



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 22. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch RR ADir Renate Pfändtner, vom 2. April 2003 betreffend Schenkungssteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 9. Jänner 2003, abgeschlossen zwischen Frau Sophie F., geb. 12. Mai 1956, wohnhaft in xxxx E. 61 als Geschenkgeberin einerseits und ihrer Tochter Frau Sonja F., geb. 29. Jänner 1976, wohnhaft in K.-Straße 17, xxxx W. als Geschenknehmerin andererseits, wurde das Eigentum am Grundstück Nr. 415/3 im Flächenausmaß von 2.000 m<sup>2</sup> samt dem auf diesem Grundstück befindlichen H.-Hotel samt überdachtem Unterstand (Vermessungsurkunde des Dipl.-Ing. Oswald D. vom 12. Februar 2002, GZ: 2317-A/02) an die Geschenknehmerin übertragen. Es wurde vereinbart, dass sämtliche mit der grundbücherlichen Durchführung dieses Schenkungsvertrages verbundenen Kosten und Gebühren, Steuern und Abgaben, von der geschenkgebenden Partei getragen werden. Im Schenkungsvertrag wurde noch festgehalten, dass aufgrund des Kaufvertrages vom 21. Februar 2002 zwischen Johann B., geb. 18. August 1920 und Frau Sophie F., geb. 12. Mai 1956 ein Kaufpreisrest von 109.009,25 € (1.500.000,00 S) aushaftet, der in der Weise zu berichtigen ist, dass monatliche Raten à 908,41 € (12.500,00 S) vereinbart werden, wobei die 1. Rate am 1. Mai 2002 zur Zahlung fällig war. Frau Sophie F. hat diese

Rückzahlungsverpflichtung übernommen und hält diesbezüglich die geschenknehmende Partei klag- und schadlos.

Aufgrund einer Anfrage des Finanzamtes (FA) Urfahr vom 7. März 2003 an das FA KK hat das FA KK dem FA Urfahr am 12. März 2003 mitgeteilt, dass der anteilige Einheitswert für das Geschäftsgrundstück im Ausmaß von 2.000 m<sup>2</sup> laut Einheitswert-AZ: 2310827/8 zum Stichtag 1. Jänner 1988 1.582.000 S (= 114.968,42 €) beträgt. Im Schenkungsvertrag vom 9. Jänner 2003 wurde diesbezüglich festgehalten, dass der Einheitswert dieser Liegenschaft aufgrund des Einheitswertbescheides des Finanzamtes BI, EZ-AZ: 231-2-0827/8, 85.172,00 € betragen soll. Entsprechend des wurde auch in der Abgabenerklärung vom 9. Jänner 2003 dem FA Urfahr mitgeteilt.

Mit dem angefochtenen Schenkungssteuerbescheid vom 2. April 2003 wurde der Berufungswerberin (Bw.) aufgrund des Schenkungsvertrages vom 9. Jänner 2003 die Schenkungssteuer mit 37.741,55 € vorgeschrieben. Als Bemessungsgrundlage wurde der steuerlich maßgebliche Wert der Grundstücke (3-facher Einheitswert gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG 1955) in Höhe von 344.905,26 € abzüglich des Freibetrages gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG 1955 (2.200,00 €) mit 342.705,26 € ermittelt.

In der gegenständlichen Berufung vom 22. April 2003 wurde vorgebracht, dass mit der Vorschreibung von 37.741,55 € Schenkungssteuer auf Grundlage eines 3-fachen Einheitswertes von 344.905,26 € eine nicht dem Verkehrswert entsprechende Berechnung durchgeführt wurde. Dieser Faktor von 3-mal dem Einheitswert geht bei Hotels an der Realität gravierend vorbei. Es sei nämlich so, dass in den letzten 10 – 15 Jahren Hotels fast unverkäuflich seien. Wenn sie verkäuflich seien, dann nur zu Niedrigstpreisen. In diesem Zusammenhang seien die Käufe der wesentlichen Tourismusobjekte des V- Tales einschließlich S. am P. (6 km Entfernung) recherchiert und samt Kaufvertrag erhoben worden. Die Werbetexte würden aus den Zimmernachweisen des Tourismusvereines TV stammen. Die Kaufpreise seien in Euro umgerechnet worden.

<b>Hotelname, Ort</b>	<b>Verkäufer, Käufer</b>	<b>m<sup>2</sup>, Grund- fläche</b>	<b>Betten</b>	<b>Kaufpreis Euro</b>	<b>Jahr</b>	<b>Verkauf s-preis / m<sup>2</sup> in €</b>
L.-Hotel, W.	Sparkasse, Sophie G.	3.229	70	228.875,00	1993	70
S.-Hotel, W.	B., L.	1.124	56	276.156,00	1987	245

P.-Hotel S./P.	Sparkasse, K./M.	612	10	81.756,00	1994	133
B.-Hotel, S./P.	Raika, X.	5.523	30	145.346,00	2002	26
A.-Hotel, S./P.	Sparkasse, V.	3.970	37	145.346,00	2002	36
H.-Hotel, W.	B., F.	2.000	22	327.027,00	2002	163

Wenn jetzt das gegenständliche Objekt mit nur 22 Betten und nur 2.000 m<sup>2</sup> mit einem Alter von 27 Jahren mit einem Verkehrswert von 344.905,26 € angenommen wurde, so halte diese 3-mal Einheitswert-Methode den Vergleichsverkäufen nicht stand. Die Division der vorgelegten Kaufpreise der Hotelverträge durch die m<sup>2</sup>-Grundfläche ergebe:

70,00 €	L.-Hotel
245,00 €	S.-Hotel
133,00 €	P.-Hotel
26,00 €	B.-Hotel
36,00 €	A.-Hotel
163,00 €	H.-Hotel

Das hieße lediglich, dass – wo überhaupt kein Grund unverbaut bei der Liegenschaft vorhanden ist, steige samt Objekt der Preis über 77,00 €/m<sup>2</sup> oder anders ausgedrückt, das Gebäude sei nirgends etwas wert. Das Hotel "H.-Hotel" hätte erst einen Sinn, wenn die fehlenden 4.979 m<sup>2</sup>, welche sich im Eigentum der Familie B. befinden, dazukommen. In dieser Fläche liegen der Tennisplatz, das Freibad, die Liegewiese und alle sonstigen für das Hotel wichtigen Nebenanlagen. Diese Nebenanlagen gehören jedoch alle samt zu den Grundflächen der Familie B.. Durch die Hotelanlage ziehe sich eine Grenze. Mit dem Kauf B. an F. wurde dieses spätere Kaufrecht der 4.979 m<sup>2</sup> mittels Vorkaufsrecht gesichert. Die 2.000 m<sup>2</sup>-Fläche sei im straßenseitigen Bereich durch eine 30 KV-Freileitungsüberspannung betroffen, ebenso durch ein Fahrrecht. Alle Bäder, Toiletten, Fußböden und Kellereinbauten (Sauna) seien zu erneuern. Die Gasträume und Zimmer seien in der alten abgewohnten Form unverkaufbar. Wie aus dem Teilungsplan und aus dem Kaufvertrag B. – F. hervorgeht, beträgt die verschenkte Grundfläche gesamt 2.000 m<sup>2</sup>. Die bei der Einheitswertberechnung angeführten 2.450 m<sup>2</sup> würden nicht stimmen. Die Fläche um das Hotel herum sei so klein und mit fremden Rechten belastet. Um den sachlichen Beweis für den weit überhöhten der

Schenkungssteuer zugrunde gelegten dreifachen Einheitswert zu liefern, werde das Gutachten des Herrn Dipl.-Ing. Hans SV., allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Bauwesen und Lärmschutz, pppp Bl., als Beilage angeschlossen. Die Hotelgröße mit 22 Betten sei nicht mehr wirtschaftlich zu führen. Selbst bei Vollausslastung sei es für solche Kleinküchen nicht möglich, wirtschaftlich zu arbeiten. Dies zeige auch die geringe Ertragslage der Vorbesitzer. Ein Hotel, das keine Busgruppen unterbringen könne, hätte keinen Sinn mehr. Derzeit sei es so, dass die einzige Mitarbeiterin des Hotels wegen mangelnder Arbeit freigestellt werden müsse. Es sei der Hotelkauf B. – F. im Jahr 2002 ein riesiger Fehler gewesen. Es sei keine Infrastruktur vorhanden, die Sauna sei baufällig und schadhaft, Kühlräume seien keine vorhanden etc. Es wurde beantragt den in beiliegenden Gutachten ermittelten Verkehrswert der Neuberechnung der Schenkungssteuer zugrunde zu legen.

Aus dem Schätzungsgutachten des Herrn Dipl.-Ing. Hans SV. vom 24. April 2003 geht hervor, dass folgende an Unterlagen für die Schätzung zur Verfügung standen:

-	Grundbuchsauszug für die EZ 827, KG W. vom 22. April 2003
-	Teilungsausweis des Dipl.-Ing. Oswald D., GZ: 2317-A/02 vom 7. Februar 2002 über die Teilung des Grundstückes Nr. 415/1
-	Der Kaufvertrag des Herrn Johann B. mit Frau Sophie F. vom 21. Februar 2002 über den Kauf des neu gebildeten Grundstückes Nr. 415/3 im Ausmaß von 2.000 m <sup>2</sup>
-	ÖNORM B 1.800
-	Die Bestimmungen des LBG 1992
-	eigene Aufnahmen und Erhebungen

Die Befundaufnahme sei am 21. April 2003 in Anwesenheit des Eigentümerversetzers, Herrn Dipl.-Ing. Helmut G. durchgeführt worden und dabei hätte sich folgender Befund ergeben: Die Liegenschaft sei im Anschluss an das südliche Siedlungsgebiet von W., nahe dem Friedhof, an der K.-Straße gelegen. Die Entfernung zum Ortszentrum betrage ca. 400 m. Das ehemalige Grundstück 415/1 werde an der West-, Süd- und Ostseite von Freilandflächen umgeben, an der Nordseite verlaufe die K.-Straße. Die ursprüngliche Fläche hätte ca. 7.000 m<sup>2</sup> betragen und hätte das Hotel samt einem Park, eine Liegewiese, einen Tennisplatz und ein Freibad besessen. Durch die Grundteilung seien diese Attribute alle weggefallen und es verlaufe die Grundgrenze nunmehr ca. 12 m südlich der Hausfassade. An Dienstbarkeiten seien gemäß Kaufvertrag vom 21. Februar 2002, eine Wegdienstbarkeit als Zufahrt zum Grundstück Nr. 415/2 vereinbart, darüber hinaus verlaufe eine 30 KV Starkstromleitung der EAG über das Grundstück. Das beeinträchtigte Grundausmaß betrage 27 m x 12 m. Nach dem

rechtskräftigen Flächenwidmungsplan der Marktgemeinde W. sei die Liegenschaft als "Sondernutzung Tourismusbetrieb" ohne angegebene Bebauungsdichte ausgewiesen. Zur Bebauung wurde ausgeführt: Auf dem heutigen Grundstück 415/3 sei im Jahr 1976 ein H.-Hotel in Massivbauweise mit der Richtung Nord-Süd errichtet worden. Das Gebäude bestehe aus Keller-, den Erd- und zwei Obergeschossen, in welchem insgesamt 11 Zimmer bzw. Apartments mit insgesamt 22 Betten vorhanden seien. Nach den heutzutage herrschenden wirtschaftlichen Anforderungen, wonach die Auslastung nur durch Busreisen mit je 50 Fahrgästen zu erreichen sei, sei die vorhandene Bettenkapazität zu gering und das Objekt nur als "Hotel garnie" anzusehen.

Am 24. April 2003 wurde von Herrn DI Hans SV. ein Bewertungsgutachten erstellt, welches der Berufungsentscheidung als Ablichtung beiliegt und Teil der Sachverhaltsfeststellung in der Begründung ist.

Das Finanzamt hat die Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich, Gebühren- und Verkehrssteuern mit diesem Bewertungsgutachten konfrontiert. Dazu wurde von Herrn Ing. ASV am 9. November 2005 zu GZ. 010201/22-GVB/2005 folgende Stellungnahme, welche auszugsweise wiedergegeben wird, abgegeben:

### ***"Zu Allgemeines***

#### ***Wertmaßstab:***

*Grundsätzlich ist für Zwecke der Erbschafts - u. Schenkungssteuer nicht der Verkehrswert gemäß § 2 LBG maßgeblich, sondern der gemeine Wert gem. § 10 BewG 1955.*

...

### ***Zu Verkehrswert:***

#### ***Bodenwert***

*Dem Bodenwert mit 48,5 €/m<sup>2</sup> wird zugestimmt. Die Abschläge für "Sondernutzung Tourismusgebiet" und "fehlende Sportausübungsmöglichkeit" sind lediglich bezeichnet, nicht aber begründet.*

*§ 10. (1) LBG 1992 Beim Vergleichswertverfahren sind überdies die zum Vergleich herangezogenen Sachen anzuführen und ihre Wertbestimmungsmerkmale zu beschreiben, die dafür erzielten Kaufpreise anzugeben und allfällige Zu- oder Abschläge (§ 4 Abs. 1), Auf- oder Abwertungen (§ 4 Abs. 2) und Kaufpreisberichtigungen (§ 4 Abs. 3) zu begründen.*

*Die Abbruchkosten von Gebäuden vom Bodenwert abzuziehen, ist zwar ein grundsätzlich gangbarer Weg die Wertminderung wegen der bereits vorhandenen Bebauung zu ermitteln. Diese Kosten sind aber auf den wahrscheinlichen Eintritt des Ereignisses abzuzinsen (Restnutzungsdauer 50 Jahre % 5% Verzinsung = 0,0872).*

*37.727,- € x 0,0872 = 3290 €*

*Den Abschlägen für die 30 KV - Leitung und das Wegerecht wird zugestimmt, sie werden aber als Lasten der Liegenschaft und nicht als Lasten des Grundstücks betrachtet.*

<i>Der Bodenwert beträgt demnach</i>	<i>97.000,- €</i>
--------------------------------------	-------------------

2.000 m <sup>2</sup> x 48,5 € =	
- Abbruchkosten	3.290,- €
Bodenwert	93.710,- €

### **Sachwert - Bauleistungen**

Die Herstellungskosten für das EG; 1.OG u. 2. OG scheinen mit 210 € bzw. 195 €/m<sup>3</sup> umbauten Raum zu niedrig (Wohnbaukosten gem. Baukostenindex für 2003 406,70 €/m<sup>3</sup> umbauten Raum ohne USt). Zur Begründung des Neuherstellungswertes wäre anzugeben, in welchen Merkmalen das schätzungsgegenständliche Gebäude von den den Baukostenindex bildenden Gebäuden wesentlich abweicht.

§ 10.

(3) Beim Sachwertverfahren sind die dem Herstellungswert zugrundegelegten Raum- oder Flächenmeterpreise und Indices anzugeben; der wertbestimmende Einfluß von allfälligen Baumängeln und Bauschäden sowie eines allfälligen rückgestauten Reparaturbedarfs und die wegen allfälliger technischer und wirtschaftlicher Wertminderung vom Herstellungswert vorgenommenen Abschläge sind gesondert zu beziffern.

### **Sachwert - Wertminderung wegen Alters**

Die Annahme einer nur 60 jährigen Lebensdauer für ein in Massivbauweise errichtetes Gebäude widerspricht allen Ausführungen in der Literatur sowie den Erfahrungen des täglichen Lebens. Wenn auch einzelne erst um 1970 errichtete Bauwerke in der letzten Zeit abgetragen wurden, so ist dennoch nicht zu erwarten, daß dies einen wesentlichen Anteil der Bausubstanz dieser Zeit betreffen wird.

Im Übrigen ist die Restlebensdauer eines bereits durch 27 Jahre bestehenden Gebäudebestandes nicht durch Subtraktion des Alters von einer fiktiven Gesamtnutzungsdauer zu ermitteln, sondern im Einzelfall durch den Gutachter abzuschätzen und zu begründen.

Im gegenständlichen Fall kann aber nach der Bauausführung, dem Bau- u. Erhaltungszustand mit einer zumindest 50- jährigen Restlebensdauer gerechnet werden.

Ein Abschlag für wirtschaftliche Wertminderung im Sachwertverfahren ist sinnwidrig, wenn der Verkehrswert durch Gewichtung aus Sach- und Ertragswert ermittelt wird und die Wirtschaftlichkeitsrechnung daher in Form des Ertragswertes in die Verkehrswertermittlung Eingang findet.

Die Fachliteratur betrachtet jedes Wertermittlungsverfahren für sich und sieht daher im Falle mangelnder Erträge Abschläge für wirtschaftliche Wertminderung beim Sachwertverfahren vor.

### **Ertragswert - nachhaltig erzielbare Erträge:**

Die Ertragskraft einer Liegenschaft (eines Betriebes) aus den erzielten Gewinnen abzuleiten, ist nicht sachgerecht, weil in die Gewinnermittlung subjektive Betriebskomponenten einfließen (Kapitalkosten; Personalkosten; Abschreibungen).

Die Fachliteratur sieht daher zur Ertragsermittlung neben der Flächenmiete nur die Umsatzpacht oder eine Geldflußrechnung (Cash Flow) vor. Den Cash Flow (Differenz der positiven und negativen Zahlungsströme) aber mit dem (pauschalierten) Gewinn gleichzusetzen, ist eine mehr als gewagte Annahme.

Die Umsätze betrugen 4 - 12/99 63.532,- €. Umgerechnet auf das ganze Jahr 1999 84.709,00 €. Im Jahr 2000 betrugen sie 72.613,-. Im Durchschnitt daher 78.661,- €. Bei einer zu unterstellenden angemessenen Umsatzpacht von 25 % des Umsatzes ergibt sich ein Rohertrag von 19.664,- €/Jahr.

**Ertragswert - Bewirtschaftungskosten:**

Die Bewirtschaftungskosten betrugen 4 - 12/99 2.059,- €. Umgerechnet auf das ganze Jahr 1999 2.745,- €. Im Jahr 2000 betrugen sie 3.472,-. Im Durchschnitt daher 3.109,- € bzw. 15,81 % des Rohertrages.

**Ertragswert - Restnutzungsdauer:**

Die unterstellte wirtschaftliche Restnutzungsdauer erscheint angesichts des Bau - und Erhaltungszustandes nicht angemessen und wird, da eine sachliche Begründung für eine von der technischen Restlebensdauer abweichende Restnutzungsdauer nicht vorgebracht wurde und auch nicht erkennbar ist, mit 50 Jahren angenommen.

**Ertragswert - Kapitalisierungszinssatz:**

Der unterstellte Liegenschaftszinssatz von 8 % erscheint unangemessen hoch und liegt noch über dem vom Hauptverband der SV vorgeschlagenen Liegenschaftszinssatz. Wobei im Lichte der seit 1996 (Herausgabe der Kapitalisierungszinssätze durch den Hauptverband der SV) sinkenden Sekundärmarkttrendite auch der empfohlene Liegenschaftszinssatz von bis zu 7 % zu hoch erscheint.

Der zu unterstellende Liegenschaftszinssatz ist nicht nur von Art und Lage des Grundstücks, sondern auch von den Verhältnissen am Kapitalmarkt abhängig, weil insbesondere institutionelle Anleger eine Liegenschaft bei gleichbleibenden (wertgesicherten) Erträgen nur dann zu einem höheren Preis erwerben, wenn auch am übrigen Kapitalmarkt keine höheren Verzinsungen erreichbar sind. (Ross-Brachmann S 258) (Troll-Simon S 412) (Naegeli S 97)

Eine seit 1995 unverändert gültige Einstufung der Liegenschaftszinssätze nimmt keine Rücksicht auf die Veränderungen des Kapitalmarktes, welcher sich von 1995 (Sekundärmarkttrendite 6,51%) bis 2002 (Sekundärmarkttrendite 4,44%) um mehr als 2% nach unten bewegt hat. Dies hätte in einer zumindest 2 % - igen Änderung des Liegenschaftszinssatzes seinen Niederschlag finden müssen, weil die Kaufpreise von Liegenschaften viel weniger gesunken sind als deren Erträge.

Es wird daher ein Liegenschaftszinssatz von 5 % unterstellt."

Unter Berücksichtigung der vorangegangenen Ausführungen wurde folgende Wertermittlung durchgeführt und der gemeine Wert der Liegenschaft wie folgt ermittelt:

Alle Preise sind angegeben in Euro und exklusive Umsatzsteuer.

**Sachwert****Bodenwert**

Grundstück Nr. 415/3, Grund zu Gebäude

Bauland, gemischtes Baugebiet, bebaut

2.000,00 m2 Grundfläche a 48,50	97.000,00
Abbruchkosten	-3.290,00
<b>Grundstückswert</b>	<b>93.710,00</b>

**Aufschliessung**

Bauland, gemischtes Baugebiet

Aufwertung lt. Gutachten SV.	24.265,00
<b>Bodenwerte</b>	<b>117.975,00</b>

**Gebäudewert**

*Hotel*

*Baujahr 1976,  
Alter des Objektes 27 Jahre,  
Lebensdauer 77 Jahre,  
Restlebensdauer 50 Jahre*

*gewöhnliche Herstellungskosten*

<i>Keller 785,47 m<sup>3</sup> a 190,00</i>	<i>149.239,30</i>
<i>EG 821,57 m<sup>3</sup> a 400,00</i>	<i>328.628,00</i>
<i>OG 691,85 m<sup>3</sup> a 320,00</i>	<i>221.392,00</i>
<i>2.OG 691,85 m<sup>3</sup> a 320,00</i>	<i>221.392,00</i>
<b>Neubauwert</b>	<b>920.651,30</b>
<b>Bauwert</b>	
<i>Neubauwert</i>	<i>920.651,30</i>
<i>35,00 % lineare Alterswertminderung</i>	<i>-322.227,96</i>
<b>Bauwert zum Stichtag 09.01.2003</b>	<b>598.423,35</b>
<b>Gebäudewerte</b>	<b>598.423,00</b>

***Sachwert der Liegenschaft***

<i>Grundwert</i>	<i>117.975,00</i>
<i>Gebäudewert</i>	<i>598.423,00</i>
<i>Außenanlagen</i>	<i>10.000,00</i>
<b>Sachwert der Liegenschaft</b>	<b>726.398,00</b>

***Ertragswert******Hotel***

*50 Jahre wirtschaftliche Restnutzungsdauer,  
Kapitalisierungszinssatz 5,00 %*

***Jahresroherträge******Umsatzpacht***

<i>Umsatz jährlich 78.661,00 Pachtsatz 25,00 %</i>	<i>19.665,25</i>
<i>Jahresrohertrag</i>	<i>19.665,25</i>
<i>Bewirtschaftungskosten</i>	<i>-3.109,00</i>
<b>Jahresreinertrag</b>	<b>16.556,25</b>

***Ertragswert des Objektes***



Bodenwertanteil 100,00 % bzw. 117.975,00,  
 Bodenwertverzinsung 5,00 %,   
 wirtschaftliche Restnutzungsdauer 50,00 Jahre,   
 Kapitalisierungszins 5,00 %,   
 Vervielfältiger 18,2600

<i>Jahresreinertrag</i>	<i>16.556,25</i>
<i>Bodenwertverzinsung</i>	<i>-5.898,75</i>
<i>Gebäudereinertrag</i>	<i>10.657,50</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>194.605,95</i>
<i>anteiliger Bodenwert</i>	<i>117.975,00</i>
<b><i>Ertragswert</i></b>	<b><i>312.580,95</i></b>

#### ***Ertragswert der Liegenschaft***

<i>Ertragswerte</i>	<i>312.581,00</i>
<b><i>Ertragswert der Liegenschaft</i></b>	<b><i>312.581,00</i></b>

#### ***Lasten***

<i>Leitungsrecht 30 KV</i>	<i>2.514,00</i>
<i>Wegerecht</i>	<i>1.467,00</i>
<b><i>Lasten der Liegenschaft</i></b>	<b><i>-3.981,00</i></b>

#### ***Gemeiner Wert gem. § 10 BewG 1955***

Der "gemeine Wert" einer Liegenschaft die beinahe ausschließlich der Ertragserzielung dient, wird durch den Ertragswert bestimmt. Der Sachwert ist bei der gegenständlichen Liegenschaft nur von untergeordneter Bedeutung und dient lediglich der Begründung der Aufrundung des Ertragswertes.

<i>Sachwert</i>	<i>726.398,00</i>
<i>Ertragswert</i>	<i>312.581,00</i>
<b><i>Gewichtung SW/EW 0 zu 1</i></b>	<b><i>312.581,00</i></b>
<i>Lasten</i>	<i>-3.981,00</i>
<b><i>Gemeiner Wert zum 09.01.2003 (gerundet)</i></b>	<b><i>310.000,00"</i></b>

Im Schreiben vom 28. November 2005 wurde der Bw. mitgeteilt, dass das FA beabsichtige, für Schenkungssteuerzwecke als gemeinen Wert der Liegenschaft einen Betrag von 310.000,00 € anzusetzen. Der Bw. wurde die Stellungnahme des von Herrn Ing. ASV, Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich, Gebühren- und Verkehrssteuern Bewertung vom 9. November 2005 zum Schätzungsgutachten des Herrn Sachverständigen Dipl.-Ing. SV. vom

24. April 2003 zur Kenntnis gebracht. Die Bw. wurde ersucht, dazu schriftlich eine Stellungnahme abzugeben.

In der Stellungnahme vom 27. Dezember 2005 hat die Bw. zunächst den Inhalt der Stellungnahme des Amtssachverständigen Ing. Josef ASV wiedergegeben. Dazu wurde Folgendes ausgeführt:

Zunächst werde auf die Gewichtung ESW/EW 0:1 eingegangen. Diese totale Vernachlässigung des Sachwertes entspreche der schlechten Situation der "kleinen" Bettenvermieter und könne daher zugestimmt werden. Der Sachverständige Dipl.-Ing. SV. hätte in seinem Gutachten den Sachwert 25 % und den Ertragswert 75 % Wertung gegeben. Die weiteren Einwände würden sich daher nur mehr auf die Ertragswertermittlung des Amtssachverständigen Ing. ASV, sowie die Ermittlung des Bodenwertes ergeben. Bezüglich des m<sup>2</sup>-Preises von 48,50 € für Bauland bestehe keine Differenz zwischen Amtssachverständigen und Sachverständigen. Der 10%ige Abschlag für die Sondernutzung: Widmung Tourismusgebiet, des Sachverständigen Dipl.-Ing. SV. sei allerdings richtig, da der Grund eben nur für eine Sondernutzung verwertbar sei. Die Abbruchkosten von 3.290,00 € würden keinesfalls den Tatsachen für 3.727 m<sup>2</sup> Abbruch entsprechen. Eine Verlegung des Abbruchs auf den St. Nimmerleinstag, wie dies der Amtssachverständige Ing. ASV getan hätte, entspreche nicht dem wahren Sachverhalt. Um den Grund am 9. Jänner 2003 um 48,50 € - 10 % Abschlag für Tourismus-Widmung verkaufen zu können, dürfe das Gebäude – egal wie viel Wert es noch hätte – nicht vorhanden sein und nicht wie der Amtssachverständige Ing. ASV meine, erst in 50 Jahren einen Abbruch anzugehen. Diese 3.290,00 € Abbruchkosten seien daher der erste große Irrtum des Amtssachverständigen. Richtig sei es, die 37.727,00 €, wie die Berechnung des Sachverständigen ergebe, abzuziehen. Diese 37.727,00 € hätte auch der Amtssachverständige als Wertminderung angesetzt, allerdings am St. Nimmerleinstag – in 50 Jahren.

Der weitere 10%ige Abschlag des Sachverständigen Dipl.-Ing. SV. für fehlende Freiflächen – nur 2.000 m<sup>2</sup> Grund seien vorhanden – sei ebenfalls richtig. Ein Grundstück, welches für touristische Zwecke zu klein ist, sei eben nicht 48,50 €/m<sup>2</sup> wert. Tourismus spiele sich eben nicht nur im Haus ab, sondern es müsse auch ein anderer Platz vorhanden sein (zB Liegewiese, Sportfläche, Pkw-Parkplätze, Schwimmbad etc. gerade eben solche Flächen garantieren die touristische Qualität). Es werde daher der Bodenwert des Sachverständigen Dipl.-Ing. SV. als richtiger Wert des Grundstückes aufrecht erhalten:

2.000 m <sup>2</sup> von 38,80 €/m <sup>2</sup>	77.600,00
- Abbruchkosten	37.727,00
<b>Bodenwert</b>	<b>39.873,00</b>

Die Abwertung für die 30 KV-Stromleitung und das Wegerecht würden sowohl vom Amtssachverständigen als auch vom Sachverständigen als Last mit 3.981,00 € bewertet.

Zur Ertragswertberechnung des Amtssachverständigen Ing. ASV in Höhe von 312.580,00 € wurde ausgeführt:

Der Sachverständige Dipl.-Ing. SV. nehme die Gewinne des Betriebes laut Steuerbescheid 1999 (19.352,00 €), 2000 (5.784,00 €) und ab 2000 (10.901,00 € als pauschalierten Betrag) und führe aus:

*"Aus diesen Angaben ist zu ersehen, dass die Ertragslage von Hotels und Beherbergungsbetrieben in der hier vorhandenen Größenordnung nicht mehr gegeben ist. Diese Tatsache wird durch die Zusammenstellung der Kaufverträge von Beherbergungsbetrieben aus der Region in letzter Zeit bestätigt, wonach der Kaufpreis für Gesamtliegenschaften zum Teil unter dem hier verwendeten Grundpreis liegt. Zu erklären ist dieser Umstand dadurch, dass die hohen Pfandlasten durch die Gläubigerbanken erst nach langfristigen Verkaufsversuchen nur im Zuge von Zwangsversteigerungen zu weit unter dem Sachwert liegenden Kaufpreisen realisiert werden konnten (siehe Gutachten SV DI SV., Seite 1)".*

Auf diese Situation sei schon in der Berufung vom 22. April 2003 besonders hingewiesen worden. Diese Berufung sei jedoch dem Amtssachverständigen nicht zur Verfügung gestanden und würde daher keinen Niederschlag in seiner Bewertung finden. Diese 10.900,00 € würden von Herrn Dipl.-Ing. SV. zur weiteren Berechnung herangezogen. Diese 10.900,00 € seien keine gewagte Annahme wie dies Herr Amtssachverständige behaupte, zumal der Gewinn 2000 lediglich 5.784,00 € betragen hätte. Auch die pauschalierte Gewinnermittlung liege etwa in sachlich richtiger Höhe. Der richtige Umsatz im Jahre 2000 hätte 72.613,00 € betragen; der vom Amtssachverständigen hochgerechnete Umsatz im Jahr 1999 hätte 84.709,00 € betragen. Wenn jetzt der Amtssachverständige einen Ertrag von 19.664,00 € heranziehe, also einen Betrag der in keinen der Vorjahre erzielt worden wäre, so könne diese Ermittlung nur auf der falschen Annahme von 25 % des Umsatzpachtes liegen. Ein zu unterstellender angemessener Umsatzpachtbetrag lediglich 8 – 10 % von den 20%igen Erlösen und nur 4 – 5 % von den 10%igen Erlösen. Sämtliche Tourismusbetriebe in der Region, die von öffentlichen Stellen verpachtet werden, würden mit diesen Sätzen weitergegeben. Aus diesem Fremdvergleich sei ersichtlich, dass sich beim gegenständlichen Betrieb mit seinen durchschnittlichen Umsatz von 80.000,00 € (davon 25.000,00 € 20%iger Umsatz und 55.000,00 € 10%iger Umsatz) ein Rohertrag von 2.000,00 € - 2.500,00 € + 2.220,00 € bis 2.750,00 € also 4.500,00 € bis 5.250 € und keinesfalls ein Rohertrag von beinahe 20.000,00 € ergeben würde. Nachdem der Ertrag nachweislich maximal ein Drittel des Wertes des vom Amtssachverständigen angesetzten Wertes von 16.556,00 € betrage, sei unter Berücksichtigung der Bodenwertverzinsung und des anteiligen Bodenwertes ein Ertragswert = gemeiner Wert in der Höhe von maximal 120.000,00 € anzusetzen. Die unterstellte angemessene Umsatzpacht von 25 % sei der zweite große Irrtum

des Amtssachverständigen Ing. ASV. Eine derartig hohe Umsatzpacht sei in dieser Region in dieser Branche mit einem Hotel mit 23 Betten weder theoretisch noch praktisch erzielbar.

Es wurde der Antrag gestellt, die Finanzverwaltung möge bei den Verwaltungsstellen des Landes- bzw. bei den Gemeinden in der Region im Amtswege Einsicht nehmen, damit der Sachverhalt objektiv ermittelt werde, um nicht leichtfertige Entscheidung gefällt würden, ohne ein zumutbar durchzuführendes Ermittlungsverfahren. Mit dieser leichtfertigen Entscheidung, der unterstellten 25 %, werde der Betrieb umgebracht, bevor er überhaupt die Reinerträge von 4.500,00 € bis 5.250,00 € erwirtschaften könne.

Die Bewirtschaftungskosten von 3.109,00 €/Jahr im Durchschnitt seien nicht nachvollziehbar. Welche Kosten seien das? Ebenfalls könnten 3.109,00 € Bewirtschaftungskosten für ein Hotel nur ein Teil der gesamten Kosten sein. Mit derartig geringen Ausgaben sei die Bewirtschaftung eines Hotelbetriebes niemals möglich. Sollten also mit den 3.109,00 €/Jahr die gesamten Bewirtschaftungskosten gemeint sein, so sei dies der dritte große Irrtum des Amtssachverständigen Ing. ASV. Derartig geringe Bewirtschaftungskosten seien eventuell bei einem Nachtclub in Linz möglich, nicht aber bei einem Hotel in der Provinz.

Bei den Gewinnen laut Steuerbescheid sei selbstverständlich der Unternehmerlohn abzuziehen. Die Vorbesitzer hätten beide im Betrieb gearbeitet. Dieses Faktum müsse einen Niederschlag bei der Ertragswertberechnung finden. Die Angabe des Amtssachverständigen 25 % des Umsatzes sei der Rohertrag sei mehr als falsch und ohne einer langen Arbeitszeit der Eigentümer könne ein so "kleiner" Betrieb überhaupt nicht mehr mit Ertrag geführt werden. Es sei daher unverständlich, wie der Amtssachverständige bei so einer niedrigen Gewinnmöglichkeit überhaupt auf einen Ertragswert von 310.000,00 € = 4.300.000,00 S kommt. Die Restnutzungsdauer von 50 Jahren laut Amtssachverständigen für ein 27 Jahre altes Hotel, entspreche nicht der Realität. Die vom Sachverständigen SV. angenommene Lebensdauer des Objektes von insgesamt 60 Jahren sei bereits überhöht, wie der Amtssachverständige auf die 77 Jahre gesamte Lebensdauer komme, sei nicht verständlich. Bei 50 Jahre alten Hotels stehe in den meisten Fällen "keine" Mauer mehr an der ursprünglichen Stelle. Bei einer Restlebensdauer sei jedenfalls der Errichtungszeitpunkt ausschlaggebend und nicht die Behauptung: "50 Jahre noch!"

Es wurde vorgeschlagen, die Berechnung auf der Gutachtenbasis des DI SV. vorzunehmen und einen Verkehrswert von 140.700,00 € = gemeiner Wert heranzuziehen.

In der zweiten Stellungnahme der Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich, Gebühren und Verkehrssteuern vom 10. Jänner 2006, welche der Berufungsvorentscheidung als weitere Begründung beigelegt wurde, wurde Folgendes ausgeführt:

***"zu Bodenwert***

Die Abschläge für "Sondernutzung Tourismusgebiet" und "fehlende Sportausbungsmglichkeit" sind weiterhin lediglich bezeichnet, nicht aber begründet. Als Begründung für Abschläge vom durchschnittlichen Vergleichspreis ist insbesondere die Aufstellung von Vergleichspreisen einer bestimmten Nutzungsart (hier: Tourismusgebiet) denkbar, wobei allerdings angemerkt wird, daß nach h.a. Erfahrung die Sondernutzung Tourismus im Verhältnis zum "Wohngebiet" eher zu einer Wertsteigerung führt, weil neben der Nutzung als Wohngebiet auch eine gewerbliche Nutzung im Tourismus möglich ist ohne aber die Wohnnutzung zu beeinträchtigen. Auch das gegenständliche Grundstück ist nicht nur für Tourismuszwecke "nutzbar" sondern kann trotz bestehender Sondernutzungs- widmung jederzeit auch als reines Wohngebäude Verwendung finden.

Eine Wertminderung von Flächen wegen "Sondernutzung Tourismus" konnte jedenfalls nicht festgestellt werden.

Da die Abbruchkosten von Gebäuden erst am Ende des wahrscheinlichen Lebensalters von Gebäuden auftreten, sind sie auf diesen Zeitpunkt abzuzinsen, d.h. in der aktuellen Wertermittlung ist der Barwert von in der Zukunft auftretenden Kosten zu unterstellen.

### **Ertragswert – nachhaltig erzielbare Erträge**

Nochmals - die Ertragskraft einer Liegenschaft (eines Betriebes) aus den erzielten Gewinnen abzuleiten, ist nicht sachgerecht, weil in die Gewinnermittlung subjektive Betriebskomponenten einfließen ( Kapitalkosten; Personalkosten; Abschreibungen).

(Ein gutgehender Betrieb wird nicht deshalb billiger verkauft, weil er aufgrund der mangelnden Eigenkapitalausstattung regelmäßig Verluste erwirtschaftet).

Die Umsätze betrugen 4 -12/9963.532,- ~. Umgerechnet auf das ganze Jahr 1999 84.709,-. Im Jahr 2000 betrugen sie 72.613,-. Im Durchschnitt daher 78.661,- ~.

### **Ertragswert - unterstellte Umsatzpacht:**

Diese wird aus den Umsätzen verpachteter Gastronomiebetriebe abgeleitet. Die Nennung der Vergleichszahlen im einzelnen ist wegen der Wahrung des Steuergeheimnisses nicht möglich. Die unterstellte Umsatzpacht von 25 % der Umsätze entspricht aber auch den veröffentlichten Standardzahlen. Umsatzpachten von öffentlichen Anlagen sind für die Wertfindung ungeeignet, weil der öffentliche Bestandsgeber regelmäßig übergeordnete öffentliche Interessen mit den durch die öffentliche Hand verpachteten Betrieben verbindet.

Im übrigen -und zu Vergleichszwecken -wird darauf hingewiesen, daß die unterstellte Umsatzpacht einer Flchenmiete/-pacht von unter 3 €/m<sup>2</sup> Nutzftche/Monat gleichkommt.

### **Ertragswert -Bewirtschaftungskosten:**

Bewirtschaftungskosten sind diejenigen Kosten eines Gebäudes, die üblicherweise beim vermieteten/verpachteten Gebäude dem Bestandsgeber zufallen.

Das sind die Kosten der Instandhaltung, die Kosten der Hausverwaltung und ein pauschal unterstelltes Mietausfallwagnis. Die üblicherweise ebenfalls vom Verpächter zu tragende Grundsteuer gehört nach sterreichischen Recht (im Gegensatz zu Deutschland) nicht zu den Bewirtschaftungskosten.

Nicht zu verwechseln sind die Bewirtschaftungskosten mit den Betriebskosten (Energie, Wasser, Abwasser, Müllabfuhr, Schornsteinfeger etc.); diese fallen regelmäßig dem Bestandsnehmer zu und bleiben daher bei einer Wertermittlung auf Umsatzpachtbasis unberücksichtigt.

### **Ertragswert - Unternehmerlohn:**

Die "fiktiv unterstellte" Verpachtung/ Vermietung eines Gastronomieunternehmens ist ein Akt der privaten Vermögensverwaltung und keine unternehmerische Tätigkeit. Ein Unternehmerlohn ist daher von dem auf Basis der Umsätze ermittelten Pachtpreis nicht in Abzug zu bringen.

### **Gemeiner Wert gem. § 10 BewG 1955**

*Der "gemeine Wert" der Liegenschaft ist aufgrund der von Fr. Dipl.Ing. F. in der Stellungnahme vom 27.12.2005 vorgebrachten Argumente nicht abzuändern und wird wie bisher mit*

€ 310.000,00

*festgestellt."*

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2006 wurde die Berufung teilweise stattgegeben und die Schenkungssteuer mit 33.902,00 € festgesetzt. In der Begründung führte das FA dazu folgendes aus:

*"Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches Land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke das dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird vom Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.*

*Der Amtssachverständige Ing. Josef ASV hat am 9. November 2005 zum Gutachten des Herrn Dipl.-Ing. Hans SV. eine Stellungnahme abgegeben und den gemeinen Wert gemäß § 10 Bewertungsgesetz mit 310.000,00 € ermittelt. Diese Stellungnahme wurde Frau Dipl.-Ing. F. am 28. November 2005 übermittelt. Mit Schriftsatz vom 27. Dezember 2005 begehrte Frau Dipl.-Ing. Sonja F. einen Verkehrswert gleichgemeinen Wert von 140.700,00 € der Bemessung zugrunde zu legen. Der Amtssachverständige Herr Ing. ASV hat am 10. Jänner 2006 zu den Einwendungen von Frau Dipl.-Ing. F. schriftlich Stellung genommen. Diese Stellungnahme des Amtssachverständigen wird der Berufungsvorentscheidung angeschlossen und stellt einen Bestandteil der Berufungsvorentscheidung dar. Der gemeine Wert der von Frau Sophie F. übergebenen Liegenschaft beträgt zum Übergabstichtag 310.000,00 € und wird daher gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG der Berechnung der Schenkungssteuer zugrunde gelegt. Berechnung der Schenkungssteuer:*

<i>Gemeiner Wert der Liegenschaft</i>	<i>310.000,00 €</i>
<i>abzüglich Freibetrag gemäß § 14 Abs. 1 ErbStG</i>	<i>2.200,00 €</i>
<i>steuerpflichtiger Erwerb</i>	<i>307.800,00 €</i>
<i>9 % Schenkungssteuer von 307.800,00 €</i>	<i>27.702,00 €</i>
<i>zuzüglich gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 2 % von 310.000,00 €</i>	<i>6.200,00 €</i>
<i>ergibt Schenkungssteuer</i>	<b><i>33.902,00 €"</i></b>

Im Vorlageantrag vom 20. Februar 2006 wurde Folgendes vorgebracht:

Die Stellungnahmen des Finanzamtes Freistadt, Rohrbach, Urfahr wurden jeweils vom Sachbearbeiter Ing. ASV abgegeben. Auf der Seite 2 der Berufungsvorentscheidung sei der Herr Amtsdirektor Ing. ASV als Amtssachverständiger bezeichnet worden. Das Herr Ing. ASV Sachverständiger ist, behaupte er nicht einmal selbst in keiner seiner Stellungnahmen, auch wofür er eigentlich Sachverständiger sein sollte, gehe nirgendwo hervor. Wie aus den Gesprächen vor Ort in W. ausgesprochen wurde, hätte Herr ASV eine "landwirtschaftliche

Matura" und einen Aufbaukurs in Hallein für Holztechnik gemacht. Aus diesem Grund unterschreibe er seine Stellungnahmen nicht einmal in Eigenverantwortung, sondern für den Abteilungsleiter. Er stehe nicht einmal zu seiner Ausführung als Sachbearbeiter. Es hätte also ein Amt diese Stellungnahmen abgegeben und nicht wie es sich unter normalen Bedingungen verstehe, eine Person als Sachkundiger. Da es sich beim gegenständlichen Akt um die Bewertung des Bodens als Bauland und die Bewertung des Objektes als Ertragsobjekt handle, sei eine Ausbildung im kaufmännischen Wissenschaftsgebiet unabdingbar. Wie soll jemand ohne entsprechende Schule Sachverständiger sein? Wozu seien die höheren Schulen dann notwendig? Es werde auch in diesem Antrag auf die Stellungnahmen des Sachbearbeiters ASV, welcher ein Bestandteil der Vorentscheidung war, eingegangen. In weiterer Folge wurde die Stellungnahme des Herrn Ing. ASV vom 9. November 2005 wieder gegeben, dann wurde die Stellungnahme vom 27. Dezember 2005 wiederholt. Anschließend wurde behauptet, dass auch die zweite Stellungnahme des Herrn Ing. ASV im Wesentlichen eine Wiederholung der ersten sei und in den angeführten Punkten glattweg falsch sei. Zum Bodenwert wurde angeführt:

Da in W., jedenfalls in den letzten 25 Jahren, kein neuer Hotelbetrieb geschaffen wurde, jedoch unzählige Wohnbauten, könne von einem Mehrwert einer spezifischen Tourismuswidmung nicht gesprochen werden. Da für diese Grundwidmung kein Bedarf hierfür vorhanden sei. Von einer jederzeitigen Umwidmung träume nur jemand, der von den Raumordnungsbestimmungen der Jetztzeit keinen Wissensstand hätte bzw. der noch nie etwas von der Schwierigkeit einer Umwidmung im Bauland gehört hätte. Der Bodenwert werde durch das bestehende Gebäude jedenfalls um die Abbruchkosten dieses Gebäudes entwertet. Erst wenn das Gebäude weg ist, könne man einen Baugrundpreis für jeden m<sup>2</sup> erzielen. Als Beispiel führte die Bw. an: Ein Bunker aus dem Krieg hätte eine "unendliche Lebensdauer" und könne überhaupt nicht sinnvoll abgerissen werden. Der Wert dieses Grundstückes sei in Wahrheit = Null. Laut Herrn ASV koste der Abbruch heute nichts und der Grund hätte durch den Bau keine Entwertung, weil der Abbruch in weiterer Ferne eventuell liege. Was für eine Logik eines Sachbearbeiters? Die Ansicht des Sachbearbeiters ASV widerspreche den natürlichen Denkgesetzen.

Zum Ertragswert:

Die Vorbesitzer B. hätten keine Schulden, kaum Personalkosten und keine Abschreibung mehr und hätten keinen Ertrag gehabt. Die Behauptung des Herrn ASV: "Ein gut gehender Betrieb wird nicht deshalb billiger verkauft, weil er aufgrund der mangelnden Eigenkapitalausschüttung regelmäßig Verluste erwirtschaftet." Gehe im konkreten Bewertungsfall und dem wahren Sachverhalt vorbei. Herr ASV beurteile es als falsch, den Ertragswert eines Betriebes (einer Liegenschaft) aus den erzielten Gewinnen abzuleiten; wie

soll den sonst die Ertragskraft beurteilt werden? Jede Bank nehme bei einem "Rating" eines Betriebes die erzielten Gewinne, besser gesagt die Bilanzen des Betriebes als Basis für die Einstufung der Ertragskraft und der Substanz des Betriebes. Bei dieser Vorgangsweise zur Einstufung und Beurteilung der Liegenschaften bzw. der Betriebe handle es sich um die so genannte Basel II - Richtlinien, welche für die ganze europäische Union gelten, daher müsste dies auch für Herrn Ing. ASV genügen. Die Aussage des Amtsdirektor ASV: "Ein gut gehender Betrieb wird nicht deshalb billiger verkauft, weil er aufgrund der mangelnden Eigenkapitalausstattung regelmäßig Verluste erwirtschaftet" deutet ebenfalls auf mangelhafte betriebswirtschaftliche Kenntnisse hin. Den Ertragswert mit einer unterstellten Umsatzpacht von 25 % zu errechnen, könne nur als Willkür bezeichnet werden. Eine Umsatzpacht von 25 % für einen Hotelbetrieb mit 23 Betten zu erzielen, sei in dieser Gegend weder theoretisch noch praktisch möglich. Die Berechnungen von Herrn ASV entsprechen keinesfalls der Realität. Es wurde auf das angeführte Beispiel des Hotel Austria-Verkaufes durch die Sparkasse verwiesen. Hier sei nicht einmal 20 % des Wertes des Gutachters erreicht worden. Der Schätzpreis des Gerichtsgutachters für eine vorangegangene Versteigerung hätte 20 Mio. S betragen. Der tatsächliche Verkauf im Jahr 1993 wäre zu einem Preis von 3,15 Mio. S erfolgt. Es gäbe genügend Beispiele, wo derselbe Sachverhalt zutrefte und dies nicht von Herrn ASV berücksichtigt worden wäre. Ein objektives Sachverhaltsverfahren sei daher keinesfalls gegeben. Die Beantwortung und das Eingehen des Herrn ASV auf Rechtsbelange sei ebenfalls eines Gutachters der ausschließliche Sachthemen zu behandeln hätte nicht entsprechend angepasst. Es wurde ersucht, einen Ertragswert mit 140.000,00 € laut Gutachten des Herrn Dipl.-Ing. SV. festzusetzen, weil die Besonderheiten der Region berücksichtigt werden müssten.

Im Vorhalt vom 29. August 2006 wurde der Berufungswerberin Folgendes vorgehalten:

*"In Ihrer Berufung führten Sie aus, dass die Liegenschaft (Grundstück Nr. 415/3 im Flächenausmaß von 2000 m<sup>2</sup> samt H.-Hotel), deren Bewertung nunmehr Gegenstand des anhängigen Berufungsverfahrens ist, im Jahr 2002 von der Geschenkgeberin zu einem Kaufpreis von 327.027,00 € erworben worden ist. Der Kaufvertrag, mit dem die Geschenkgeberin die Liegenschaft erworben hat, wurde am 21. Februar 2002 abgeschlossen. Sie haben die Liegenschaft mit Schenkungsvertrag vom 9. Jänner 2003 erworben. Die Bewertung durch den Sachverständigen DI Hans SV. erfolgte 21. April 2003.*

*Nach § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 ist der nachgewiesene gemeine Wert eines inländischen Betriebsgrundstückes nur dann maßgebend, wenn von einem Steuerschuldner nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert des inländischen Betriebsgrundstückes **im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld** geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes. Fehlt dieser Nachweis, ist der dreifache Einheitswert anzusetzen.*

*Das vorliegende Sachverständigengutachten bezieht sich auf einem Zeitpunkt nach dem Entstehen der Steuerschuld, die gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht. Weiters berücksichtigt das Gutachten den Kaufpreis, der im Jahr 2002 für dieses Objekt bezahlt wurde, nur am Rande. Zwar ist der gemeine Wert in Hinblick auf die erzielbaren Preise festzustellen, doch ist unzweifelhaft, dass die tatsächlich*



*bezahlten Preise Rückschlüsse auf den gemeinen Wert nicht nur zulassen, sondern dass der Verkehrswert in vielen Fällen als gemeiner Wert anzusprechen sein wird.*

*Im gegenständlichen Fall wurde zum im Jahr 2002 tatsächlich bezahlten Kaufpreis von 327.027,00 € lediglich bemerkt, dass der Hotelkauf im Jahr 2002 ein riesiger Fehler gewesen sei, da keine Infrastruktur vorhanden, die Sauna baufällig und schadhaft, sowie sei Kühlraum nicht vorhanden gewesen sei. Es stellen sich daher folgende Fragen:*

*Waren die in der Berufung angeführten Umstände (keine Infrastruktur etc.) im Zeitpunkt der Preisbildung im Zuge des Kaufvorganges im Jahr 2002 bereits bekannt?*

*Wenn nach Ansicht der Berufungswerberin die Geschenkgeberein einen weit über dem Doppelten des Wertes der Liegenschaft liegenden Kaufpreis bezahlt hat, hat dann die Geschenkgeberin vom Veräußerer bislang eine Preisminderung oder Ähnliches verlangt? Wenn nein, warum nicht?*

*Wenn ja, mit welchem Erfolg bzw. Ergebnis?*

*Sind zwischen 21. Februar 2002 und 9. Jänner 2003 Umstände eingetreten, die zu einer erheblichen Wertminderung der fraglichen Liegenschaft geführt haben?*

*Wenn ja, sind diese genau zu erläutern.*

*Es wird darauf hingewiesen, dass die Anwendung des § 19 Abs. 2 zweiter Satz ErbStG 1955 den Nachweis eines unter dem dreifachen Einheitswert liegenden gemeinen Wertes erfordert. Ein Nachweis ist dann nicht als erbracht anzusehen, wenn noch erhebliche Zweifel an der Wertermittlung offen bleiben. An der Wertermittlung des DI SV. hat das Finanzamt bereits Zweifel geäußert und es wurden nunmehr von der Berufungsbehörde offene Fragen aufgeworfen. An der Wertermittlung des Ing. ASV haben Sie Zweifel geäußert. Werden diese Zweifel nicht ausgeräumt, ist zwingend der dreifache Einheitswert als steuerlich maßgeblicher Wert der Liegenschaft anzusetzen. Dies hätte zur Folge, dass der angefochtene Bescheid vom 2. April 2003 vollinhaltlich bestätigt und die für Sie günstigere Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2006 aufgehoben wird. Dem können Sie entgegenreten, wenn Sie entweder den geringeren gemeinen Wert zweifelsfrei nachweisen oder den Vorlageantrag vom 20. Februar 2006 zurücknehmen.*

*Derzeit ist beim Verfassungsgerichtshof zur Zl. B 3391/05 ein Gesetzesprüfungsverfahren in Zusammenhang mit der Verfassungsmäßigkeit des § 19 Abs. 2 und 3 des Bundesgesetzes vom 30. Juni 1955, betreffend die Erhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955), BGBl. Nr. 141 idF BGBl. Nr. I 142/2000 anhängig. Sollte Ihrem Berufsbegehren nicht Rechnung getragen werden, könnte allenfalls auch Ihr Fall ein Anlassfall in Zusammenhang mit der Gesetzesprüfung werden. Solange der Verfassungsgerichtshof jedoch diese Bestimmung nicht aufgehoben hat, ist diese zwingend anzuwenden."*

Dazu führte die Bw. in der Stellungnahme vom 30. August 2006 Folgendes aus:

*"Zunächst wird festgehalten, dass die Schenkung lt. gegenständlichen Verfahren am 9. Jänner 2003 erfolgte. Die Schenkung wurde am 2. April 2003 vorgeschrieben. Mit Berufung vom 22. April 2003 wurde das schlüssige Gutachten des DI Hans SV. vom 21. April 2003 vorgelegt.*

*Es ist richtig, wie im Schreiben vom 29. August 2006 angeführt, dass das Gutachten des DI Hans SV. ungefähr drei Monate nach dem Entstehen der Steuerschuld erstellt wurde. Ja, warum sollte denn ein Gutachten zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (9. Jänner 2003) erstellt werden, wenn man dieses Gutachten erst als Beweis der falschen Vorschreibung der Schenkung, welche am 2. April 2003 war, benötigt.*

*Die erste Stellungnahme des Hr. ASV zur Wertermittlung erfolgte am 9. November 2005 - also fast drei Jahre nach der Schenkung! Es vergingen die Jahre 2003, 2004 und 2005 fast! Schon aus dieser langen zeitlichen Entfernung und der Auslegung der drei Monate lt. Schreiben vom 29. August 2006 ist dieses Bewertungsoperat des Hr. Ing. ASV äußerst bedenklich. Dieses*

*Objekt wurde erstmals von Hr. DI SV. in der Zeit vom 8. April 2003 bis 24. April 2003 fachkundig besichtigt dabei wurden alle Umstände für die notwendige Preisermittlungen für den gemeinen Wert des Objektes erhoben.*

*Alle Rechtsgeschäfte und Zustände vor der Schenkung, so auch der Kauf vom 21. Februar 2002 (ein Jahr zuvor) können keine schlüssige Aussage über den Wert des Objektes zum Zeitpunkt der Schenkung machen. Der Gemeine Wert eines Objektes kann nur durch ein Gutachten zum Zeitpunkt des Rechtsgeschäftes festgestellt werden. Auch das Produkt Einheitswert x 3 ist ungeeignet den Gemeinen Wert zu bestimmen.*

*Hr. DI SV. hat unzählige Gutachten für Liegenschaften und Objektseinschlüssen im Zuge von Enteignungsverfahren der Republik Österreich (Bundesstraßenverwaltung) erstellt. Die meisten seiner Gutachten mussten dem Wirtschaftsministerium bzw. dem Finanzministerium (bei der Überschreitung von bestimmten Grenzen) zur Genehmigung vorgelegt werden.*

*Die vom Hr. DI SV. ermittelten Entschädigungswerte mussten von der Republik Österreich zu 100% gezahlt werden und nicht wie bei der gegenständlichen Schenkung mit einem 9 % Anteil an Schenkungssteuer, die vom Steuerpflichtigen zu entrichten ist.*

*Die Frage 1 vom 29. August 2006 muss mit "Nein" beantwortet werden. Diesbezüglich wird auf die beiliegende Stellungnahme meiner Mutter Sophie F. verwiesen.*

*Zur Frage 2: It. beiliegendem Grundbuchauszug vom 16. Jänner 2002 - kurz vor dem Kauf Johann B. / Sophie F. - war immer Fr. Gerda B. Eigentümerin. Erst bei der Eigentumseintragung an Sonja F. im Jahr 2004 wurde mir die Tatsache bekannt, dass bereits am 23. März 1999 Gerda B. an ihren Gatten Johann B. übergeben hatte. Gerda starb am 31. Dezember 2004 an langem schwerem Krebsleiden.*

*Meine Mutter konnte ebenso wenig wie ich nach Kenntnisnahme des richtigen Wertes der Liegenschaft It. Gutachten Hr. DI SV. vom 21. April 2003 mit der schwerkranken Gerda B. diesbezüglich keinen Streit mehr beginnen.*

*Von Johann B. brauchte ich weitere Grundflächen um überhaupt als Hotelbetrieb auftreten und führen zu können auch mit ihm wäre ein Streit über den Verkaufspreis kontraproduktiv, da dieser ja in einem Streitfall mir keinen Quadratmeter Grund mehr verkauft hätte! "Wer verkauft dir einen Grund, der unbedingt benötigt wird, wenn du im Bezug auf das vorangegangene Rechtsgeschäft einen Streit um den Verkaufspreis beginnst?" - und wenn auch zu recht.*

*Alle für die Wertermittlung relevanten Zahlen Bilanzen usw. sind erst vom DI SV. erhoben worden. Im gegenständlichen Fall hat nur der Ertragswert der Liegenschaft Gewicht bei der gemeinen Wertermittlung eine Rolle gespielt, da ja Erträge nicht vorhanden waren. Diese geringe Ertragsmöglichkeit hat auch meine Mutter im Jahre 2002, wo Sie selbst das Hotel bewirtschaftet hat schmerzlich feststellen müssen. Mir geht es seit 1. Jänner 2003 äußerst schlecht, wobei ich sagen möchte, dass mit einem Hotel (23 Betten) und der noch weiter nachlassenden Nachfrage nach Betten (Nächtigungen) in W. (P. Priel) nichts mehr zu holen ist.*

*Zweifel alleine reichen nicht aus um ein Gutachten in Frage zu stellen. Es müssen schon Gründe für diese Zweifel angegeben werden und zwar nur zur Wertermittlung.*

*Jedenfalls sind beide Wertermittlungen (DI SV. und Ing. ASV) unter der Formel: Gemeiner Wert = Einheitswert x 3 gelegen. Das sind jedenfalls Zweifel an der Richtigkeit des 3-fachen Einheitswert als Gemeiner Wert auf dem ersten Blick angebracht. Der geringere Gemeine Wert als 3-facher Einheitswert ist durch das Gutachten des DI SV., welchen die Republik Österreich für viele Gutachten beauftragt hat, zweifelsfrei nachgewiesen. Er wurde auch deshalb für die Ermittlung des Wertes im gegenständlichen Fall herangezogen. Die Finanzverwaltung hat keinesfalls einen Grund im gegenständlichen Fall Hr. DI SV. nicht zu glauben, wo man doch in den vielen Fällen sehr wohl an seine Gutachten geglaubt hat. Die Vorgangsweise: weil ich ihm in den vielen Fällen glaubte, glaube ich ihm dieses Mal nicht –*

*entspricht nicht der natürlichen Denkweise! Man kann einem Gutachter glauben oder nicht glauben.*

*Hotels in der Größenordnung von 23 Betten im ländlichen Bereich (P. Priel) sind bereits unverkäuflich und nicht einmal geschenkt loszukriegen. Beispiele gibt es viele und es werden immer mehr. Für das gegenwärtige sich in konkursbefindliche Hotel Bischofsberg (220 Betten!) liegen bisher Kaufangebote zwischen 1 Cent und 75.000 Euro der Masseverwaltung vor.*

*Zur Frage 3: Diese Mängel und Umstände hat der Sachverständige DI SV. zum Größtenteils aufgelistet und berücksichtigt. Die Umstände sind: "Die Erfahrung, dass ein Hotel mit unter 45 Betten keine Auslastung erzielen kann, da kein Autobus untergebracht werden kann." Nicht vorhandene Kühlräume - ein Kühlschrank entspricht leider Gottes nicht mehr den geltenden Hygienevorschriften. Keine taugliche Küche vorhanden - der Umbau entsprechend den Richtlinien würde 120.000 Euro kosten. Der Saunabereich war abgenutzt und musste umfangreich saniert werden. Die Türe im Parterre in den Garten (Saunabereich) lässt sich kaum öffnen, da sich das Haus scheinbar gesenkt hat. Der bestehende „Seminarraum“ (38 qm) musste komplett saniert werden, da der dort verlegte Boden mit ein Kleber fixiert war, der eine derartige Ausdünstung hatte, von dem man Kopfschmerzen bekam. Heute ist darin ein Fitness-Studio eingerichtet, um den Namen H.-Hotel ein wenig gerecht zu werden. Der interne Zugang zur Wäscherei führt lediglich über die Küche bzw., gelangt man von außen über den Parkplatz in die Wäscherei. Keine Stauräume. Keine Barrierefreiheit (Halbstöcke, Eingangsbereich, etc.) - Lift lässt sich nicht einbauen; gerade unsere derzeitige Hauptzielgruppe ab 50 würde bei einem 3-stöckigem Haus einen Lift benötigen. Versteckte Mängel in den Abflussrohren und in der Warm- und Kaltwasserinstallation. Desolate Sanitärbereiche. Desolate Ölheizung. In der Bar ist kein Platz für ein Waschbecken bzw. einen Gläserspüler; um von der Schank, die sich im Barraum befindet, muss man durch die Aula über den Speisesaal um wieder in den Barbereich zu gelangen (logistischer Wahnsinn). Überschwemmungen (bei starkem Regen) von Wäscherei, Garage und Lager, ...*

*Die Behebung dieser Mängel verringert weiter den "Nicht vorhandenen Ertrag" ins Negative und kann aus Geldmangel überhaupt nicht in Angriff genommen werden!*

*Der objektive Sachverhalt ist eben der, dass Hotels fast unverkäuflich sind. Diese Tatsache weiß inzwischen so gut wie jeder! Diesen Sachverhalt möge die Behörde berücksichtigen zu Mal ein Gutachten für die Gemeine Wertermittlung nur drei Monate nach der Schenkung erstellt wurde. Zum Vergleich, die Stellungnahme des Hr. Ing. ASV erfolgte drei Jahre später. Es kann auf jeden Fall beim Gutachten des DI SV. von einem Gutachten zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld gesprochen werden.*

*Auch Gutachten für eine Enteignung werden nicht am gleichem Tag der Ablöseverhandlung erstellt sondern auch drei Monate vorher.*

*Der Zeitpunkt der Wertermittlung des Hr. Ing. ASV drei Jahre nach Entstehung der Steuerschuld ist jedenfalls kein Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und daher aus diesem Grund nicht geeignet.*

*Ein im Schreiben vom 29. August 2006 angedeutete Verlagerung der Entscheidung zu den Höchststrichern des öffentlichen Rechts ist im gegenständliche Verfahren - eindeutige zweifelsfreie Beweislage durch das Vorliegen eines zeitgerecht erstellten Gutachtens - nicht den Verwaltungsverfahrens-Bestimmungen entsprechend.*

*Noch dazu, wollte Finanzminister Karl Heinz Grassner vom Juli 2006 an der Abschaffung der Schenkungssteuer bei Betrieben gearbeitet wird.*

*Anträge: Die Oberbehörde möge die Schenkungssteuer auf Grundlage des gerichtlich beeideten Sachverständiger DI SV. vorschreiben damit wäre auch der aufwendige Verfahrensstreit beendet. Bei objektiver Betrachtung ist das Gutachten des DI SV. der einzige Beweis des zum Zeitpunkt der Schenkung vorhandenen Gemeinen Wertes."*

In der Stellungnahme vom 30. August 2006 brachte Frau Sophie F. vor:

*„Ich habe die Liegenschaft mit 2000 qm Grund von Frau Gerda B. (lt. Grundbuchsauszug die Eigentümerin) gekauft.*

*Vor der Unterzeichnung des Kaufvertrages war ich nur einmal in der Hotelhalle und habe sonst nichts besichtigt. Vom Kauf bis zum 31. Dezember 2002 habe ich das Hotel selbst betrieben und bin zur leidvollen Erkenntnis gekommen, dass ich viel zu viel bezahlt habe bzw. jetzt noch immer zahlen muss.*

*Ich hatte keine Beratung und keine Ahnung was das Hotel wert ist und welche Mängel es hat. Da meine Tochter eine Arbeit brauchte habe ich ihr diesen Betrieb geschenkt. Ich bin jetzt froh, dass meine Tochter überhaupt die Schenkung annahm, da ich selbst viele dieser großen Mängel in diesem Jahr kennen gelernt habe.*

*Fazit: Der Kauf vom 9. Jänner 2003 war ein riesiger Fehler. Heute würde ich das Hotel nicht einmal mehr geschenkt wollen. Es ist kein Ertrag möglich; dazu wartet einen riesiger Reparaturstau zum Aufarbeiten. Es war ein Wahnsinn diese für Hotelbauten - alte Bude - zu kaufen!!*

*Überall sind Leitungen und Rohre reparaturbedürftig, alle Oberflächen, wie Fliesen auf den Wänden und Böden müssten abgeschlagen und neu geklebt werden. Die Küche, das Dach (bei starkem Regen Wassereintritt über den Kamin), die Sanitäranlagen, die Zimmer (Ausstattung und Sanitärbereiche); nach fast 30 Jahren ist einfach alles mangelhaft und zu erneuern. Baumschlagers selbst haben zugegeben nach der Fertigstellung im Jahr 1980 nie mehr etwas renoviert zu haben. Es wurde regelrecht ausgewirtschaftet und es ist nun an der Zeit viel Geld zu investieren, falls man es noch weiterführen möchte.“*

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

§ 19 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 (ErbStG 1955) in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I 2002/142 lautet:

*“(1) Die Bewertung richtet sich, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).*

*(2) Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (Besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert dieser Vermögenswerte im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.*

*(3) Haben sich in den Fällen des Abs. 2 die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld dergestalt geändert, daß nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert festzustellen. In diesem Fall ist das Dreifache des besonderen Einheitswertes maßgebend.“*

Nach § 10 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 (BewG 1955) wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den

Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 167 Abs. 2 der Bundesabgabenordnung (BAO) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Im bisherigen Verwaltungsverfahren wurde zum Nachweis, dass der gemeine Wert der Liegenschaft, welche Gegenstand des Schenkungsvertrages vom 9. Jänner 2003 war, im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer war als das Dreifache des Einheitswertes, ein Gutachten des Sachverständigen DI SV. vom 24. April 2003 vorgelegt. Dieses Gutachten sei nach Ansicht der Berufungswerberin (Bw.) der einzige Beweis und daher der Besteuerung zu Grunde zu legen. Im Rahmen des bisherigen Verwaltungsverfahrens hat sich das Finanzamt bereits mit dem vorgelegten Gutachten auseinander gesetzt und dieses als nicht schlüssig erachtet. Folgende Umstände sprechen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gegen die Schlüssigkeit dieses Gutachtens:

#### ***Anwendung des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992:***

Das Gutachten stützt sich auf die Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 (LBG). Wie sich aus den zitierten Gesetzesbestimmungen ergibt (§ 19 ErbStG 1955, § 10 Abs. 2 BewG 1955) sind für die im Berufungsfall vorzunehmende Bewertung ausschließlich abgabenrechtliche Bestimmungen maßgeblich. Im § 1 Abs. 2 LBG ist Anwendung der in diesem Gesetz geregelten Bewertungsbestimmungen nur vorgesehen, sofern die Verwaltungsvorschriften nichts anderes bestimmen. Demnach hat die Bewertung nicht nach dem LBG zu erfolgen (vgl. VwGH 19. 3. 2002, 97/14/0034, VwGH 8. 6. 1994, 92/13/0154).

#### ***Bewertungsstichtag:***

Das vorliegende Sachverständigengutachten bezieht auf keinen konkreten Zeitpunkt und nennt keinen Bewertungsstichtag. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 19 Abs. 2 ErbStG ist der gemeine Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, die gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung entsteht, nachzuweisen. Um diesen Nachweis zu erbringen, müsste das Sachverständigengutachten zumindest anführen, für welchen Bewertungsstichtag die Bewertung erfolgt ist. Darüber fehlen die Angaben im Gutachten. Aus dem Umstand, dass das Gutachten wenige Monate nach Entstehung der Steuerschuld erstellt wurde, kann noch nicht geschlossen werden, dass es auf dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld abstellt.

#### ***Bodenwert:***

Im vorliegenden Gutachten wurde der Grundpreis mit dem Vergleichswertverfahren ermittelt. Von dem so ermittelten mittleren Grundpreis wurden Abschläge für "Sondernutzung Tourismusgebiet" und "nicht vorhandene Sportausübungsmöglichkeit" vorgenommen. Desweiteren wurden Abschläge für Abbruchkosten, Leitungsservitute und Wegerechte vorgenommen.

Im Bewertungsgutachten wurde festgestellt, dass das Grundstück, welches Gegenstand der Schenkung war, laut rechtskräftigem Flächenwidmungsplan der Marktgemeinde W. als "Sondernutzung Tourismusgebiet" ausgewiesen ist. Für einem bestimmten Gebrauch gewidmete Grundstücke können brauchbare Vergleichspreise nur aus Verkäufen von Grundstücken, die mit dem diesem bestimmten Gebrauch belastet sind und bleiben, an Personen abgeleitet werden, die lediglich an der verbleibenden Sondernutzung interessiert sind oder auf Aufhebung der Sondernutzung spekulieren (vgl. VwGH 18. 11. 1983, 3460/78). Im gegenständlichen Fall hat der Gutachter DI SV. jedoch die Liegenschaftspreise von Verkäufen in W. als Ausgangspunkt für seine Ermittlung des Grundpreises herangezogen und davon Abschläge für "Sondernutzung Tourismusgebiet" und "nicht vorhandene Sportausübungsmöglichkeit wegen zu geringer Freiflächen" vorgenommen. Diese Bewertungsmethode entspricht nicht der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. 11. 1983, 3460/78 angeführten Vergleichswertmethode, da hier offensichtlich ein mit Sondernutzung belastetes Grundstück mit nicht näher bezeichneten Grundstücken verglichen wurde. Insbesondere geht aus dem Gutachten nicht hervor, welche Widmung die Vergleichsgrundstücke hatten. Es ist lediglich von "vergleichbaren Grundstücken" die Rede. Diesbezüglich ist das Gutachten nicht transparent und kann aus diesem Grunde auch nicht nachvollzogen werden. Auch bleibt offen, wie die prozentuellen Abschläge ermittelt wurden und welche Erfahrungswerte diesen Abschlägen zu Grunde liegen.

Die Folgerung des Sachverständigen DI SV., dass sich ein Bestand an älteren Gebäuden eine Belastung mit den Abbruchkosten bedeutet, entspricht grundsätzlich den Denkgesetzen. Nicht gefolgt kann dem Sachverständigen jedoch werden, wenn ein 27 Jahre altes Gebäude, dessen Bauzustand weitgehend als "gut" bezeichnet wurde, quasi als abbruchreif eingestuft wird und daher der Barwert der in Zukunft auftretenden Abbruchkosten nicht auf die voraussichtliche Lebensdauer abgezinst wird. Eine derartige Bewertung hätte zur Folge, dass selbst bei einem neuen Gebäude die Abbruchkosten sofort voll zum Abzug zu bringen wären, was jedoch jeglicher Lebenserfahrung widerspricht.

Der im Berufungsverfahren vorgebrachte Vergleich mit einem Bunker aus dem zweiten Weltkrieg ist unzutreffend, da hier nicht ein Bunker sondern ein Hotel zu bewerten war.

### ***Restnutzungsdauer des Gebäudes:***

Die Restnutzungsdauer des Gebäudes wurde sowohl bei der Ermittlung des Bodenwertes als auch bei der Ermittlung des Ertragswertes mit 33 Jahre angenommen. Dabei wurde von einer voraussichtlichen Lebensdauer des Objektes von 60 Jahren ausgegangen. Das Baujahr wurde mit 1976 angegeben und das Gebäudealter von der voraussichtlichen Lebensdauer des Objektes abgezogen.

Der Sachverständige ist in seinem Gutachten ohne nähere Begründung von einer Gesamtlebensdauer des Gebäudes von 60 Jahren ausgegangen. Die bauliche Ausstattung des Kellers wurde im Befund des Gutachtens mit "einfach" angegeben, jene der übrigen Gebäudeteile (Fundierung, Erdgeschoss, Obergeschoss, Dachraum) wurde als "gut" bezeichnet. Das Gebäude ist laut Befund in Ziegelbauweise errichtet. Die Elektro-, Wasser- und Sanitärinstallation ist vollwertig hergestellt. Die in der Stellungnahme der Frau Sophie F. angeführten Mängel sind aus dem Befund nicht ersichtlich.

Das Gutachten ist insoweit als methodisch verfehlt anzusehen, da aus dem Baujahr allein nicht auf eine weitere Nutzungsdauer geschlossen werden kann (vgl. VwGH 25. 4. 2001, 99/13/0221), vielmehr ist der Bauzustand zum maßgeblichen Bewertungsstichtag ausschlaggebend.

Hinsichtlich der Ermittlung der Restnutzungsdauer in Zusammenhang mit der Ertragsbewertung wurde von der für die Ermittlung des Bodenwertes angenommenen und unrichtig ermittelten Restnutzungsdauer ein Abschlag von 25 % vorgenommen und dies mit Ausfallsrisiken und der Auslastung begründet. Die Ermittlung dieser wirtschaftlichen Restnutzungsdauer erscheint nicht schlüssig, da einerseits von einer unschlüssigen technischen Restnutzungsdauer ausgegangen wurde und andererseits nicht dargestellt wurde, auf Grund welcher Erfahrungswerte sich der Abschlag von 25 % ergibt.

### ***Zur Ertragswertermittlung:***

Ausgangspunkt für die Ermittlung der Ertragswertberechnung im Gutachten des DI SV. war der nach einkommensteuerrechtlichen Kriterien ermittelte Gewinn des Hotelbetriebes in den Jahren 1999, 2000 und 2001, wobei der Gewinn für 2001 mittels Pauschalierung ermittelt wurde. Der Ertragswert aus dem Hotelbetrieb wurde mit 60 % des im Jahr 2001 durch Pauschalierung ermittelten Gewinnes auf eine Restbetriebszeit, welche mit 25 Jahre angenommen wurde, mit einem Zinsfuß von 8 % kapitalisiert. So wurde ein Ertragswert mit 52.600,00 € ermittelt.

Diese Bewertungsmethode ist unzulässig, da diese nicht dem Prinzip der im § 10 Abs. 2 und 3 BewG 1955 normierten Außerachtlassung persönlicher und ungewöhnlicher Verhältnisse entspricht. Der erzielte, nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn ist – wie seitens des Finanzamtes ausgeführt wurde - von der Ausstattung eines Betriebes mit Eigenkapital,

Abschreibungen, insbesondere jedoch von den zum jeweiligen Zeitpunkt gültigen steuerrechtlichen Vorschriften abhängig. Soweit dem für das Finanzamt tätigen Amtssachverständigen Ing. ASV in diesem Zusammenhang mangelnde betriebswirtschaftliche Kenntnis vorgeworfen wurde, entbehrt dieser unsachliche Vorwurf jeglicher Basis. Dies ergibt sich schon daraus, da die Betriebswirtschaftslehre verschiedene Gewinnbegriffe entwickelt hat (vgl. *Wöhe*, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre<sup>11</sup>, 36f). Der Begriff des **Gewinns**, auch **Nettogewinn**, auf einen Zeitraum bezogen **Periodenüberschuss**, bezeichnet in seiner allgemeinen Verwendung den Erfolg autonomer einzelwirtschaftlicher Tätigkeit. Der Gewinn ist das positive Betriebsergebnis. Er ergibt sich als Unterschied zwischen Aufwand und Ertrag zwar entweder als **Periodengewinn** (Gewinn in einer bestimmten Rechnungsperiode) oder als **Stückgewinn**, d.h. als Gewinn je Leistungseinheit. Die Aussagekraft des Gewinns als Kennzahl ist eher gering, solange kein Bezug zu anderen Größen hergestellt werden kann, z.B. der Höhe des Kapitals, das zur Erzielung des Gewinns diene. Die Ermittlung des Gewinns erfolgt in den als Erfolgsrechnung bezeichneten Systemen des Rechnungswesens. Je nach Zweck und Ausgestaltung der Erfolgsrechnung wandelt sich der konkrete Inhalt des jeweils verwendeten Gewinnbegriffs. Umgekehrt wird der Gewinnbegriff erst durch die Ermittlungsregeln der Erfolgsrechnung konkretisiert und damit messbar gemacht. Da die verschiedenen Systeme der Erfolgsrechnung zu unterschiedlichen Ergebnissen kommen können, ist die Höhe des Gewinns keineswegs so eindeutig messbar wie es scheint. Vielmehr ist die Erfolgsrechnung zu den wichtigsten und anspruchsvollsten Gebieten der Betriebswirtschaftslehre zu rechnen (Quelle: Wikipedia, Die freie Enzyklopädie, <http://de.wikipedia.org/wiki/Gewinn>).

Somit kann der nach den steuerrechtlichen Vorschriften ermittelte Gewinn, der im gegenständlichen Fall offensichtlich aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb laut Einkommensteuerbescheid des Voreigentümers abgeleitet wurde, kein Ausgangspunkt für eine seriöse Ertragswertermittlung sein.

§ 10 Abs. 2 und 3 BewG 1955, angewandt auf die Unternehmensbewertung, bedeutet, dass ein objektivierter Unternehmenswert zu ermitteln ist. Dieser Wert ist ein typisierter Zukunftserfolgswert, der die Fortführung des Unternehmens auf Basis des bestehenden Unternehmenskonzeptes mit allen realistischen Zukunftserwartungen im Rahmen der Marktchancen und – risiken, der finanziellen Möglichkeiten des Unternehmens und sonstigen Einflussfaktoren ergibt. Das Ertragswertverfahren ermittelt den Unternehmenswert durch Errechnung des Barwertes des aus dem Jahresüberschuss abgeleiteten Mittelzuflusses, wobei die integrierte Unternehmensplanung, bestehend aus Planbilanzen, Plangewinn- und Verlustrechnungen und Finanzplänen, die Grundlage für die Feststellung der Mittelzuflüsse bildet. Bei der Bewertung kleiner und mittlerer Unternehmen fehlen häufig ausreichend



dokumentierte Planungsrechnungen. In diesen Fällen wäre unter Zugrundelegung der Vorstellungen der Unternehmensleitung eine Erfolgs- und Finanzprognose zu erstellen, wobei allenfalls im Zuge der Plausibilisierung entsprechende Anpassungen vorzunehmen sind (vgl. *Egger, RWZ 2006/32, 97*).

Daraus ergibt sich, dass die Ableitung des Ertragswertes aus Einkommensteuerbescheiden des bisherigen Betriebsinhabers sicher nicht geeignet ist, um den Ertragswert bzw. objektivierten Unternehmenswert eines Hotelbetriebes zu ermitteln. Demnach ist die Ermittlung des Ertragswertes im vorgelegten Gutachten des DI SV. vom 24. April 2003 methodisch verfehlt.

Zu dem im Gutachten des DI SV. angeführten "zutreffenden" Kapitalisierungszinsfuß fehlen die Angaben, wie dieser ermittelt wurde. Der Kapitalisierungszinssatz entspricht grundsätzlich der Rendite der Veranlagung in eine Alternativanlage (vgl. *Egger, RWZ 2006/32, 97*). Welche Alternativanlage oder welche sonstigen Grundlagen als Basis zur Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes herangezogen wurden, geht aus dem Gutachten nicht hervor, sodass dieser – wie bereits vom Amtssachverständigen Ing. ASV bzw. vom Finanzamt zutreffend ausgeführt wurde – nicht nachvollziehbar ist.

### ***Zur Beweiswürdigung:***

Wie sich aus diesen Ausführungen ergibt, weist das Gutachten des DI SV. vom 24. April 2003 wesentliche inhaltliche Mängel auf und ist daher als Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes iSd. § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 nicht geeignet, zumal unschlüssigen Gutachten keine Beweiskraft zukommt.

Nach dem eindeutigen Wortlaut der Bestimmung des § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 ist ein Abgehen vom Dreifachen des Einheitswertes nur zulässig, wenn der vom Steuerschuldner nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert der im ersten Satz dieser Gesetzesstelle angeführten Liegenschaften geringer ist, als das Dreifache des Einheitswertes. Ein solcher Nachweis kann nicht nur durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens geführt werden. Vielmehr kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zeitnah zum maßgeblichen Besteuerungstichtag erzielter Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück als Nachweis dienen. Ein zeitnah erzielter Kaufpreis ist regelmäßig ein solcher, der innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Besteuerungszeitpunkt zu Stande gekommen ist (vgl. *Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer, § 19 Tz. 102a*). Nicht vorgesehen ist, dass die Abgabenbehörde bei Zweifeln an der Angemessenheit des Dreifachen des Einheitswertes eine Schätzung des gemeinen Wertes der übergebenen Grundstücke vornimmt und dieser gemeine Wert zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkungssteuer herangezogen wird.

Der am 21. Februar 2002 für die gegenständliche Liegenschaft erzielte Kaufpreis von 327.027,00 € könnte zwar zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage herangezogen werden,

doch wurde dieser von der Berufungswerberin als nicht sachgerecht angesehen. Vielmehr hat sie im Zuge des Berufungsverfahrens im Ergebnis vorgebracht, dass die Preisbildung nicht sachgerecht gewesen ist und daher nicht Ausgangspunkt für die Bewertung sein kann.

Abgesehen davon, dass eine Schätzung des gemeinen Wertes von Grundstücken durch die Abgabenbehörde bei der Wertermittlung iSd. § 19 Abs. 2 ErbStG 1955 nicht vorgesehen ist, hat die Berufungswerberin diese Schätzung massiv angezweifelt. Insbesondere wurde ausgeführt, dass diese Schätzung an der Realität vorbei gehe.

Somit hat im gegenständlichen Fall die Berufungswerberin keinen schlüssigen Nachweis dafür erbracht, dass der gemeine Wert des gegenständlichen Grundstückes geringer ist, als das Dreifache des Einheitswertes. Daraus ergibt sich zwingend die Rechtsfolge, dass zur Bemessung der Schenkungssteuer das Dreifache des Einheitswertes bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage anzusetzen ist.

Damit erweist sich jedoch der angefochtene Bescheid im Ergebnis als zutreffend, sodass die gegenständliche Berufung als unbegründet abzuweisen ist, was auch zur Folge hat, dass die Berufungsvorentscheidung vom 2. Februar 2006, mit der die Schenkungssteuer auf 33.902,00 € herabgesetzt wurde, aus dem Rechtsbestand ausscheidet (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar<sup>3</sup>, § 276 Tz. 24). Damit ergibt sich, dass die Festsetzung der Schenkungssteuer mit 37.741,55 € laut angefochtenem Bescheid vom 2. April 2003 rechtmäßig war.

*Beilagen: Schätzungsgutachten des DI SV. vom 24. April 2003*

Linz, am 10. Oktober 2006

***Die Berufungsentscheidung ergeht auch an:***

1) Finanzamt AP