



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung des Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes X . betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Höhe des vom Berufungswerber (Bw) anlässlich der Aufgabe seines landwirtschaftlichen Betriebes aus dem Verkauf einer Betriebsliegenschaft zu versteuernden Veräußerungsgewinns.

Der Bw, ein ausgebildeter Oenologe, erzielte ab 1998 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, welche einerseits aus einem von seinen Eltern gepachteten Weingarten in der Weststeiermark stammten und andererseits aus einem nahe gelegenen Buschenschank, den er steuerlich als landwirtschaftlichen Nebenbetrieb behandelte.

Mangels hinreichender Ertragsfähigkeit stellte der Bw die Bewirtschaftung des Weingartens bereits nach einem Jahr wieder ein, um ab November 1999 eine nichtselbständige Beschäftigung bei einem Weinbaubetrieb in Niederösterreich anzunehmen. Die Liegenschaft mit dem Buschenschank, die er mit Übergabevertrag vom 1. April 1998 um eine Gegenleistung von 212.886,- € von seinen Eltern erworben hatte, verpachtete er ab

Oktober 1999 – gemäß seiner Meldung an das Finanzamt X (FA) vom 1. Oktober 1999 „vorübergehend“. Nach einem Pächterwechsel im Jahr 2001 kam es im März 2004 zum Verkauf der Liegenschaft um einen Kaufpreis von 220.000,- €. Zu dieser Zeit ging der Bw bereits einer nichtselbständigen Beschäftigung in Osttirol nach, wo er bis heute als Dienstnehmer arbeitet und mit seiner Familie – mittlerweile in seinem ab 2004 errichteten Einfamilienhaus - lebt.

In der Einkommensteuererklärung für 2004 erklärte der Bw den Verkauf der Liegenschaft mit dem Buschenschank als Veräußerung im Rahmen der Aufgabe seines landwirtschaftlichen Betriebes unter Anwendung des § 24 EStG. Den daraus zu versteuernden Gewinn errechnete er nach der so genannten Differenzmethode.

Anlässlich einer im Jahr 2006 durchgeführten Außenprüfung (AP) des FA folgte der Prüfer der vom Bw in der Einkommensteuererklärung für 2004 dargestellten Ermittlung des betrieblichen Veräußerungsgewinns insofern nicht, als er einerseits den für den Grund und Boden angenommenen Wert und andererseits den (geschätzten) Wertanteil des nicht im Betriebsvermögen befindlichen Dachgeschoßausbaus im Gebäude, welches dem Betrieb des Buschenschanks gedient hatte, für überhöht erachtete. Für darüberhinausgehende Änderungen sah das Prüfungsorgan keinen Anlass.

Als Folge der AP erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 2004, mit dem es den Prüfungsfeststellungen entsprach. Der Bw verwehrte sich gegen die in diesem Bescheid gegenüber den Daten seiner Abgabenerklärung vorgenommenen Änderungen zunächst mittels form- und fristgerecht eingebrachter Berufung und begehrte - nach einer teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung (BVE) - eine Entscheidung des UFS über sein Rechtsmittel.

Über die Berufung wurde erwogen:

I)

Uneinigkeit zwischen den Verfahrensparteien besteht im Stadium der Vorlage an den UFS nur mehr in Bezug auf die Höhe des bei der Veräußerungsgewinnermittlung für die (einzige) Betriebsliegenschaft anzusetzenden Grundstückswertes.

Das Vorliegen eines steuerpflichtigen Betriebsaufgabetatbestandes ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig. Auch gehen beide Seiten davon aus, dass sich das Dachgeschoß des verfahrensgegenständlichen Betriebsgebäudes vor der Betriebsaufgabe nicht im Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes befunden hat. Beim Wertanteil für das Dachgeschoß folgt das FA in der BVE dem Berufungsvorbringen. Die erst im

Rechtsmittelverfahren geltend gemachten Fahrtkosten anlässlich der Außenprüfung im Jahr 2006 und Sonderausgaben für Eigenheimerrichtung sind in der BVE ebenfalls berücksichtigt. Gegen die in der BVE vorgenommene Bewertung des Betriebsgebäudes bringt der Bw im Vorlageantrag keine Einwände vor.

Im Detail formulierten die Verfahrensparteien ihre unterschiedlichen Standpunkte im erstinstanzlichen Verfahren wie folgt:

In dem als Begründung zum angefochtenen Bescheid dienenden Bericht über die durchgeführte Außenprüfung führte das FA aus:

„Tz 1 Veräußerungsgewinn

Gebäudeveräußerung

Mit Kaufvertrag vom 26.3.2004 wurde die Liegenschaft EZ 123, KG 12345 um € 220.026,47 verkauft.

Bei Ermittlung des steuerlichen Veräußerungsgewinnes wurden für die 1392 Quadratmeter Grundfläche ein Wert in Höhe von € 75.- je qm angesetzt. Weiters wurden vom Gebäudewert 30% pauschal für das nicht im Betriebsvermögen befindliche Dachgeschoß in Abzug gebracht. Anlässlich einer Besprechung im Finanzamt am 26.7.2006 wurden vom Abgabepflichtigen eine Kopie des Bauplanes, ein Nachweis über die Herstellungskosten des Dachgeschoßes (eventuell Anlageverzeichnis) und ein Gutachten über den Grundpreis abverlangt.

Bei einer weiteren Besprechung am 4.8.2006 im Finanzamt konnte zwar ein Bauplan in Kopie, aber weder eine Bestätigung des angesetzten Grundpreises noch die Kosten des Dachgeschoßausbaues (Anlageverzeichnis) vorgelegt werden. Der Abgabepflichtige habe sich zwar in der Gemeinde mit dem Bürgermeister über die ortsüblichen Grundpreise informiert, aber auch keine genauen Angaben erhalten. Als Begründung führt der Abgabepflichtige die gute Lage des aufgeschlossenen Grundstückes an.

Ein Anlageverzeichnis aus dem die Anschaffungskosten des Dachgeschoßes ersichtlich wären, wurde vom Steuerberater S. abverlangt, konnte aber nicht mehr aufgefunden werden.

In einer Stellungnahme unserer Bodenschätzungsabteilung zur Gewinnermittlung aus dem Verkauf der Liegenschaft wurde auf die Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes hingewiesen, und bei einer großzügigen Einschätzung der gegenständlichen Liegenschaft in der Lageklasse 2 ein Bodenwert von € 47,- festgestellt. Es wird dabei auf ein in der Literatur von Vogels entwickeltes Hilfsverfahren zur Ermittlung des Bodenwertes als Erfahrungssatz hingewiesen. Der zugrunde liegende Gedanke besteht in der Auffassung, dass bei einer bebauten Liegenschaft der Anteil des Bodenwertes am Gesamtwert einen eng begrenzten Prozentsatz ausmacht, der allein von den Lageverhältnissen, der Lageklasse bestimmt wird. Der Prozentsatz beträgt 30% in der bevorzugten Lageklasse 2.

Verkaufspreis € 220.000.- 30% € 66.000.-, 1392 qm entspricht Bodenwert von € 47,42

Weiters ergaben Kaufpreiserhebungen durch die Finanzverwaltung einen Vergleichswert von € 50.-, der für die besten Lagen in (Betriebsort) als realistisch anzusehen ist.

Der Grundwert wird daher von der Betriebsprüfung mit € 50.- (bisher € 75.-) angesetzt.

Da kein Nachweis der Kosten über den Dachgeschoßausbau und über die Nichtaufnahme in das Betriebsvermögen erbracht werden konnte, werden diese Kosten aus Vereinfachungsgründen im Zuge der Betriebsprüfung mit 20% geschätzt."

Diesen Ausführungen hielt der Bw in der Berufung entgegen:

„Im Bericht vom 22.09.2006 wird argumentiert, dass kein Anlageverzeichnis über die Kosten des privaten Dachgeschossausbaues vorgelegt wurde und daher der Anteil am Verkaufspreis mit 20% geschätzt wird.

Ich habe von meinen Eltern mit April 1998 den Buschenschank übernommen. Zu diesem Zeitpunkt war bis auf das Gebäude 1989 und 1990, den Wasseranschluss 1996, die Waschmaschine 1996 sowie die letzte Rate der 10-jährigen Küchenabschreibung alles abgeschrieben. Einen Nachweis der Kosten über den privaten Dachgeschossausbau kann ich nach mindestens 10 Jahren wohl nicht mehr erbringen, weiters sind private Kosten des Ausbaues nicht in den Betrieb oder das Anlageverzeichnis zu nehmen, was auch nicht der Fall war.

Wäre dies doch erfolgt, wäre bei den Eltern und bei mir ein Privatanteil an der Abschreibung ausgeschieden worden. Dies müsste aber aus den Erklärungen meiner Eltern ersichtlich sein, die dem Finanzamt sicher noch vorliegen.

Fest steht auch, dass den Pächtern die Räume im ersten Stock zur Verfügung standen, der gleich groß ist wie das betrieblich genutzte Parterre.

1988 und 1989 betrugen die zu 2/3 betrieblich angesetzten Baukosten ÖS 1.390.500,-.

Mit den Wasser- und Kanalkosten insgesamt ÖS 1.395.468,-.

Umgerechnet auf den gesamten Wert des Gebäudes ergibt dies durchaus realistische Baukosten von gesamt 2.089.320,--, dies entspricht Euro 152.119,-.

Im Bericht wird der Wert mit Euro 154.000,- angesetzt, also mehr als die Anschaffungskosten! Eine Abschreibung zufolge Abnutzung wurde nicht berücksichtigt. Setzt man die Wertminderung zufolge der Abnutzung zumindest mit 2% im Jahr an, so ergibt sich ein Wert 2004 von ca Euro 106.500,- wobei die außergewöhnlichen Abnutzungen durch Pächter nicht eingerechnet sind. Der Wert eines Gebäudes kann meines Erachtens nach nie steigen sondern nur sinken, weil mit steigendem Alter außer der Abnutzung weiters immer höhere Reparaturkosten anfallen, die den Wert des Gebäudes verringern.

Das Gebäude wurde von meinen Eltern bis 1998 genutzt und in diesen 10 Jahren sowie von mir bis zum Verkauf mangels vorhandener Mittel (Schuldenrückzahlungen) nie gestrichen (Holzbau !) oder sonstige Reparaturen vorgenommen. Leider wurde der Bau seit der Verpachtung mit Oktober 1999 von den Pächtern wie das üblich ist, komplett vernachlässigt. Wenn weiters das Finanzamt den Anteil des 1.Stockes (Dachgeschossausbau) mit einem Fünftel (!) des Verkaufspreises ansetzt, widerspricht dies wohl allen Erfahrungen da die Flächenaufteilung der 3 Geschosse gleich ist, und der Kelleranteil (der ja auch nicht alles betrieblich ist) vergleichsweise am billigsten der 3 Geschosse ist. Es kann also insgesamt von Dritteln beim Wert der Geschosse ausgegangen werden.

Grundstückspreis:

Das Finanzamt geht von einem Wert von Euro 50 aus, das Verfahren zur Ermittlung wird aber nicht näher erläutert, sondern nur ausgeführt 30% der Lageklasse 2. Warum 30% und eine Lageklasse 2 angenommen werden, ist nicht ausgeführt.

Die Kaufpreiserhebungen kann ich insofern nicht nachvollziehen, weil konkrete Angaben fehlen. Mir ist nur bekannt, dass 2005 für ein Grundstück in (Betriebsort) in einer Hanglage im unteren Drittel ca Euro 60 erzielt wurden, wobei zwar die Anschlussmöglichkeiten für Strom, Wasser und Kanal vorhanden sind, die Kosten aber noch zu tragen sind. Zählt man diese Kosten von ca. 7.000 Euro dazu, sind die Kosten für 1000 Quadratmeter schon bei Euro 70 und dies in einer wesentlich schlechteren Lage.

Ich lege in der Beilage ein Inserat in der „Kleinen Zeitung“ vom 26.10.2006 vor aus dem ersichtlich ist, dass für ein Grundstück am X.-Berg (keine 3 Km Luftlinie von Zentrum (Betriebsort) entfernt) 200 Euro inseriert sind. Wenn auch dieser Preis sehr hoch erscheint, so werden sicher 100 Euro erzielt werden, wobei die Anschlusskosten vom Erwerber auch noch zu tragen sind.

Dazu muss weiters festgestellt werden, dass die Lage (Betriebsadresse) weitaus schöner ist, weil die Fernsicht vom Norden bis Osten und weiters im Südosten sowie im Süden und im

Westen gegeben ist und die Lage viel zentraler ist (Nähe Kirchplatz, mitten im Ort neben dem Veranstaltungszentrum) und das Grundstück für gewerbliche Nutzung kommissioniert war und ist und daher eine örtliche "Toplage" darstellt.

Es ergibt sich daher aus den obigen Ausführungen:

Verkaufspreis 2004: 220.026,47

Zeitwert des Gebäudes 2004: 106.500,00

verbleibt für das Grundstück: 113.526,47

ergibt daher bei 1.392 m² den realistischen Wert von Euro: 81,56

Dieser Wert ist in der Berücksichtigung des erzielten Preises des oben erwähnten Hanglagegrundstückes von Euro 70,- und des verlangten Preises am X.-Berg von Euro 200 - auch wenn nur Euro 100 realistisch erscheinen - im Mittelwert.

Berechnung neu Verkauf Liegenschaft am 2.9.2004

Abrechnung Dr. T. Verkaufspreis 220026,47

abzüglich Grundwert -113526,47

Notar Dr. T. -1268,00

ergibt Gebäudewert 105232,00

Vater Verkaufspreisanteil -36336,00

abzügl. 30%Dachgeschoss (privat nicht im BV) -31569,60

abzüglich Restbuchwerte 02.09.2004 -43388,33

Veräußerungsgewinn (daher null) -6061,93

Es wird daher beantragt der Berufung stattzugeben und (.....) den Veräußerungsgewinn 2004 mit null festzusetzen (.....)

Weiters habe ich im Jahr 2004 mit dem Bau eines Einfamilienhauses begonnen. Die Aufwendungen betrugen mehr als 5840 Euro weshalb ich ersuche, diese bei den Sonderausgaben zu berücksichtigen."

Nach Durchführung ergänzender Ermittlungen erließ das FA folgende BVE:

„1. Sachverhalt

Bei obigem Abgabepflichtigem (Hauptwohnsitz 1999 - 2003 in (Wohnort1) NÖ sowie 2003 - lfd. in (Wohnort2) Osttirol) wurde für die Jahre 2002 - 2004 eine Außenprüfung durchgeführt. Im Zuge dieser wurden die Betriebsaufgabe (Beendigung der Buschenschankverpachtung) und der danach erfolgte Verkauf des bis dorthin gemischt genutzten Gebäudes im Jahr 2004 überprüft. Auf Grund des Ermittlungsergebnisses wurde wie in der Niederschrift begründet, entgegen den Ansätzen des Pflichtigen, der Wert für Grund und Boden mit € 50,-- / m² (bisher lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 mit € 75,-- / m² angesetzt) festgestellt und der privat genutzte Teil des Gebäudes (Dachgeschoss) mangels geeigneten Nachweises mit 20% vom gesamten Gebäudewert im Schätzungswege zum Ansatz gebracht.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde nunmehr das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Zur Ermittlung der Abgabenbehörde führt der Pflichtige zunächst aus, dass der von ihr zum Ansatz gebrachte Betrag von € 50,-- / m² für ihn nicht nachvollziehbar sei, weil konkrete Angaben fehlen. Darüber hinaus verweist dieser in anonymer Form auf einen Grundstücksveräußerung in (Betriebsort) im Rahmen welcher € 60,-- / m² erzielt wurden, wobei unter Einrechnung von noch zu tragenden Anschlusskosten für Strom, Wasser und Kanal von einem m²-Preis von € 70,-- auszugehen sein wird. Zusätzlich legt dieser ein Grundstücksinserat der Kleinen Zeitung vom 28.10.2006 vor, aus welchem hervorgeht, dass ein Grundstück im 3 km entfernten X.-Berg um € 200,-- / m² zum Verkauf angeboten wird. Aus diesem zieht er den Schluss, dass der Preis / m² wohl sehr hoch erscheint, jedoch zumindest

€ 100,-- / m² erzielbar sein werden. Ergänzend dazu streicht der Pflichtige unter Beschreibung der geografischen Gegebenheiten hervor, dass das von ihm veräußerte Grundstück in einer weitaus besseren Lage situiert ist als die zuletzt genannte fremde Liegenschaft in X.-Berg. Hinsichtlich des 20%igen Privatanteiles am Gebäude führt der Pflichtige aus, dass der geforderten Vorlage von Unterlagen für den Dachgeschossausbau bzw. dessen ziffernmäßige Bekanntgabe der hiebei angefallenen Kosten nicht nachgekommen werden kann. Dies gründet sich auf den mehr als 10 Jahre zurückliegenden Herstellungszeitpunkt und auch darauf, dass die damaligen Bauwerber dessen Eltern gewesen sind. Weiters führt er aus, dass diese Kosten nicht in das Anlagenverzeichnis aufzunehmen waren und wurden, da es sich hiebei um private Kosten gehandelt hat. Wäre dies tatsächlich geschehen, dann wäre in den folgenden Jahren von der AfA ein Privatanteil ausgeschieden worden. Von den Baukosten selbst wurden jedoch tatsächlich nur 2/3 zum Ansatz gebracht. Gleichzeitig beantragt der Pflichtige Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von € 5.840,--.

Zu dieser Berufung wurde mit 17.11.2006 ein Vorhalt erlassen, in welchem der Pflichtige aufgefordert wurde, zum beantragten 30%igen Privatanteil des Gebäudes Unterlagen beizubringen und zur Untermauerung des in der Berufung angegebenen Grundwertes von € 81,56/ m² ein Gutachten vorzulegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.12.2006 wird zu den privaten Kosten des Gebäudes das bereits in der Berufung Ausgeführte wiederholt, eine Beschreibung des Werdegangs des Gebäudes abgegeben, die Nutzungsverhältnisse erläutert und die Baubewilligung der Eltern aus 1987 vorgelegt. Hinsichtlich der Vorlage eines Gutachtens betreffend Gebäude und Grund wurde mitgeteilt, dass dies aus Kostengründen unterlassen wurde und bedingt durch den Verkauf sowie nachfolgender Renovierung durch den neuen Eigentümer auch nicht mehr durchführbar bzw. zielführend erscheint. Zusätzlich beantragt der Pflichtige für 2004 Betriebsausgaben in Höhe von € 676,08 resultierend aus Fahrten von Osttirol in die Steiermark im Jahr 2006 anlässlich der Abwicklung der Außenprüfung beim FA X. weil diese in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkauf des Gebäudes (Besprechungen über den Wertansatz des betrieblich genutzten Gebäudeteils) stehend anzusehen sind.

2. Rechtliche Würdigung

A) Aufteilung des Verkaufserlös auf Gebäude und nackten Grund und Boden

Anzuwenden sind die Bestimmungen des § 24 Abs. 2 und 3 EStG 1988. Anzusetzen ist einnahmenseitig in Fällen einer Betriebsveräußerung der Veräußerungserlös. Hiebei bleibt im Falle dessen, dass es sich um keinen § 5-Gewinnermittler handelt oder Sondertatbestände vorliegen, der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz. Da der Pflichtige den Gewinn bisher nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt hat, bleibt daher der Bodenwert außer Ansatz. Dieser ist in Form einer Verhältnisrechnung zu ermitteln und zwar auf diese Weise, dass zunächst der Verkehrswert aller veräußerten Wirtschaftsgüter (bewegliche Wirtschaftsgüter, Gebäude, Grund und Boden usw.) ermittelt wird. Der Prozentsatz der sich aus der Gegenüberstellung des Verkehrswertes des Grund und Bodens und der Summe der Verkehrswerte aller veräußerten Wirtschaftsgüter (unabhängig davon ob diese Summe höher oder niedriger als der tatsächliche Veräußerungserlös ist) ergibt, ist derjenige, um den der tatsächliche Veräußerungserlös wegen Entfallens auf den Grund und Boden zu kürzen ist. In gegenständlichem Fall ergibt daher der nach diesen Modalitäten ermittelte Restbetrag gleichzeitig den auf das Gebäude entfallenden Teil des Veräußerungserlöses. Diesem Berechnungsschema wurde bisher weder in der Steuerklärung bzw. Berufungsschrift des Pflichtigen noch im Rahmen des AP-Berichtes gefolgt. Eine Differenzrechnung, wie bisher durchgeführt, bei welcher der Wert des Bodens vom Gesamtkaufpreis in Abzug gebracht wird, führt in der Regel nicht zu einer den Wertverhältnissen entsprechenden Aufteilung.

Im Vorhalt vom 17.11.2006 wurde zur Untermauerung der vom Pflichtigen selbst gemachten Angaben zum Wert des nackten Grund und Bodens bzw. des Gebäudes ein Sachverständigengutachten abverlangt. Ein solches wurde laut Vorhaltsbeantwortung vom

27.12.2006 nicht vorgelegt. Dies deswegen, weil der Pflichtige einerseits hievon aus Kostengründen Abstand genommen hat und er andererseits ein Hindernis hiefür darin erblickt hat, dass der nunmehrige Eigentümer mittlerweile umfassende Renovierungs- und Umbauarbeiten durchgeführt hat, wodurch das Gebäude nunmehr einen höheren Wert besitzt, als zum Zeitpunkt des Verkaufs. Zur Nichtvorlage des Sachverständigengutachtens ist zu bemerken, dass die Abgabenbehörde wohl die Feststellungslast für alle Tatsachen zu tragen hat, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können.

Durch

o Einbeziehung der Aktenlage,

o die Befassung des damaligen Steuerberaters mit dem Ersuchen, das alte Anlagenverzeichnis vorzulegen (als Nachweis über die Nichterfassung die das Dachgeschoss betreffenden Anschaffungskosten),

o die dem Pflichtigen im Zuge der Vorbesprechung vom 04.08.2006 eingeräumten Möglichkeit, ein von ihm behauptetes Gutachten einer Wohnbaugesellschaft über die ortsüblichen Grundpreise in (Betriebsort) zu beschaffen (das Ergebnis samt entsprechender Fundamentierung wurde der Abgabenbehörde bis dato nicht zugänglich gemacht)

o die Einholung einer Stellungnahme von der Bodenschätzungsabteilung, wobei die wichtigen Aussagen hieraus in der Niederschrift und dem AP-Bericht, beide vom 22.09.2006, wiedergegeben wurden und

o die nachfolgende ausführliche Begründung unter Pkt A) a) und A) b)

wird diesem Erfordernis wohl ausreichend Rechnung getragen.

Diese von der Abgabenbehörde gesetzten Maßnahmen befreien den Pflichtigen jedoch nicht von seiner Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des Sachverhalts beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. In gegenständlichem Fall erschöpft sich diese nicht in nachträgliche Aufklärungs- bzw. Erklärungsversuche, sondern sie umfasst auch eine Vorsorge- und Beweismittelsicherungspflicht. Diesen Verpflichtungen hätte der Pflichtige bei rechtzeitiger Einholung von Informationen darüber, dass für den betrieblich genutzten Teil des Gebäudes ein Veräußerungsgewinn zu ermitteln ist, beispielsweise dadurch nachkommen können, in dem er ab dem Zeitpunkt, in dem sich die Verkaufsverhandlungen in den Jahren 2003/2004 konkretisiert haben, ein Gutachten zur Liegenschaftsbewertung in Auftrag geben hätte können. Wenn aber der Pflichtige keine geeigneten Unterlagen beibringt, die zur Erhärtung seines Standpunktes beitragen, dann ist die Abgabenbehörde im Rahmen ihrer gesetzlichen Ermittlungsmöglichkeiten dazu verpflichtet, die Berechnungsgrundlagen zu ermitteln und zu begründen. In dem Ausmaß, in dem der Pflichtige zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet seiner Verpflichtung hiezu nicht bereit ist oder eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Abgabenbehörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück.

Was die Ermittlung von Bodenpreis und Gebäudepreis anlangt, so wird in Ermangelung eines vorgelegten Gutachtens von folgenden Grundlagen und Überlegungen ausgegangen:

a) Bodenpreis

Für die Gesamtfläche des Grundstücks wird ein nicht nachvollziehbarer Wert von € 75,-/ m² in der Beilage zur Steuererklärung, in der Berufungsschrift sogar von € 81,56/ m² zum Ansatz gebracht. Es wird daher zunächst auf die maßgeblichen Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG) verwiesen:

§ 6 Abs. 2: Der Bodenwert ist in der Regel als Vergleichswert durch Heranziehung von Kaufpreisen vergleichbarer unbebauter und unbestockter Liegenschaften zu ermitteln. Wertänderungen, die sich demgegenüber aus der Bebauung oder Bestockung der zu

bewertenden Liegenschaft oder deren Zugehörigkeit zu einem Liegenschaftsverband ergeben, sind gesondert zu berücksichtigen.

§ 10 Abs. 1: 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.

Das Vergleichsverfahren selbst konnte nicht zur Anwendung gebracht werden, da hiezu erforderlich ist, dass zumindest 5 vergleichbare Werte angegeben werden müssen. Da dieses Erfordernis als Grundlage für ein repräsentatives Ergebnis nicht erbringbar ist, musste die Finanzbehörde andere Mittel und Wege ergreifen, um den Bodenpreis ermitteln zu können. Preiserhebungen der Finanzverwaltung beim Amtsleiter des Marktgemeindeamtes (Betriebsort) haben ergeben, dass für die besten Lagen in (Betriebsort) ein Kaufpreis von € 50,-- - € 55,--/ m² als realistisch angesehen werden kann. Bei Ermittlung des Bodenpreises ist in gegenständlichem Fall außerdem zu berücksichtigen, dass die Parzelle aa/1 im Ausmaß von 62 m² lt. Flächenwidmungsplan im Freiland liegt und somit nicht als Bauland, so wie die übrige Grundstücksfläche von 1.330 m², gewertet werden kann. Vielmehr sind für diese Fläche die Kaufpreise für landwirtschaftliche Grundstücke der Gemeinde (Betriebsort) heranzuziehen, welche je nach Lage, Nutzung sowie Gelände- und Bodenverhältnisse zwischen € 1,- und € 4,--/m² liegen. Auf Grund des geringen Flächenausmaßes wird jedoch auf eine gesonderte Bodenwertermittlung dieser Parzelle verzichtet und diese Fläche dem Bauland hinzugerechnet. Dies führt insgesamt zu einem höheren sich zu Gunsten des Pflüchtigen auswirkenden Bodenwert als bei getrenntem Ansatz. Neben dem obigen Ermittlungsergebnis für den m²-Preis des Bodenwertes kann aber auch auf das in der Literatur hingewiesene, von Vogels entwickelte, Hilfsverfahren zur Ermittlung des Bodenwertes als Erfahrungssatz zurückgegriffen werden. Der diesem Verfahren zu Grunde liegende Gedanke besteht in der Auffassung, dass bei einer bebauten Liegenschaft der Anteil des Bodenwertes am Gesamtwert derselben einen eng begrenzten Prozentsatz ausmacht, der allein von den Lageverhältnissen, eben der Lageklasse, bestimmt wird. Unter Berücksichtigung der hierortig bekannten und auch in der Berufungsschrift zum Ausdruck gebrachten guten Lage des Grundstücks, wurde unter Berücksichtigung der Tatsache, dass dieses im engeren Ortsgebiet von (Betriebsort) liegt, im Rahmen der sechsstufigen Lageklassenunterteilung nach Vogels (von exklusiv bis sehr einfach) eine Einstufung in die zweithöchste Lageklasse (= Lageklasse 2 mit der Bewertung "bevorzugt") vorgenommen. Dem diesbezüglichen Berufungsbegehrt wurde damit bereits im Rahmen des AP-Berichtes ausreichend Rechnung getragen. Bei Lageklasse 2 ist davon auszugehen, dass der Bodenwert 30% vom Gesamtkaufpreis ausmacht. Umgelegt auf den tatsächlichen Verkaufspreis von € 220.000,-- bedeutet dies, dass € 66.000,-- (30% v. € 220.000,-) auf Grund und Boden entfallen, woraus sich ein durchschnittlicher m²-Preis von rund € 47,- (€ 66.000,--:1.392 m²) ergibt. Was den Ausführungen dahingehend anlangt, dass 2005 für ein Grundstück in (Betriebsort) € 60,-/ m² erlöst wurden, wobei diesem Grundstückspreis nach Meinung des Pflüchtigen wegen vorhandener Anschlussmöglichkeiten die tatsächlichen Anschlusskosten noch hinzuzurechnen sind (Strom, Wasser, Kanal), ist zunächst zu entgegnen, dass mangels genauerer Angaben zum Grundstück selbst es der Abgabenbehörde nicht möglich ist, zum behaupteten Preis von € 60,-/ m² konkret Stellung zu beziehen. Unabhängig davon ist jedoch anzumerken, dass dieser vom bisher im AP-Bericht zum Ansatz gebrachten m²-Preis von € 50,-- nicht soweit abweicht, dass dieser eingangs näher erläuterte, auf verschiedenen Überlegungen der Finanzbehörde beruhende, durchschnittliche Ansatz als unrealistisch angesehen werden kann. Zur Hinzurechnung der Anschlusskosten zum m²-Preis des nackten Grund und Bodens, sodass sich dieser auf rund € 70,--/ m² erhöht, ist festzuhalten, dass es sich hierbei um Erhaltungsaufwand handelt, welcher dazu dient, um ein Gebäude in einem ordnungsgemäßen Zustand zu erhalten. Dieser ist daher nicht dem Bodenwert hinzuzurechnen, sondern als Teil des Gebäudewertes anzusehen. Soweit in der Berufungsschrift darauf hingewiesen wird, dass laut einem Inserat im Immobilien teil der Kleinen Zeitung vom 26.10.2006 für ein Grundstück

in der Gemeinde (Betriebsort) ein Verhandlungspreis von € 200,--/ m² ausgewiesen wird. so wurde seitens der Finanzbehörde durch Anruf unter der ausgewiesenen Telefonnummer ermittelt, dass es sich bei der Veräuerin um eine Schweizerin handelt, welche angab, dass sich beim Inserat insoweit ein Fehler eingeschlichen hat, als irrtümlicherweise statt des Euro-Betrages der Verhandlungspreis In Schweizer Franken angegeben wurde (bei einem Kurswert von 1 € = 1,6 SFR ergibt sich damit ein Verhandlungspreis von rund € 125,--/ m²). Unabhängig davon handelt es sich eben nur um einen Verhandlungspreis, welcher schon aus diesem Grund nicht für einen äußeren Vergleich heranziehbar ist. Dies deswegen, weil es sich hierbei um einen nur einseitig zustande gekommenen, alleinig durch den Willen und Einfluss des Veräußerers getragenen, Wertansatz handelt. Dieser Wertansatz ist daher nur geprägt vom Wunsch des Veräußerers einen möglichst hohen Verkaufspreis erzielen zu wollen. Das Interesse jedes Erwerbers an Minimierung des Kaufpreises ist hierbei nicht eingeflossen. Ein solcher einseitiger Verhandlungspreis kann daher keinen brauchbaren Anhaltspunkt für einen m²-Preis eines anderen Grundstücks bilden. Der vom Pflichtigen zum Ansatz gebrachte Wert für Grund und Boden (in der Beilage zur Steuererklärung € 75,--/ m², in der Berufungsschrift sogar € 81,56/ m², womit sich der Pflichtige selbst in einen Widerspruch begibt) konnte daher durch die Berufungsausführungen nicht untermauert bzw. glaubhaft gemacht werden, sodass für eine Abweichung vom bisherigen Ansatz lt. AP-Bericht (€ 50,--/ m² als den für die Abgabenbehörde laut obigen Ermittlungen wahrscheinlichsten Wert) keine Veranlassung gegeben ist.

b) Gebäudewert

Auf Grund der in der Einleitung zu Pkt. A) a) dargestellten anzuwendenden Berechnungsmodalitäten ist nunmehr auch der Gebäudewert gesondert zu ermitteln. Hierbei wird zunächst auf die maßgeblichen Bestimmungen des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG) verwiesen:

§ 6 Abs. 3: Der Bauwert ist die Summe der Werte der baulichen Anlagen. Bei seiner Ermittlung ist in der Regel vom Herstellungswert auszugehen und von diesem die technische und wirtschaftliche Wertminderung abzuziehen. Sonstige Wertänderungen und sonstige wertbeeinflussende Umstände, wie etwa Lage der Liegenschaft, baurechtliche oder andere öffentlich-rechtliche Beschränkungen sowie erhebliche Abweichungen von den üblichen Baukosten, sind gesondert zu berücksichtigen.

§ 10 Abs. 3: Beim Sachwertverfahren sind die dem Herstellungswert zugrunde gelegten 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.

Laut Einreichplan vom 10.06.1987 umfassen Erd- und Kellergeschoss eine Nutzfläche von je rund 123 m². Laut Berufungsschrift war die Flächenaufteilung der drei Geschosse gleich, sodass auch beim ausgebauten Dachgeschoss von einer Nutzfläche von 123 m² ausgegangen werden kann. In Anlehnung an Kranewitter, 4. Auflage 2002, kann je nach Ausstattung von vier verschiedenen Nutzflächenkategorien ausgegangen werden, welche entsprechende m²-Preise zuordenbar sind. Auf Grund der in der Berufungsschrift getätigten Angaben zum Gebäude kann von einer durchschnittlichen Ausstattung (zweitniedrigste Stufe) ausgegangen werden, welche einen Richtpreis von € 974,-- bis 1.114,--/ m² Nutzfläche ergibt, wobei in Verbindung mit den in der Berufungsschrift geschilderten Umständen ein Durchschnittswert von € 1.044,--/ m² $([€ 974,-- + € 1.114,--]:2)$ herangezogen werden kann. Unter Ausklammerung des Kellergeschosses ergibt sich für Erd- und Dachgeschoss somit ein Gebäudewert von € 256.824,-- $(2 \times 123 \text{ m}^2 \times € 1.044,--)$. Die in der Berufungsschrift angeführten Mängel des Gebäudes, welche wohl auf normalen, altersbedingten Verschleiß zurückzuführen sind, bewirken jedenfalls eine Minderung des Gebäudewertes. Diesem Umstand wird im Rahmen der Wertminderung wegen Alters Rechnung getragen. Soweit es die in der Vorhaltsbeantwortung getroffene Feststellung anlangt, dass der Käufer

Renovierungs- und Umbauarbeiten durchgeführt hat, so konnten keine konkreten Anhaltspunkte dafür geliefert werden, ob diese wegen des Bauzustands erforderlich wurden, oder ob diese vom Erwerber deswegen in Kauf genommen wurden, weil dieser die Umgestaltung und Investitionen wegen der von ihm beabsichtigten nunmehrigen Nutzung als erforderlich betrachtet hat. Die gewöhnliche Lebensdauer von Wohngebäuden mit normaler Bauausführung wird in der Literatur mit 80 Jahren angegeben. Aus dem Baulter zum Zeitpunkt des Verkaufs (1988 – 2004 = 16 Jahre) ergibt sich ein Abschlag von 20% für die Wertminderung. Der rechnerische Gebäudewert nach dem Sachwertverfahren beträgt daher € 205.459,- (€ 256.824,- - 20%).

B) Privatanteil Gebäude

Anzuwenden sind diesbezüglich die Bestimmungen des § 4 Abs. 4, § 20 Abs. 1 Z. 2 und § 24 Abs. 2 EStG 1988. Betriebsausgaben sind demnach solche Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Andernfalls liegen gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1998 Ausgaben der privaten Lebensführung vor, welche im Rahmen der Gewinnermittlung nicht abgezogen werden dürfen. Im Rahmen einer Betriebsveräußerung sind daher nur solche Wirtschaftsgüter miteinzubeziehen, die tatsächlich der Führung des Betriebes gedient haben. Ein Gebäude ist nur insoweit im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung zu erfassen, als dieses dem Betrieb gewidmet gewesen ist. Im gegenständlichen Fall besteht das Gebäude laut Aktenlage aus Keller, Erdgeschoss und ausgebautem Dachgeschoss, wobei die einzelnen Stockwerke flächenmäßig kaum voneinander abweichen. Im Anlagenverzeichnis selbst war, wie aus der Aktenlage ersichtlich und in der Berufungsschrift ausgeführt, nur das Keller- und das Erdgeschoss im Betriebsvermögen enthalten, dass privat genutzte Dachgeschoss blieb hierbei außer Ansatz. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Dachgeschossausbauten erfahrungsgemäß von der Bausubstanz und damit auch von den Baukosten her zwischen Erdgeschoss, dass die höchsten und dem Kellergeschoss, dass vergleichsweise die geringsten Baukosten verursacht, liegt, ist davon auszugehen, dass die Kosten für das Dachgeschoss und damit dessen Anteil am Gebäudewert 30% und nicht wie bisher im AP-Bericht angenommen 20%, betragen. Insoweit ist daher der Berufung stattzugeben.

C) Zusätzliche Betriebsausgaben zum Veräußerungsgewinn 2004

Die beantragten Fahrtkosten in Zusammenhang mit der Abwicklung der Außenprüfung, welche als Folge der Besprechungen zum Thema "Grundstücksverkauf" entstanden sind, sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Allerdings ist dabei zu beachten, dass diese nur anteilig, eben nur insoweit Berücksichtigung finden können, als diese auf den steuerpflichtigen Teil des Veräußerungsgewinnes entfallen. Dem gestellten Antrag war daher teilweise stattzugeben. Hinsichtlich der Berechnung wird auf Pkt. D) verwiesen.

D) Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes sowie der Einkünfte aus LaFo 2004
Entsprechend der In der Einleitung zu Pkt. A) dargelegten Berechnungsmodalitäten ist wie folgt vorzugehen:

Rechnerische Wertermittlung:

Bodenwert lt. Pkt. A) a) € 69.600,00 (25,27%)
Gebäudewert lt. Pkt. A) b) € 205.824,00 (74,73%)
GRUNDSTÜCKSWERT GESAMT € 275.424,00 (100,00%)

Umlegen auf den tatsächlichen Verkaufspreis:

Verkaufspreis tatsächlich € 220.026,47
Ablöse Vater -€ 36.336,00
Aufzuteilender Verkaufspreis 183.690,47
ab Grund und Boden -€ 46.418,82 (25,27%)
Zwischenbetrag € 137.271,65
Dachgeschoss privat -€ 41.181,50 (30%)
Gebäude betrieblich € 96.090,15
ab Notarkosten, (€ 1.268,-- anteilig) -€ 663,29 (74,73% -30% = 52,31 % betrieblich)

ab Fahrtkosten, (€ 676,08 anteilig) -€ 353,66 (74,73% -30% = 52,31 % betrieblich)
 Restbuchwert -€ 43.388,00
Veräußerungsgewinn € 51.685,20
 Veräußerungsfreibetrag -€ 7.300,00
 Steuerpfl. Veräußerungsgewinn € 44.385,20
 Laufender Verlust -€ 8.349,45
Einkünfte aus LaFo € 36.035,75

Hinsichtlich der Abgabenschuldigkeit wird auf den elektronisch gefertigten Bescheid verwiesen.

E) Sonderausgaben 2004

Die beantragten Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von € 5.840,- sind zu berücksichtigen. Dem gestellten Antrag war daher stattzugeben.

Der Berufung war daher, wie in der Einleitung dargelegt, teilweise stattzugeben."

Im Vorlageantrag an den UFS brachte der Bw ergänzend vor:

„Wenn die Behörde ausführt, dass eine kleine Parzelle im Freiland liegt, wie alle umliegenden auch, so muss entgegengehalten werden, dass dies den Wert des verkauften Grundstückes noch erhöht und nicht mindert, weil im Freiland nicht mehr gebaut werden kann und daher das Grundstück mehr wert ist, als die unten angeführten Grundstückskäufe in der Kg xxxx, die im Bauland liegen und daher den Charakter einer Siedlung haben und nicht die in meinen bisherigen Schilderungen einmalige Lage meines verkauften Grundstückes in Punkt Höhenlage, Fernsicht nach allen Seiten, rundherum kein Bauland etc. Die anderen Grundstücke xxxx liegen in einer Hanglage ostseitig und haben wie gesagt den Charakter einer Siedlung.

Ich bin nun durch Zufall in der Lage, einige Grundstückswerte darzustellen, die der Behörde bekannt sein müssten, es wurden aber nur Argumente gegen und zumindest in diesem Punkt nicht für mich gesammelt.

Zum Beispiel: Jahr 2003 Gst. Nr.bb/2 559 m² 29070,00; Gst. Nr.cc/2 646 m² 37565,00

Weiters im Jahr 2004 oder 2005, Gst. Nr. nicht bekannt, Verkäufer (Verkäufername), Käufer (Käufername), ca. 800 m², 56000,00

die Grundstücke sind wie gesagt alle in dieser Ost-Mulde der Kg xxxx gelegen. Außerdem ist vielleicht das in der Kleinen Zeitung inserierte Grundstück inzwischen verkauft worden, was der Finanzbehörde ja bekannt sein müsste.

Es ergibt sich daher wenn man die Bestlage meines verkauften Objektes berücksichtigt, folgende Berechnung:

Summe Größe der Grundstücke: 2005 m² Preis gesamt 122635,00

Preis pro m²: 61,16

Aufwertung wegen Bestlage meines Gst mindestens 10%= 67,28

Aufschließungskosten Wasser 3600,00

Kanal (Keller,Dachgesch.50%

Parterre 100%) umb.Raum 300m² x 11,99 = 3600,00

Strom 2500,00

Telefon 500,00

gesamt: 10200,00

daher Aufschließungskosten pro Grundstück: 8700,00

Berechnung des Grundstückspreises:

1392 m² x 67,28 = 93648,19

Aufschließungskosten: 8700,00

Wert des Grundstückes: 102348,19

Berechnung neu Verkauf Liegenschaft am 2.9.2004

Abrechnung Dr. T. Verkaufspreis 220026,47

Vater Verkaufspreisanteil -36336,00

abzüglich Grundwert wie oben belegt: -102348,19

Zwischenbetrag: 81342,28

Dachgeschoss privat 1/3 -27114,09

Gebäude betrieblich: 54228,19

ab Notarkosten -663,29

ab Fahrtkosten -353,66

Restbuchwert: -43388,00

Veräußerungsgewinn: 9823,24

Freibetrag -7300,00

Laufender Verlust: -8349,45Einkünfte aus LaFo -5826,21

Es wird daher nochmals der Antrag gestellt, die Vorschreibung für 2004 zu ändern. "

Das FA äußerte sich zum ergänzenden Vorbringen des Bw im Vorlageantrag nicht.

II)

Für den Verfahrenszeitraum normiert § 24 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG), dass aus Anlass und für den Zeitpunkt der Veräußerung bzw. Aufgabe eines Betriebes, aus welchem keine nach § 5 EStG zu ermittelnden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt wurden, eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG durchzuführen ist. Veräußerungsgewinn im Sinne dieser Bestimmung ist der Betrag, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt. Werden einzelne, dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe eines Betriebes veräußert, so sind die dafür erzielten Veräußerungserlöse anzusetzen. Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung/Aufgabe des ganzen Betriebes den Betrag von 7.300 € übersteigt.

Nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage sind bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, nicht zu berücksichtigen.

Aufgrund der Bestimmungen des § 29 Z. 2 EStG sind Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30 EStG (idF 2004) als *sonstige Einkünfte* zu versteuern, *soweit* diese Einkünfte nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 EStG gehören (§ 30 Abs. 3 Z. 1 EStG). Im Verfahrenszeitraum unterlagen dieser Steuerpflicht die Gewinne aus Grundstücksveräußerungen, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre betrug (§ 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG idF 2004).

Der Anwendungsbereich der Spekulationseinkünfte bezieht sich zwar primär auf nicht betriebliche Wirtschaftsgüter, kann aber auch die Veräußerung von Betriebsvermögen treffen,

wenn nämlich der daraus erzielte Gewinn bei den betrieblichen Einkünften nicht der Einkommensteuer unterliegt. Das betrifft etwa, wie dargestellt, den Grund und Boden des Anlagevermögens bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG (vgl. *Jakom* EStG Kommentar⁴ § 30, Rz 2 und *Doralt*, EStG Kommentar, § 30 Rz 11, jeweils mit Judikatur-Verweisen).

Für die Ermittlung des Spekulationsgewinns enthält § 30 Abs. 4 EStG konkretisierende Bestimmungen. Demnach sind als Spekulationseinkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2 EStG).

Der bei der Veräußerung einer bebauten Liegenschaft erzielte Verkaufspreis ist nach gefestigter VwGH-Rechtsprechung - im Fall einer Veräußerungsgewinnermittlung nach § 24 EStG ebenso wie bei einer Spekulationsgewinnermittlung nach § 30 EStG - regelmäßig unter Anwendung der so genannten Verhältnis(wert)methode dem Gebäude bzw. dem Grundstück zuzuordnen. Dazu ist der Verkehrswert sowohl des Gebäudes als auch des Grundstücks nach *abgabenrechtlichen* Bestimmungen zu ermitteln. Abweichende Vorgaben des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG) sind nicht bindend. Im Allgemeinen hält der VwGH eine Bewertung nach dem Sachwertverfahren für sachgerecht. Damit wird nach Ansicht des Höchstgerichts zugleich der Ertragswert einer Liegenschaft ordnungsgemäß zwischen dem Grundstück und dem Gebäude verteilt. Bei der Feststellung des Grundstückswertes ist nach der höchstgerichtlichen Judikatur in der Regel eine Ableitung aus Veräußerungsgeschäften geeigneter Vergleichsgrundstücke vorzunehmen, wobei neben Lage und Form des Grundstücks insbesondere auch der Möglichkeit seiner Bebauung wertbildende Bedeutung beizumessen ist. Beim Gebäude ist demnach regelmäßig auf den Neubauwert im Bewertungszeitpunkt abzustellen, der durch Anwendung von Abschlägen an die Verhältnisse des konkreten Bewertungsfalls anzupassen ist (insbesondere Ansatz eines Altersabschlags). Im Einzelfall gebotene bzw. zweckmäßige andere Wertermittlungsmethoden sind zulässig, wenn sie objektiv nachvollziehbar ebenfalls zu einem sachgerechten Ergebnis führen. Eine Differenzrechnung (bei der nach Feststellung des Wertes von Grund und Boden der Gebäudewert als "Restgröße" ermittelt wird), führt nach Ansicht des VwGH allerdings nur in jenen Fällen zu einem wirklichkeitsnahen Ergebnis, in denen der Wert von Grund und Boden (auch unter Berücksichtigung des wertbeeinflussenden Umstandes der Bebauung) unbedenklich festgestellt werden kann und überdies der tatsächliche gesamte Kaufpreis für die bebaute Liegenschaft weitestgehend ihrem Verkehrswert entspricht. In jedem Fall setzt eine korrekte Bewertung konkrete Feststellungen zur bewerteten Liegenschaft bzw. zum

beurteilten Objekt voraus (vgl. z.B. VwGH 29.4.2010, 2008/15/0111; 29.10.2003, 2000/13/0088; 25.2.2003, 2000/14/0017; 19.3.2002, 97/14/0034; 31.5.2000 97/13/0223; 15.3.1988, 87/14/0067; 29.10.1985, 85/14/0117, jeweils mwV).

III)

Auf Basis der dargestellten Rechtslage erweisen sich die dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegten Sachverhaltsfeststellungen als nicht tragfähig und der Bescheid dadurch als nicht entscheidungsreif.

Nach der Aktenlage hat der Bw seine landwirtschaftlichen Einkünfte seit Beginn der Buschenschankverpachtung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt (lt. Abgabenerklärungen „*Landwirtschaftsverpachtung*“). Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 24 EStG hatte daher der Wert des Grund und Bodens außer Ansatz zu bleiben (§ 4 Abs. 1 EStG).

Das Verhältnis zwischen dem Veräußerungserlös vom März 2004 (220.000,- €) und dem Gesamtwert der vom Bw mit dem Übergabevertrag vom 1. April 1998 von den Eltern übernommenen Verbindlichkeiten (212.886,- € übernommene Hypothekendarlehen bzw. an die Mutter zu leistende Geldzahlung) sowie die ausdrückliche Bezeichnung des Betrages von 212.886,- € als Gegenleistung des Bw für die Übertragung der Liegenschaft (Punkt 7 des Übergabevertrages vom 1. April 1998) lassen keinen Zweifel darüber aufkommen, dass dem Eigentumserwerb des Bw an der Buschenschankliegenschaft ein bewusst entgeltlicher Erwerb zu Grunde gelegen ist. Auch die Meldung des Rechtsgeschäfts an das damals zuständige Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern mittels Formular Gre 1 als grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang unterstreicht, dass die Vertragsparteien von einem entgeltlichen Vorgang ausgegangen sind. Der Meldung folgte im Übrigen am 13. Juni 1998 ein erklärungsgemäßer Grunderwerbsteuerbescheid, der unangefochten in Rechtskraft erwuchs.

Da der Zeitraum zwischen Erwerb und Verkauf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft nicht mehr als 10 Jahre betrug, stellt dieser Verkauf, soweit er nicht nach § 24 EStG zu erfassen ist, ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG idF 2004 dar, das nach § 29 Z. 2 EStG steuerpflichtig ist. Der Spekulationsgewinn ist nach § 30 Abs. 4 EStG zu ermitteln. Betroffen ist insbesondere der auf den Grund und Boden entfallende Gewinnanteil.

Nach dem Ergebnis des erstinstanzlichen Verfahrens wäre darüber hinaus auch der im Zusammenhang mit dem nicht dem Betriebsvermögen zugeordneten Dachgeschoß stehende Anteil des Veräußerungsgewinns nach § 30 EStG zu besteuern.

Allerdings ist in Bezug auf das Dachgeschoß festzuhalten, dass nach dem vorliegenden Pachtvertrag vom September 1999 die Buschenschankliegenschaft zur Gänze, d.h. mit dem ganzen Gebäude verpachtet wurde. Spätestens zu diesem Zeitpunkt ist daher auch das Dachgeschoß – wie auch immer der/die Pächter dieses genutzt haben mag – aufgrund seiner nunmehrigen Nutzung zur Einkünfteerzielung des Bw, zum notwendigen (landwirtschaftlichen) Betriebsvermögen geworden. Per Oktober 1999 hatte die Einlage des bis dahin nach dem Parteienvorbringen infolge Nutzung für Wohnzwecke des Bw nicht zum Betriebsvermögen gehörenden Dachgeschoßes zum Teilwert nach den Bestimmungen des § 6 Z. 5 EStG idF BGBl I Nr. 155/2001 zu erfolgen. Ausgangspunkt für diese Teilwertermittlung sind die Anschaffungskosten der Liegenschaft im Übergabevertrag vom 1. April 1988. Aufgrund der Nähe zum Anschaffungszeitpunkt und da nach der Aktenlage eine zwischenzeitige Nutzung zur Einkünfteerzielung nicht erfolgt ist, erscheint die Berücksichtigung einer AfA-Komponente für die Zeit bis zur Einlage in das landwirtschaftliche Betriebsvermögen entbehrlich (vgl. VwGH 17.4.2008, 2005/15/0073).

Zwar liegt dem UFS der Folgepachtvertrag aus dem Jahr 2001 nicht vor, doch finden sich in den Akten keine Anhaltspunkte dafür, dass das Dachgeschoß bei dieser zweiten Verpachtung ausgenommen wurde. Vielmehr hat der Bw in der Berufung ausgeführt, dass den Pächtern auch das Dachgeschoß des Pachtobjekts zur Verfügung gestanden ist. Da sich dies mit den Daten des Zentralmelderegisters deckt, nach welchen die Folgepächterin ab Beginn des Pachtverhältnisses im Pachtobjekt ihren Hauptwohnsitz innehatte, erscheint die Annahme einer fortgesetzten Verpachtung des gesamten Gebäudes bis zur Veräußerung im Jahr 2004 berechtigt. Unter diesen Umständen ist der auf das Dachgeschoß entfallende Teil des zu beurteilenden Verkaufsvorgangs in die Ermittlung des betrieblichen Veräußerungsgewinns einzubeziehen.

Ist die Entscheidung des Bw über die endgültige Aufgabe des landwirtschaftlichen Betriebes dem Jahr 2004 zuzuordnen, wovon beide Verfahrensparteien ausgehen und wofür nicht zuletzt auch der in dieses Jahr fallende Grunderwerb des Bw zur Errichtung eines Einfamilienhauses in Osttirol spricht, ist § 24 EStG auf die Besteuerung des Liegenschaftsverkaufs in (Betriebsort) vom 26. März 2004, soweit er auf das Buschenschankgebäude entfällt, anwendbar. Soweit der Verkaufserlös dem Grundwert zuzuordnen ist, liegt ein nach § 30 EStG zu steuerndes Spekulationsgeschäft vor. Dem Veräußerungserlös sind nach beiden Bestimmungen die dem Gebäude bzw. dem Grundstück nach der Verhältnis(wert)methode zugeordneten Anschaffungskosten vom März 1998 (jeweils anteilig) gegenüberzustellen, wobei jene für das Gebäude – unter Vermeidung einer steuerwirksamen Doppelerfassung bzw. Nichterfassung - um die nach § 8 EStG ermittelten

AfA-Beträge für die Zeit seit dem Erwerb bzw. der Einlage in das Betriebsvermögen zu vermindern sind.

Darüber hinaus sind (ebenfalls anteilig) die mit der Veräußerung im (unmittelbaren) Zusammenhang stehenden Kosten in Abzug zu bringen (Abstandszahlung an den Vater, an den Notar bezahlte Kosten der grundbücherlichen Freilassungserklärungen). Durch den Verkauf verursachte Fahrtkosten sind ebenfalls zu berücksichtigen, allerdings ist hier darauf zu achten, dass eine Doppelerfassung mit den beim laufenden Betriebsergebnis berücksichtigten Fahrtkosten (Kosten für 9 Fahrten im ersten Quartal 2004) vermieden wird. Kosten für Fahrten im Zuge der Außenprüfung 2006 sind, da diese praktisch ausschließlich den besteuerten Betriebsaufgabevorgang zum Gegenstand hatte, grundsätzlich ebenfalls abzugsfähig, dies aber erst im Jahr ihres Anfalls (§ 4 Abs. 1 EStG bzw. VwGH 16.12.2010, 2008/15/0274).

Im anhängigen Verfahren bietet die Aktenlage keine hinreichenden Anhaltspunkte für eine andere Zuordnung der Anschaffungskosten und des Veräußerungserlöses zum Gebäude bzw. Grund und Boden als nach dem Verhältnis der Sachwerte am Verkehrswert der bewerteten Liegenschaft.

Die im erstinstanzlichen Verfahren vom Bw vorgelegten Berechnungen entsprechen dieser Bewertungsmethode in keiner Weise. Auf Seiten des FA ist die gewählte Berechnungsweise zwar methodisch nicht zu beanstanden, doch scheitert die Aussagekraft des Ergebnisses am gänzlichen Fehlen von Feststellungen über den zu Grunde zu legenden Sachverhalt.

Unverzichtbare Basis für eine Zuordnung nach dem Verhältnis der Sachwerte ist eine sachkundige Feststellung der wertbeeinflussenden Faktoren sowohl für das zu beurteilende Grundstück als auch für das Gebäude. Aus diesen Feststellungen leitet sich deren Sachwert ab. Wenn die Feststellung und Bewertung auch nicht unabdingbar durch einen Sachverständigen des Bauwesens bzw. für Liegenschaftsbewertung erfolgen muss, ist doch eine aussagekräftige Befundung des zu bewertenden Objekts in jedem Fall unumgänglich.

Den erstbehördlichen Verfahrensunterlagen sind die einer Bewertung zwingend voranzustellenden Erhebungen/Feststellungen der erforderlichen Daten nicht zu entnehmen. Für eine Gebäudebewertung nach dem Sachwertverfahren notwendige Angaben über Bauart und -zustand des Buschenschankgebäudes (und des allenfalls mitveräußerten Inventars) fehlen sowohl für den Erwerbs- als auch für den Veräußerungszeitpunkt. Ebenso fehlen Informationen zum Grundstück, welche für eine vergleichende Bewertung mit anderen Verkaufsvorgängen herangezogen werden konnten und auch tatsächlich herangezogen wurden.

Wenn der Bw im erstinstanzlichen Verfahren auf eine von der baubehördlichen Einreichplanung abweichende Bauausführung, auf eine Sonderausstattung im Kellergeschoß zur (teilweisen) Nutzung für den Buschenschankbetrieb (Kunden-WC-Anlage), auf einen nachträglichen, privaten Schritt-für-Schritt Ausbau des Dachgeschoßes in den 90iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts und auf rückgestauten Reparaturbedarf im Zeitpunkt des Verkaufs verwiesen bzw. wenn er beim Grundstückswert die besondere Lage der Liegenschaft als wertbestimmenden Faktor eingewendet hat, so handelt es sich dabei um Sachverhaltselemente, die einer konkreten Auseinandersetzung bedürfen, bevor allenfalls „vereinfachend“ auf Durchschnittswerte und Hilfsverfahren aus der Fachliteratur zurückgegriffen werden kann. Zwar ist nicht auszuschließen, dass die vorgebrachten Einwendungen nicht von solchem Gewicht sind, dass die Bewertung Abweichungen von den angeführten Durchschnittswerten erforderlich macht, doch lässt sich dies ohne vorherige, ordnungsgemäße Sachverhaltsfeststellung nicht beurteilen.

In den vorgelegten Verfahrensunterlagen finden sich weder Hinweise auf eine durchgeführte Besichtigung des Objekts im Rahmen eines Augenscheins noch auf eine Befragung der szt. bauführenden Eltern des Bw oder der späteren Liegenschaftserwerber (über den Gebäudezustand beim Erwerb sowie Motive, Art und Umfang der nach dem Kauf durchgeführten Investitionsmaßnahmen). Auch auf Informationen aus dem Akt der Baubehörde bzw. der Wohnbauförderstelle des Landes (lt. Grundbuch Errichtung mit Mitteln der Wohnbauförderung) wurde offenbar nicht zurückgegriffen. Es kann also keine Rede davon sein, dass die Erstbehörde sich zur Klärung des Sachverhalts aller zu Gebote stehenden Mittel bedient hat. Allein die – ohne jegliche Untermauerung durch Beweismittel und zumeist pauschal vorgebrachten – Hinweise des Bw in der Berufung bieten aus Sicht des UFS keine Grundlage für eine hinreichend verlässliche Bewertung.

Die in der BVE vorgenommene Zuordnung zur „zweitniedrigsten Stufe“ der vier Nutzflächenkategorien nach *Kranewitter* ist unter diesen Umständen nicht nachvollziehbar, ebenso wenig die Rechtfertigung für die Bildung eines rechnerischen Durchschnittspreises aus den unterschiedlichen Richtpreisen nach *Kranewitter*. Auch die Annahme identer Nutzflächen für das Erdgeschoß und das Halbstock-Dachgeschoß überzeugt bei einem Satteldach mit 48° Dachneigung (lt. Einreichplan) nicht. Wenn bei der Wertermittlung Baukosten für das Kellergeschoß gänzlich ausgeklammert blieben und zugleich die Errichtungskosten für das Dachgeschoß mit jenen für das Erdgeschoß gleichgesetzt wurden, hätte es dafür – nicht zuletzt vor dem Hintergrund der zuvor angeführten Besonderheiten - entsprechender Grundlagen durch vorangehende Sachverhaltsfeststellungen bedurft.

Auch mit der in der BVE dargestellten Bewertung des Grund und Bodens wurde den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes abgabenbehördliches Ermittlungsverfahren nicht entsprochen. Zunächst ist nochmals daran zu erinnern, dass abweichenden Bestimmungen des LBG für das anhängige Verfahren keine entscheidende Bedeutung zukommt. Andererseits erfordert die Heranziehung von Kaufpreisen für Vergleichsgrundstücke die Offenlegung der für den Vergleich nötigen Daten, damit der Bw dazu Stellung nehmen kann und auch eine Nachprüfung im Rechtsmittelverfahren möglich ist.

Den Anforderungen an eine Bodenpreisermittlung an Hand von Veräußerungspreisen verkaufter Vergleichsgrundstücke wird mit einem Pauschalverweis auf (nicht dokumentierte) Angaben des Amtsleiters des örtlichen Marktgemeindeamtes nicht entsprochen, wenn weder die Zahl der Verkäufe noch das Verkaufsdatum bzw. der herangezogene Verkaufszeitraum angegeben wird und auch die für den Vergleich relevanten Daten zu den einzelnen Grundstücken (Lage, Größe, Form, Widmung, allfällige Bebauung usw.) daraus nicht hervorgehen.

Dem in der BVE dargestellten Hilfsverfahren nach *Vogels* liegt unter den Umständen des anhängigen Verfahrens (keine nachvollziehbare Bewertung für das Gebäude) systematisch eine nicht zu akzeptierende Differenzmethode zu Grunde. Die dazu in der BVE dargestellte Wertfeststellungstechnik mag bei Vorliegen eines ordnungsgemäß ermittelten Gebäudewertes geeignet sein, eine Vergleichspreiserhebung für den Bodenwert zu *unterstützen*. Liegen aber die Ableitung sowohl des Gebäudewerts als auch der Bodenvergleichspreise im Dunkeln, vermag diese Methode die Bodenbewertung für sich nicht zu tragen.

Im Übrigen ist anzumerken, dass nach dem vorgelegten Akteninhalt die im erstinstanzlichen Verfahren beigezogene Fachabteilung für Liegenschaftsbewertung in der Steuer- und Zollkoordination den Anteil des Bodenwerts für die „Lageklasse 2“ mit „8% – 10%“ vom „Gesamtwert“ und für die „Stufe (Klasse) 2“ nach *Vogels* mit „30%“ vom „Herstellungswert“ beauskunftet hat (Stellungnahme DI XY vom 3. Jänner 2007).

Der in der BVE dargestellte Bodenwert findet damit offenbar keine Unterstützung durch die Fachliteratur und insbesondere auch nicht durch das Hilfsverfahren von *Vogels*.

Die Erstbehörde hat nicht nur die in der BVE (aufgrund der Auskunft des örtlichen Behördenleiters) herangezogenen Vergleichsgrundstücke unbenannt gelassen, sondern auch zu den vom Bw im Vorlageantrag für Vergleichszwecke angeführten Grundverkäufen nicht Stellung genommen.

Die Erhebungen des UFS in der Urkundensammlung des Grundbuchs haben ergeben, dass diesen Verkaufsvorgängen Preise von 52,- €/m² (GSt. bb/2 , KV 17.1.2003), 55,- €/m² (GSt cc/2 , KV 14.11.2002) und 56,5 €/m² (GSt. cc/7, KV 22.8.2003) bzw. 70,- €/m²

(Weiterverkauf GSt. cc/7, KV 5.12.2005) zu Grunde gelegen sind. Inwieweit für das anhängige Verfahren relevante Merkmale der Vergleichbarkeit vorliegen bzw. in welchem Ausmaß Korrekturen durch Zu- oder Abschläge (z.B. für Bebauung, Lage, Größe, Form) vorzunehmen sind, bedarf weiterer sach- und insbesondere auch ortskundiger Feststellungen. So ist etwa eine Stellungnahme zu dem vom Bw eingewendeten Wertzuschlag wegen der besonders günstigen Zentral- und Höhenlage des verfahrensgegenständlichen Grundstücks (im Gegensatz zu den genannten Vergleichsgrundstücken aus einer weniger attraktiv gelegenen Katastralgemeinde) erforderlich. Weiters bedarf es einer Klärung, ob der Wertzuwachs von mehr als 26% zwischen dem Erwerb des GSt cc/7 im August 2003 und dessen Weiterverkauf im Dezember 2005 auf besondere Umstände des Einzelfalls oder auf eine allgemeine Anhebung des Grundpreisniveaus im örtlichen Nahebereich zurückzuführen war.

In Hinblick auf die im Vorlageantrag vom Bw genannten Beispiele für Grundstücksveräußerungen und nach Einblick in die (allerdings erst seit 2006 zur Verfügung stehende) elektronische Urkundensammlung des zuständigen Grundbuchs ist zudem zu erwarten, dass der Erstbehörde aufgrund ihrer einschlägigen Sach- und Ortskenntnis die Ermittlung allfälliger weiterer, zur Vergleichspreisfeststellung geeigneter Verkaufsvorgänge möglich sein wird. Die in den Verfahrensakten dokumentierten dbzgl. Schritte erscheinen unvollständig und insbesondere unzureichend.

Das Erfordernis der Vergleichspreisfindung für das Grundstück betrifft im Übrigen neben dem Veräußerungszeitpunkt (Frühjahr 2004) auch den Erwerbszeitpunkt der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft (Frühjahr 1998). Auch insoweit ist der zu entscheidende Sachverhalt - entgegen den Bestimmungen des § 276 Abs. 6 BAO - ergänzungsbedürftig geblieben.

IV)

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz - von hier nicht anzuwendenden Formalerledigungen abgesehen - die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen werden oder eine Bescheiderteilung unterbleiben hätte können.

Mit Rücksicht auf die zuvor aufgezeigten und dem bekämpften Bescheid anhaftenden Unzulänglichkeiten sowie auf die noch vorzunehmenden und entscheidungswesentlichen Sachverhaltsermittlungen ist aus Sicht des UFS nicht auszuschließen, dass ein anders lautender Bescheid ergehen hätte können.

Ob der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz von der Möglichkeit einer kassatorischen Berufungserledigung Gebrauch macht, liegt in seinem Ermessen. Im anhängigen Verfahren hält der UFS eine Aufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO aus nachstehenden Gründen für zweckmäßig:

Der Gesetzgeber hat ein zweitinstanzliches Verfahren in Abgabensachen vorgesehen, mit einer zweiten Instanz, der vor allem eine Kontrollfunktion zugedacht ist. Kommt es wegen des Unterbleibens entscheidender Sachverhaltsermittlungen in erster Instanz zur Verlagerung eines aufwändigen Ermittlungsverfahrens vor die Berufungsbehörde, wird dieses Ziel des Gesetzgebers unterlaufen und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen wird zur bloßen Formsache. Es entspricht nicht dem Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre - umfassende - Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erstmals ermittelt und sodann als faktisch erste und zugleich letzte Tatsacheninstanz einer Beurteilung unterzieht. Zur Erfüllung der ihm zugedachten Rolle eines unabhängigen Dritten hat sich der UFS daher im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans zu beschränken (vgl. *Ritz*, Bundesabgabenordnung, BAO, Kommentar, 4., überarbeitete Auflage, Tz 5 zu § 289, unter Hinweis auf VwGH vom 21. November 2002, 2002/20/0315 und *Beiser*, SWK 3/2003, S 102 ff).

Die im anhängigen Verfahren noch durchzuführenden Sachverhaltsermittlungen betreffen nicht nur praktisch sämtliche tragenden Feststellungen zur Beurteilung der an den UFS zur Entscheidung herangetragenen Frage nach der Höhe des zu versteuernden Veräußerungsgewinns. Um zu einer sachgerechten Entscheidung auf Basis der Verhältnis(wert)methode zu gelangen, müsste der UFS – mangels entsprechender eigener Ausstattung - zudem ohnehin auf Basis des § 279 Abs.2 BAO auf die sachlichen und personellen Ressourcen der Erstbehörde zurückgreifen (Daten der Bewertungsstelle, Orts- und Fachkenntnis der Bediensteten aus dem Bereich der Liegenschaftsbewertung, Mitwirkung des Erhebungsdienstes zur Durchführung von Befragungen usw.). Da das Ergebnis der noch vorzunehmenden Ermittlungen in der Folge zur Wahrung des Parteiengehörs den Verfahrensparteien jeweils zur Stellungnahme bzw. Gegenäußerung zuzuleiten ist, käme es zu einer weiteren, nicht unbeträchtlichen Verfahrensverzögerung. Bei erstmaliger Ermittlung durch das FA und anschließender Einbeziehung in dessen Entscheidung unter Wahrung des Parteiengehörs, kann diese nicht nur deutlich verkürzt werden, sondern bleibt auch der volle Rechtsschutz für den Bw gewahrt. Auch darauf ist bei der Ermessensübung Bedacht zuzunehmen.

Im Sinne der Verwaltungsökonomie und zur Wahrung des Grundsatzes der Zweistufigkeit des Abgabenverfahrens war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 6. September 2013