in seiner Berufung gestellten Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat auch für die neuerliche Entscheidung des UFS aufrecht und wirksam seien. Weiters würden die vom Bw in seiner Verwaltungsgerichtshofbeschwerde (im Folgenden Parteibeschwerde) vorgebrachten Argumente auch für die neuerliche Entscheidung des UFS vorgetragen. Umstände für eine andere rechtliche Würdigung, als im Berufsbegehren verlangt, würden nicht vorliegen. Die gegenständliche Immobilie befinde sich nach wie vor im Besitz seines Sohnes und bestehe aus Wohnungen und Arztpraxis.

Über die Berufung wurde erwogen:

Es ist unstrittig, dass der örtliche Standortwechsel, den der Bw im April 2003 mit seiner Arztpraxis vollzogen hat, bloß zu einer Betriebsverlegung führte und dass aus diesem Anlass bis dahin betrieblich genutzte Räumlichkeiten ins Privatvermögen des Bw überführt wurden. Die solcherart bewirkte Entnahme ist gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 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.

Da bei aufrechter Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes in der Regel nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert regelmäßig im Schätzungswege ermittelt werden (VwGH 6.5.1994, 91/13/0211). Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmen (VwGH 25.9.1997, 96/16/0134).

Dem vom Bw in Ansatz gebrachten Entnahmewert liegt ein Sachverständigengutachten zu Grunde. Der Sachverständige nennt als Zweck des Gutachtens die Ermittlung des Verkehrswertes und berücksichtigt bei der Bewertung die zur Liegenschaftsbewertung ergangene Literatur (z.B. Kranewitter, Liegenschaftsbewertungsgesetz). Dabei nimmt er eine Reihe von bei der Bewertung nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) vorgesehenen Abschlägen vor.

Gutachten unterliegen, wie jedes Beweismittel, der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde; die Behörde ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden (vgl. Ritz, BAO Kommentar³, § 177 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur). Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, dass für die konkret vorzunehmende Bewertung nicht die Bestimmungen des LBG, sondern ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind (vgl. VwGH 8.6.1994, 92/13/0154).

Gemäß § 2 Abs. 2 LBG ist Verkehrswert der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt wird.

Der Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 EStG ist der Zusammenhangswert einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Gefüge, der Wert, der einem Wirtschaftsgut im Hinblick auf seine Bedeutung für den Betrieb zukommt. Die Betriebszugehörigkeit verleiht dem Wirtschaftsgut einen besonderen Wert. Dabei ist die Fortführung des Unternehmens durch

einen gedachten Erwerber zu unterstellen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 84; Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 134).

Bereits diese unterschiedliche Zielsetzung - Einzelveräußerung und damit Lösung der Sache aus dem betrieblichen Gefüge im einen, Beibehaltung der Sache im betrieblichen Gefüge im anderen Fall - zeigt, dass die Bestimmungen des LBG für Zwecke der Ermittlung des Teilwertes nicht geeignet sind. Auch ist zu beachten, dass beim Anlagevermögen der Teilwert im Hinblick auf die vom betrieblichen Zusammenhang ausgehende Wertsteigerung regelmäßig über dem Einzelveräußerungspreis liegt (vgl. VwGH 11. Juni 1991, 90/14/0175). Die Bedeutung, die den Ordinationsräumlichkeiten für einen lebenden Arztbetrieb zukommt, berücksichtigt aber das auf die Literatur zum LBG gestützte Sachverständigengutachten nicht. Das kommt namentlich in den vom Gutachter berücksichtigten Abschlägen zum Ausdruck.

So werden bei der Ermittlung des Bauwertes 20 % für verlorenen Bauaufwand bzw. individuelle Planung abgezogen. In Punkt 2 der Berufung wird dazu erläutert, dass die räumliche Anordnung der Warte- und Behandlungsräume für eine Nutzung als Wohnung denkbar ungünstig sei und das Erdgeschoss für Wohnzwecke baulich umgestaltet werden müsse. Damit wird aber weder dem Umstand Rechnung getragen, dass die Zugehörigkeit der zu bewertenden Ordinationsräumlichkeiten zu einem lebenden Betrieb diesen einen Mehrwert verleiht, noch, dass dem Teilwertgedanken im Sinne des § 6 Z 1 EStG die Fiktion der Betriebsfortführung durch einen gedachten Erwerber - und damit nicht eine geänderte Nutzung für Wohnzwecke - anhaftet. Mit dem Einwand in der Berufungsverhandlung, das Gutachten enthalte keinen Abschlag für den Umbau der Ordination in eine Wohnung, übersieht der Bw, dass er sich in der Berufung selbst auf diesen Umstand zur Rechtfertigung des 20 %-igen Abschlags bezogen hat.

Auch der vom Gutachter herangezogenen Literatur zum LBG sind keine Gründe zu entnehmen, die für den Ansatz eines solchen Abschlags im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Teilwertes sprechen würden. Bei Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 84, wird unter dem Stichwort „verlorener Bauaufwand“ erläutert, dass diesem Abschlag die Überlegung zu Grunde liege, dass bei einem eventuellen Verkauf ein Teil der tatsächlichen Baukosten dadurch verloren gehe, dass ein Käufer das Gebäude etwas anders gebaut hätte. Ein solcher standardisierter Abschlag weist keinen Bezug zu den tatsächlichen Verhältnissen auf und ist daher für die Teilwertermittlung unerheblich. Von einem „verlorenen Bauaufwand“, der im Rahmen des Teilwertes Berücksichtigung finden könnte, wäre allenfalls dann auszugehen, wenn ein Wertverlust in Folge einer Fehlinvestition vorliegen würde (vgl. VwGH 13.5.1960, 1782/56). Diesbezügliche Feststellungen hat der Sachverständige allerdings nicht getroffen.

Dass die fraglichen Räumlichkeiten einer weiteren sinnvollen Funktionserfüllung im fortzuführenden Betrieb hinderlich gewesen wären, kann dem Gutachten jedenfalls nicht entnommen werden. Die im Befundteil des Gutachtens enthaltene Beschreibung des Zustandes und der bestehenden Anschlüsse des nahe dem Ortskern gelegenen Gebäudes sowie die dort getroffene Feststellung eines guten Bau- und Erhaltungszustandes weisen nicht auf eine solche Einschränkung hin. Entgegen den Ausführungen in der Parteibeschwerde des Bw hat der Sachverständige den 20 %-igen Abschlag auch nicht damit begründet, dass ein Erwerber der Ordination wegen Aufgabe der Hausapotheke eine andere räumliche Anordnung getroffen hätte. Die Behauptung des Bw, die Räumlichkeiten würden den Anforderungen einer modernen Ordination nicht gerecht, ist allgemein gehalten - auch in seiner Parteibeschwerde nennt der Bw Gründe und Fakten, die diese Behauptung konkretisieren würden, nicht - und lässt nicht erkennen, inwiefern dieser Umstand der weiteren Ausübung der Tätigkeit eines praktischen Arztes in diesen Räumlichkeiten entgegengestanden wäre bzw. sich auf die Höhe des Teilwertes ausgewirkt hätte. Auch ist diese Behauptung angesichts der Tatsache, dass im Befundteil des Gutachtens (Pkt. 12) die Vermietbarkeit als Ordination als möglich bezeichnet wird und die Räumlichkeiten zudem weiterhin der Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit (durch die geschiedene Gattin des Bw) dienen, nicht stichhaltig. Der in der Parteibeschwerde des Bw behauptete Umstand, dass seine geschiedene Gattin nicht sämtliche entnommenen Ordinationsräume für ihre Wahlarztpraxis nutze, ist für die - eine Fortführung durch den gedachten Erwerber unterstellende - Teilwertermittlung unerheblich.

Das Gutachten enthält ferner Abschlüsse für Marktanpassung und eingeschränkten Handlungsspielraum. Der Literatur (Kranewitter, S. 86) ist zu entnehmen, dass mit diesen Abschlüssen berücksichtigt werde, dass beim Verkauf teurer Liegenschaften die Zahl der Kaufinteressenten stark abnehme, da der Kreis, der bereit sei, hohe Mittel für das Wohnen einzusetzen, eher dahin tendiere, sich ein Haus nach eigenen und individuellen Vorstellungen neu zu bauen, bzw. der Problematik Rechnung getragen werde, dass bei Gebäuden, die nur für einen bestimmten Zweck errichtet wurden, eine andere Verwendungsmöglichkeit ohne Vornahme größerer Umbauten auszuschließen sei. Auch diese, auf eine geänderte Nutzung durch einen Käufer abstellenden Abschlüsse, entsprechen nicht dem Fortführungsgedanken des § 6 Z 1 EStG und berücksichtigen nicht die wirtschaftliche Bedeutung der entnommenen Ordinationsräume für den lebenden Betrieb.

Die - zudem schematisch in Anlehnung an die Literatur zum LBG vorgenommenen und der Höhe nach nicht begründeten - Abschlüsse sind daher für die Ermittlung des Teilwertes nicht relevant.

Dem Gutachten, wie auch dem angefochtenen Bescheid, liegt ein aus dem Mittelwert von Sach- und Ertragswert berechneter Entnahmewert zu Grunde. Dabei bemisst der

Sachverständige den Ertragswert auch in Bezug auf die Ordinationsräumlichkeiten nach einer für Wohnräume erzielbaren Miete von 4,00 € (vgl. Seite 13 des Gutachtens, wonach für die Ordinationsräume die gleiche Quadratmetermiete angesetzt werde, wie bei der Wohnung). Die Begründung für diese Vorgangsweise beschränkt sich auf die Aussage, dass Landärzte sich in der Regel eine eigene Ordination bauen würden. Diese Folgerung ist aber nicht schlüssig, weil der Umstand, dass sich Landärzte in der Regel eine eigene Ordination bauen, darüber, gegen welches Entgelt Ordinationsräume vermietet werden könnten, nichts aussagt. Welche Miete für Ordinationsräumlichkeiten angemessen wäre, stellt der Sachverständige jedenfalls nicht fest. Zur Ermittlung des Teilwertes von Ordinationsräumlichkeiten, somit eines Wertes, der den Räumlichkeiten im Hinblick auf ihre Bedeutung für einen aufrechten Arztbetrieb zukommt, trägt eine rein auf die Nutzung als Wohnraum bezogene Miete nichts bei.

Das Finanzamt hat seiner Ertragswertermittlung die vom Bw für seine neuen Ordinationsräumlichkeiten zu bezahlende Miete von 9,00 € pro m² zu Grunde gelegt. Der Bw verweist demgegenüber darauf, dass seine geschiedene Gattin für die entnommenen Räumlichkeiten, in denen sie eine Wahlarztordination betreibe, eine Miete von 2,15 € pro m² entrichte.

Beiden Mietverhältnissen ist gemeinsam, dass sie zwischen nahen Angehörigen bestehen, und zwar in Bezug auf die zu bewertenden Räumlichkeiten zwischen der geschiedenen Gattin des Bw und deren Sohn (als neuem Eigentümer), in Bezug auf die neuen Ordinationsräumlichkeiten des Bw zwischen diesem und seiner nunmehrigen Gattin. Dass das zuletzt genannte Mietverhältnis nicht fremdüblich wäre, behauptet der Bw nicht. Die von ihm bezahlte Miete könne aber für die entnommenen Ordinationsräumlichkeiten nicht maßgeblich sein, weil es sich bei der neuen Ordination um einen nach seinen Vorstellungen errichteten Neubau handle und auf Grund der Lage neben der Apotheke ein Standortvorteil bestehe. In der Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter zudem darauf, dass Ordination und Apotheke über einen gemeinsamen Parkplatz verfügen würden. Zudem seien die entnommenen Ordinationsräumlichkeiten 20 Jahre alt und würden modernen Anforderungen nicht gerecht.

Inwiefern die in Rede stehenden Räumlichkeiten den modernen Anforderungen an eine ärztliche Ordination nicht mehr gerecht würden, hat der Bw nicht näher erläutert. Der Gutachter hat in seinem Befundteil einen Modernisierungsbedarf jedenfalls nicht festgestellt, sondern die Vermietbarkeit als Ordination für möglich bezeichnet. Auch hat er den Bau- und Erhaltungszustand als gut beurteilt. Fest steht weiters, dass in den Räumlichkeiten weiterhin eine ärztliche Tätigkeit ausgeübt wird. Was den Zuschlag für den Standortvorteil betrifft, so hat der Bw einen solchen Zuschlag ebenfalls nicht ziffernmäßig dargetan. Zudem liegen auch

die entnommenen Ordinationsräumlichkeiten nahe dem Ortskern (Punkt 5 des Gutachtens) bzw. nur 300 m von der Apotheke entfernt, weshalb der Standortvorteil nicht so bedeutend sein kann. Da die Arztwahl wohl in erster Linie von dem Vertrauensverhältnis bestimmt wird, das zwischen dem Arzt und seinen Patienten besteht, kann eine Entfernung von 300 m zur nächsten Apotheke kein Kriterium sein, das die Entscheidung für einen bestimmten Arzt beeinflussen könnte, ebenso nicht der Umstand, dass die neue Ordination mit der Apotheke über einen gemeinsamen Parkplatz verfügt. Dass Apothekenbesucher den Parkplatz nur benutzen dürften, wenn sie auch Patienten des Bw sind, wurde jedenfalls nicht behauptet. Parkplätze befinden sich im Übrigen auch vor der entnommenen Ordination (Seite 6 des Gutachtens).

Sämtliche der vom Bw angeführten Umstände vermögen daher nicht zu erklären, warum für die entnommenen Ordinationsräumlichkeiten nur eine Miete von weniger als einem Viertel der für die neue Ordination bezahlten Miete angemessen sein sollte. Die von der geschiedenen Gattin des Bw bezahlte Miete ist zudem nur halb so hoch wie jene, die der Sachverständige hinsichtlich des in seiner Gesamtheit bewerteten Gebäudes als für die Wohnzwecken dienenden Teile ortsübliche Wohnungsmiete festgestellt hat, ein Umstand, der zu Zweifeln an der Fremdüblichkeit dieser Miete Anlass gibt. Zudem hat das Finanzamt in einer Nachbargemeinde für das Jahr 2001 eine Ordinationsmiete von 10,93 € (bzw. ab dem Jahr 2004 sogar von 15,58 €) pro m² festgestellt. Dass für Ordinationsräumlichkeiten in der näheren Umgebung der in Rede stehenden Ordination Mieten in Höhe zwischen 9,00 € und 11,00 € bezahlt werden, ist jedenfalls ein Indiz dafür, dass der erzielbare angemessene Mietzins auch unter Berücksichtigung der vom Bw ins Treffen geführten Besonderheiten jedenfalls über der vom Gutachter angesetzten ortsüblichen Wohnungsmiete liegen wird.

Um aber die vorliegenden Unsicherheiten über die tatsächliche Höhe einer angemessenen Ordinationsmiete zu berücksichtigen, werden in die Ertragswertermittlung auch die von der geschiedenen Gattin des Bw bezahlte Miete von 2,15 € sowie die vom Bw genannte Miete für ein Friseurgeschäft in Höhe von 4,20 € einbezogen und wird im Weiteren von dem mit rund 6,00 € zu errechnenden Mittelwert ausgegangen: $(2,15 + 4,20 + 9 + 10,93) : 4 = 6,57$. Damit wird auch den vom Bw nicht näher bezifferten Einwendungen im Schätzungswege Rechnung getragen. Die betrieblich genutzten Räumlichkeiten im Keller des Ordinationsgebäudes werden im Hinblick auf ihre Lage und ihre Funktion als bloße Nebenräume (im Wesentlichen ein Umkleideraum) zur Ermittlung einer Gesamtmiete mit dem halben Mittelwert angesetzt.

Was den Einwand des Bw auf Seite 5 der Parteibeschwerde, die Verwendung der vom Finanzamt in einer Nachbargemeinde festgestellten Ordinationsmiete als Vergleichswert sei ausgeschlossen, weil ihm Name und Anschrift der Beteiligten dieses Mietverhältnisses nicht bekannt gewesen seien, betrifft, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die mangelnde

Kenntnis des Bw an der Tatsache, dass in einer Nachbargemeinde für eine Arztordination eine Miete in bestimmter Höhe bezahlt wird, nichts ändert, zum anderen darauf, dass die angefochtene Entscheidung der Ermittlung des Ertragswertes ohnehin nicht die für diese Arztordination festgestellte Miete von 10,93 € zu Grunde gelegt hat, sondern einen Wert, der mit 6,00 € nur etwas mehr als die Hälfte dieser Miete beträgt, weshalb sich die Frage der Vergleichbarkeit nicht stellt. Vielmehr wurde die in einer Nachbargemeinde festgestellte Ordinationsmiete in Verbindung mit der vom Bw für seine nunmehrige Ordination bezahlten Miete von 9,00 € im Rahmen der schätzungsweisen Ermittlung einer angemessenen Ordinationsmiete aus einem Mittelwert lediglich als Indiz dafür herangezogen, dass der für die entnommenen Ordinationsräumlichkeiten erzielbare angemessene Mietzins jedenfalls über der vom Sachverständigen angesetzten Wohnungsmiete von 4,00 € liegen müsse.

Zu ermitteln ist der Teilwert der entnommenen Ordinationsräumlichkeiten. Für die Durchführung dieser Ermittlung ist es nicht notwendig, eine aufwändige Bewertung des gesamten Gebäudes vorzunehmen und dann den prozentuellen betrieblichen Anteil herauszuschälen. Die Bewertung kann sich auf die betrieblich genutzten Räumlichkeiten beschränken. Warum dem Bw zu dieser Form der Berechnung, wie er auf Seite 15 der Parteibeschwerde rügt, Gelegenheit zur Stellungnahme einzuräumen gewesen wäre, ist nicht ersichtlich. Es handelt sich um einen einfachen Rechenvorgang; auch der im Gutachten mit 84.000,00 € ermittelte Verkehrswert der Ordination lässt sich dadurch errechnen, dass die dort enthaltenen Werte und Prozentsätze von vornherein nur auf den vom Gutachter mit 196 m² angenommenen Ordinationsbereich angewendet werden. Da Gegenstand der Entnahme nur die betrieblich genutzten Gebäudeteile waren, ist auch nur insoweit ein Teilwert festzustellen. Grund und Boden sind in die Ermittlung des Teilwerts nicht einzubeziehen. Da es konkret um die Ermittlung eines Teilwerts geht, ist auch eine Vergleichbarkeit mit Verkäufen anderer Immobilien nicht erforderlich. Bei dem in der Parteibeschwerde zitierten Erkenntnis vom 10.8.2005, 2002/13/0132, ging es nicht um die Ermittlung eines Teilwerts, sondern um die Ermittlung fiktiver Anschaffungskosten.

Die Nutzfläche der entnommenen Räumlichkeiten umfasst 195,53 m² in Erd- und Dachgeschoss sowie 29,12 m² im Kellergeschoss des Ordinationstraktes. Die im Kellergeschoss befindliche Nutzfläche von 29,12 m² enthält einen 50 %-igen Anteil (6,74 m²) an Gang und Stiege (vgl. Seite 7 des Befundteiles des Gutachtens). Der Bw rügt in der Parteibeschwerde zwar diesen Anteil, warum diese durch den von ihm beauftragten Sachverständigen getroffene Feststellung unrichtig wäre bzw. welcher betriebliche Nutzungsanteil zutreffender wäre, führt er aber nicht näher aus.

Bezüglich der behaupteten Mitbewertung der betrieblich genutzten Kellerflächen hat der Bw nur insoweit ein konkretes Vorbringen erstattet, als der Sachverständige zum Ausgleich für die

unterbliebene Bewertung der Kellerräume den vollen Satz von 1.200,00 € auch für die Bewertung der wegen der Dachschräge räumlich eingeschränkten Mansarde herangezogen habe. Wie die Mitbewertung bei der Ermittlung des Ertragswertes erfolgt wäre, wurde mit diesem auf die Ermittlung des Herstellungswertes bezogenen Vorbringen nicht dargetan, weshalb jedenfalls kein Grund besteht, die Kellerflächen bei der Ertragswertermittlung außer Ansatz zu lassen.

Was die Frage der Einbeziehung von Kellerräumlichkeiten, die sich im Wohntrakt befinden, betrifft, ist festzustellen, dass im Betriebsvermögen des Bw (z.B. Anlagenverzeichnis für das Jahr 2003, Bl. 21/2003) nur der im Jahr 1981 errichtete Ordinationstrakt mit Herstellungskosten von 193.273,00 € enthalten war (somit auch nur von diesem Teil steuerliche Abschreibungen geltend gemacht wurden). Es besteht daher kein Anlass, eine Entnahme von Teilen des im Wohntrakt gelegenen Kellers zu berücksichtigen.

Der Bw hat vorgebracht, dass eine Weiterführung der Hausapotheke wegen Niederlassung einer eigenen Apotheke rechtlich nicht mehr möglich gewesen sei. Der Teilwert ist ein Wert, der einem Wirtschaftsgut im Hinblick auf seine Bedeutung für den lebenden, von einem gedachten Erwerber fortgeführten Betrieb zukommt. Auf Grund des erwähnten rechtlichen Hindernisses kam eine Fortführung der Hausapotheke für einen gedachten Erwerber nicht in Betracht. Wurden für eine ärztliche Tätigkeit bestimmte Räumlichkeiten genutzt, so wird ein gedachter Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises auch nur für diese Räumlichkeiten einen Wert ansetzen. Die Hausapotheke, die in einem 13,88 m² großen Raum untergebracht war, diente aber eben nicht Ordinationszwecken. Im Hinblick auf die am Gedanken der Fortführung orientierte Bewertung wäre es nicht gerechtfertigt, diesen Raum in die Ermittlung des Teilwerts von Ordinationsräumen einzubeziehen. Der Berechnung des Entnahmewertes wird daher die um 13,88 m² verminderte Fläche von 181,65 m² zu Grunde gelegt.

Entgegen dem Vorbringen auf Seite 9 der Parteibeschwerde wird durch das Herausnehmen des Apothekenraumes keineswegs zum Ausdruck gebracht, dass ein fiktiver Erwerber die Ordinationsräume nicht in der vorliegenden Form geplant und gebaut hätte. Zudem ist nicht erkennbar, inwiefern sich die wegen der unmöglich gewordenen Weiterbetreuung einer Hausapotheke getroffene Annahme, ein fiktiver Erwerber würde für den Apothekenraum kein gesondertes Entgelt ansetzen, wertmindernd auf die anderen Ordinationsräumlichkeiten auswirken sollte. Auch kann sich an den für die Errichtung der Ordinationsräumlichkeiten aufzuwendenden Baukosten pro m² nicht deshalb etwas ändern, weil ein Raum weniger gebaut werden müsste. Durch die Nichteinbeziehung des Apothekenraumes in die Teilwertberechnung wurde einem wegen der unmöglich gewordenen Weiterführung der Hausapotheke „verlorenen Bauaufwand“ im Rahmen der Schätzung hinreichend Rechnung getragen, weshalb der vom Bw begehrte weitere Abschlag von 20 % nicht mehr abzuziehen

war, zumal der Sachverständige ja ohnehin eine Vermietung - sämtlicher - Räume des Erdgeschosses als Ordination für möglich bezeichnet hat und der 20 %-ige Abschlag in der Berufung bloß mit einer geänderten Nutzung als Wohnraum begründet wurde.

Im Rahmen der Ertragswertermittlung ist strittig, in welcher Höhe Abschläge für Verwaltungskosten und Mietausfallswagnis abzuziehen sind. Dazu ist zu bemerken, dass auch diese Abschläge im Gutachten schematisch nach den Vorschriften über die Liegenschaftsbewertung vorgenommen wurden. Da es aber auf der Hand liegt, dass bei Ermittlung eines Reinertrages auch Ausgaben abzuziehen sind und die durch die strittigen Abschläge berücksichtigten Ausgaben gemessen am Jahresrohertrag, auch unter Einbeziehung des Abschlags für Instandhaltungskosten, nicht überhöht erscheinen, zudem die vom Finanzamt in Ansatz gebrachten Prozentsätze von jenen des Gutachters, insbesondere unter Berücksichtigung der jeder Schätzung immanenten Ungenauigkeiten, nicht gravierend abweichen, werden die im Gutachten enthaltenen Abschläge von insgesamt 6 % belassen. Gleiches gilt für den Abschlag „Verzinsung des Bodenwertes“. Dieser Abschlag ist dem Grunde nach auch berechtigt, weil ja nur der Ertragswert der Gebäudeteile zu ermitteln ist und mit dem Abschlag der auf den Grund und Boden entfallende Ertragsanteil ausgeschieden wird. Der Abschlag ist im Übrigen auch unstrittig. Der Höhe nach wird der Abschlag aber, da nur die für Ordinationszwecke genutzten Gebäudeteile bewertet werden, auf diesen Anteil von rd. 39 % $((195,53-13,88+29,12)/536=0,39)$ beschränkt $(4.820,30 \times 39 \% = 1.879,80)$.

Der Ertragswert der entnommenen Gebäudeteile ist daher wie folgt zu errechnen:

Ordinationstr.EG	182,00	x	6,00	1.092,00
Ordinationstr.KG	29,12	x	3,00	87,00
Zwischensumme				1.179,00
Jahresrohertrag				14.148,00
- Verwaltungskosten		6,00%		-849,00
- Instandhaltungskosten		1,00% v. Herst.kost.		-2.180,00
Liegenschaftsreinertrag				11.119,00
- Verzinsung des Bodenwertes				-1.880,00
				9.239,00
Restnutzungsdauer		58	Jahre	
Zinssatz		5,00%		
ergibt Verfielfältiger		18,82		
Ertragswert				173.873,75

Was die Ermittlung des Herstellungswertes betrifft, so hat das Finanzamt im angefochtenen Bescheid Baukosten von 1.200,00 € pro m² als angemessen bezeichnet. Baukosten in dieser Höhe liegen auch dem Gutachten zu Grunde. Ferner liegt der Betrag von 1.200,00 € in der bei guter Ausstattung in Niederösterreich im Jahr 2002 maßgeblichen Bandbreite von 1.139,00 € bis 1.351,00 € (Kranewitter⁴, S. 261). Der erkennende Senat sieht sich daher nicht veranlasst, von diesem unstrittigen Wert abzuweichen.

Im angefochtenen Bescheid wurden auch die betrieblich genutzten Kellerräume von 29,12 m² in die Ermittlung des Herstellungswertes einbezogen. Der Bw verweist dazu auf Seite 13 des Gutachtens, wo der Sachverständige ausführt, die Kellerräume in die Wertermittlung eingerechnet zu haben. Wie diese Einrechnung erfolgt sein soll, ist zwar weder aus dem Gutachten noch aus dem Vorbringen des Bw ersichtlich; dass die Einrechnung dadurch erfolgt sei, dass - sozusagen zum Ausgleich für die unterbliebene Bewertung der Kellerräume - der volle Satz von 1.200,00 € pro m² auch für die Bewertung der Mansarde, die wegen der Dachschräge über weniger Raum verfügt habe, herangezogen worden sei, entbehrt einer nachvollziehbaren Darstellung. Allerdings ist der Einwand des Bw, dass eine abgeschrägte Mansarde nicht mit gleich hohen Baukosten bewertet werden kann wie ein über volle Raumhöhe verfügendes Zwischengeschoss, nicht unberechtigt. So sieht auch der Kommentar von Kranewitter⁴ (S. 261) vor, dass Dachgeschosse mit rd. 75-90 % des Richtpreises anzusetzen sind. Bei einer gesonderten Bewertung der Kellerflächen wäre daher der Richtpreis von 1.200,00 € für die Bewertung der Mansarde, je nach Ausstattung, mit dem entsprechend geringeren Prozentsatz heranzuziehen. Da eine Bewertung der Kellerflächen mit dem halben Richtpreis von 600,00 € und der Mansarde mit 75 % des Richtpreises zu einem ähnlichen Ergebnis führt, wie die vom Sachverständigen behauptete Mitbewertung, wird der Einfachheit halber dem Gutachten gefolgt und nur die Ordinationsfläche von 181,65 m² mit dem vollen Richtpreis von 1.200,00 € bewertet.

Zu dem vom Finanzamt für die Außenanlagen mit 5 % des Gebäudeherstellungswertes ermittelten Bauwert ist zu bemerken, dass es sich bei dieser Bewertung ebenfalls um eine schematisch an die Literatur zum LBG angelehnte, damit nicht an den tatsächlichen Verhältnissen orientierte Bewertung handelt. Konkrete Feststellungen in Bezug auf die Errichtung von allfälligen Außenanlagen angemessene Baukosten wurden nicht getroffen. Die vorhandenen Außenanlagen beschränken sich zudem auf einen Gartenzaun (Seite 6 des Gutachtens). Diesem kann keine entscheidende Bedeutung für die Ermittlung des Teilwertes der Ordination zukommen, weshalb er zu vernachlässigen ist.

Da sich die zu bewertenden Gebäudeteile zum Bewertungsstichtag in gebrauchtem Zustand befanden und die zur Wertermittlung herangezogenen Baukosten den Preis für ein neuwertiges Gebäude widerspiegeln, sind die auf Grundlage dieser Baukosten errechneten Herstellungskosten zur Berücksichtigung des gebrauchten Zustandes dem Alter entsprechend zu vermindern. Die betrieblich genutzten Gebäudeteile waren zum Bewertungsstichtag rd. 22 Jahre alt. Beide Parteien gehen von einer Gesamtnutzungsdauer von rd. 80 Jahren aus. Daraus ergibt sich ein Verhältnis des Gebäudealters zur gesamten Lebensdauer von rund 28 %, weshalb zur Berücksichtigung des gebrauchten Zustandes des Gebäudes ein Abschlag

von 30 % (dem Gutachten und der Berechnung des Finanzamtes liegen 29,81 % zu Grunde) vorgenommen wird.

Dass für den im Gutachten enthaltenen Abschlag für verlorenen Bauaufwand, den der Bw in der Berufung mit der für eine Nutzung als Wohnung denkbar ungünstigen räumlichen Anordnung begründet hat, eine Rechtfertigung fehlt, wurde oben dargelegt. Auch der vom Bw in diesem Zusammenhang weiters vorgebrachte Einwand, eine Vermietung an einen praktischen Arzt mit Kassenvertrag sei auf Grund der rechtlichen Verhältnisse nicht möglich, gibt keinen Anlass zu einem solchen Abschlag, weil nach dem Teilwertbegriff jedenfalls eine Fortführung des Betriebes zu unterstellen ist und es die Fiktion der Betriebsfortführung erfordert, den gedachten Erwerber als gleichermaßen qualifiziert anzusehen wie den konkreten Betriebsinhaber. Auf welcher vertraglichen Grundlage der gedachte Erwerber seine ärztliche Tätigkeit ausübt, ob er Kassenarzt oder Wahlarzt ist oder ausschließlich Honorare aus der Behandlung von Privatpatienten erzielt, hat keinen Einfluss auf die Ermittlung der Kosten für die Herstellung von Ordinationsräumen.

Der Sachwert der entnommenen Gebäudeteile ist daher wie folgt zu ermitteln:

Ordinationstrakt	181,65	x	1.200,00	217.980,00
Alter: 22, Gesamtnutzungsdauer: 80				
Altersabschlag			30,00%	<u>-65.394,00</u>
Sachwert				152.586,00

Bei Berechnung des Teilwertes aus einem Mittelwert von Sach- und Ertragswert würde sich somit ein Entnahmewert von 163.229,87 € $((152.586,00 + 173.873,75)/2)$ zuzüglich 5,5 % Nebenkosten, somit von 172.207,51 € ergeben.

Der erkennende Senat misst aber der Frage einer angemessenen Ordinationsmiete und damit dem Ertragswert für die Ermittlung des Teilwertes im vorliegenden Fall keine entscheidende Bedeutung bei, weil er sich der sowohl vom Gutachter als auch vom Finanzamt eingeschlagenen Schätzungsmethode, den Entnahmewert aus dem Mittelwert von Sach- und Ertragswert zu berechnen, aus den im Folgenden darzulegenden Gründen nicht anschließen vermag.

Bei der Ermittlung des Teilwertes ist die Fortführung des Unternehmens durch einen gedachten Erwerber zu unterstellen. Es ist danach zu fragen, welchen Preis ein gedachter Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den lebenden Ordinationsbetrieb den diesem Betrieb dienenden Räumlichkeiten beimessen würde. Da dem Fortführungsgedanken entsprechend von der Zielsetzung des gedachten Erwerbers, die in Rede stehenden Ordinationsräume (weiterhin) für die Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit zu nutzen, auszugehen ist, kann es für die Beurteilung dessen, was ein solcher Erwerber für die

Ordinationsräumlichkeiten zu zahlen bereit wäre, nicht bestimmend sein, was für eine Miete aus einer Vermietung dieser Räumlichkeiten, schon gar nicht aus einer solchen für Wohnzwecke, zu erzielen wäre. Der Teilwert ist folglich im konkreten Fall nicht in einem Ertragswert auf der Grundlage von Mieterträgen zu suchen.

Der Preis, den ein gedachter Erwerber für die Ordinationsräumlichkeiten bezahlen würde, wird vielmehr jenen Investitionskosten entsprechen, die dieser selbst sinnvoll aufwenden müsste, um Räumlichkeiten gleicher Art und Güte für die Ausübung seiner ärztlichen Tätigkeit zu errichten. Die Schätzung des Teilwertes hat sich daher (nur) an jenen Kosten zu orientieren, die auf Grund der aktuellen Baukosten für die Herstellung der Ordinationsräumlichkeiten unter Berücksichtigung deren Zustandes und Alters anfallen würden.

Nach Ansicht des erkennenden Senats ist daher im vorliegenden Fall zur Bestimmung des Teilwerts nur an die Höhe des Sachwerts zuzüglich Nebenkosten anzuknüpfen. Der errechnete Sachwert von 152.586,00 € zuzüglich 5,5 % Nebenkosten, insgesamt 160.978,23 €, gerundet 160.900,00 €, stellt folglich zugleich den Teilwert der entnommenen Ordinationsräumlichkeiten dar. Verwiesen sei auf Doralt/Mayr, EStG⁶, § 6 Tz 138, wonach der Teilwert kein Ertrags-, sondern ein Substanzwert ist, sowie auf die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenats vom 7.12.2004, RV/0578-I/02, die den Teilwert ebenfalls nur nach dem Sachwertverfahren ermittelt hat.

Ordinationsräumlichkeiten sind für die Ausübung einer Tätigkeit als praktischer Arzt betriebsnotwendige, somit zur Führung und Fortführung einer Arztpraxis erforderliche Wirtschaftsgüter. Daran ändert der Umstand, dass der Bw die zu bewertenden Räumlichkeiten nicht mehr benötigte, nichts, weil der Teilwert ja aus der Sicht eines gedachten, den Arztbetrieb in diesen Räumen fortführenden Erwerbers zu ermitteln ist. Außerdem gilt für die Ermittlung des Teilwerts das Stichtagsprinzip (Doralt/Mayr EStG⁶, § 6 Tz 137); ausschlaggebend sind die Verhältnisse am Bewertungsstichtag. Zu diesem Stichtag, das ist der Zeitpunkt der die Entnahme auslösenden Standortverlegung, waren die fraglichen Räumlichkeiten jedenfalls betriebsnotwendig. Der Einwand, die entnommenen Räumlichkeiten wären entbehrliche Wirtschaftsgüter und ein Erwerber des gesamten Betriebes würde dafür nicht mehr als den Einzelveräußerungspreis leisten, vermag daher nicht zu überzeugen.

Die vom Zeugen gemachten Angaben beziehen sich auf - den betrieblichen Zusammenhang nicht beachtende - Einzelverkaufspreise von Grundstücken und sind daher für die Ermittlung des Teilwertes nicht aussagekräftig. Die für einen Kindergarten bezahlte Miete kann ebenfalls kein Maßstab dafür sein, welche Miete für Ordinationsräumlichkeiten angemessen wäre.

Da das Gutachten ohnehin Fotos des Gebäudes und der Ordinationsräumlichkeiten enthält, war die Durchführung eines Lokalaugenscheins nicht erforderlich.

Die vom Bw beantragte mündliche Berufungsverhandlung hat am 21. Jänner 2009 stattgefunden. Das Vorbringen in der Parteibeschwerde wurde in der gegenständlichen Entscheidung ebenfalls berücksichtigt. Die Durchführung einer weiteren mündlichen Berufungsverhandlung war daher nicht erforderlich.

Der Entnahmegewinn ist wie folgt zu ermitteln:

Buchwert 2003:	110.452,00 €
Entnahmewert:	<u>160.900,00 €</u>
Entnahmegewinn:	<u>50.448,00 €</u>

Zu dem im Zuge einer weiteren Außenprüfung berechneten Sicherheitszuschlag in Höhe von 2.000,00 € ist Folgendes zu bemerken:

Der Bw hat unstrittig nicht auf Rechnungen ausgewiesene Warenrabattlieferungen erhalten. Unterlagen, die eine Überprüfung der steuerlichen Erfassung der aus dem Verkauf dieser unentgeltlich bezogenen Medikamente resultierenden Erlöse ermöglicht hätten, hat der Bw nach den Feststellungen der Außenprüfung ebenso nicht vorgelegt, wie Aufzeichnungen über die Erfassung der Losungen. Der erkennende Senat teilt die Meinung der Außenprüfung, dass der daraus resultierenden Unsicherheit über die vollständige Erfassung der Einnahmen durch die Verhängung eines Sicherheitszuschlags Rechnung zu tragen ist. Der Sicherheitszuschlag ist auch, wie die in gleicher Höhe für die Vorjahre verhängten Sicherheitszuschläge, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach unbekämpft geblieben.

Der Berufung war daher im Ergebnis teilweise stattzugeben.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2003 sind wie folgt zu ermitteln:

Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid	331.668,69
Sicherheitszuschlag	2.000,00
Entnahmegewinn lt. Bescheid	-79.948,00
Entnahmegewinn lt. BE	<u>50.448,00</u>
Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. BE	304.168,69

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Mai 2013