



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BfADR, vertreten durch Steuerkanzlei Blum, 6923 Lauterach, Alter Bahnhof, vom 11. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 21. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Der Berufung hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungsvertrag vom 25.8.1979 erwarb die Berufungsführerin von ihrer Mutter MT Miteigentum zu einem Drittel an der EZ [...].

Da sich früher schon an diesem Standort eine Gastwirtschaft befand, und sich die Berufungsführerin gastronomisch selbständig betätigen wollte, mussten erhebliche Investitionen getätigt werden. Da MT der Berufungsführerin zusicherte, dass diese den sich im Eigentum der MT befindlichen 2/3 Anteil an der Liegenschaft EZ 422 ohnehin einmal bekommen werde, erklärte sich die Berufungsführerin mit dem Umbau auf ihre Kosten einverstanden. Im Vertrauen auf die Zusicherung der MT hat die Berufungsführerin

beträchtliche Investitionen am Haus vorgenommen und die Finanzierung hierfür weitestgehend allein übernommen. Laut Anlageverzeichnis der Berufungsführerin wurden im Jahr 1986 folgende Zugänge - aktiviert:

	ATS
Parkplatz	58.246
Betriebsgebäude	1.029.793
Aussengestaltung	52.699
Maschinen/Betriebseinrichtung	142.906
Geschirr, Besteck, Wäsche	89.515
Einrichtung Küche, Schank	251.896
Einrichtung Gastlokal	664.615
Summe	2.289.670

Diese Investitionen wurden mit Darlehen bei der VlbG Hypo in Höhe von 2.050.000,00 S und der Girozentrale der österr. Sparkassen in Höhe von 150.000,00 S insgesamt in Höhe von 2.200.000,00 S finanziert. Von diesen Darlehen waren per 31.12.1999 noch jene bei der Hypo Vorarlberg offen. Diese Darlehen wurden von Anfang an als betriebliche Darlehen in die Bilanz aufgenommen. Diese Darlehen waren grundbücherlich besichert.

Im Jahre 1999 zeichnete sich ab, dass MT ihren 2/3 Anteil an der Liegenschaft nicht an die Berufungsführerin übergeben würde.

Die Berufungsführerin stellte daraufhin die Zins- und Tilgungszahlungen für die betrieblichen Darlehen bei der Hypo Vorarlberg ein.

Die Bank stellte die Darlehen fällig und MT zahlte die Schulden in Höhe von 1.355.713,00 S um der Exekution zu entgehen (Bestätigungsschreiben der Hypo Vorarlberg vom 28.3.2000).

Mitte des Jahres 2000 wurde der Betrag in Höhe von 1.355.713,00 S von MT bei der Berufungsführerin eingeklagt. Im Zuge der zivilrechtlichen Auseinandersetzung wurde sowohl von der Berufungsführerin als auch von MT behauptet, weitere Investitionen (1.190.000,00 S MT) (1.192.600,00 S Berufungsführerin) in das Gebäude getätigt zu haben.

Laut Gutachten des gerichtlichen Sachverständigen Ing. Hermann Vogel wurden 248,82 m² des Gebäudes für die Gastwirtschaft genutzt. Die Gesamtnutzfläche (ohne Dachboden, der nicht genutzt wurde) beträgt 734,64 m². Der betrieblich genutzte Anteil lag somit bei 33,87 % der Gesamtnutzfläche. Der Miteigentumsanteil der Berufungsführerin betrug 33,33 %. Erfolgt die Berechnung der betrieblichen Nutzung mittels der Kubaturen, so lag die betriebliche Nutzung bei 35,86% (734,53 m³ Gastwirtschaft und gesamt 2.048,45 m³).

Der Zivilprozess endete mit einem Vergleich. Im Vergleichsanbot des Rechtsanwaltes der Berufungsführerin führte dieser aus:

"Zur Vermeidung eines langwierigen Rechtsstreits und um die für alle Parteien unbefriedigende Miteigentumskonstellation einer Beendigung zuführen zu können, wäre meine Mandantin jedoch bereit – sofern ein Vertrag gemäß den nachstehenden Bedingungen zu Stande kommt – einen Abschlag von 20% auf Grund einer eingeschränkten Verkäuflichkeit zu akzeptieren. Ausgehend von einem Zeitwert von 4.780.000,00 S und einem Abschlag von 20% errechnet sich ein Verkehrswert des Gastlokals [...] von 3.896.000,00 S gerundet 3.900.000,00 S. Außerdem gilt es zu berücksichtigen, dass im Gutachten Kaiser weder Zubehör noch Inventar des Gastlokals berücksichtigt sind. Dieses wurde bekanntlich in der Streitverhandlung vom 23.4.2001 vom Sachverständigen Vogel mit ca. 350.000,00 S bewertet. Somit ergibt sich eine Gesamtsumme von 4.250.000,00 S. Meine Mandantin unterbreitet Ihrer Mandantschaft unpräjudiziell das Angebot, ihren Drittelanteil an der Liegenschaft EZ [...] zum Betrag von 4.250.000,00 S abzüglich des Klagsbetrages [...] von 1.355.713,00 S somit von 2.894.287,00 S zu verkaufen, dies unter den nachstehenden zusätzlichen Bedingungen:

1. [...]

2. [...]

3. [...]

4. Im Verfahren [...] wird unter gegenseitiger Kostenaufhebung ewiges Ruhen vereinbart. Im Falle des Zustandkommens eines Vertrages gemäß den genannten Bedingungen wäre meine Mandantin einverstanden, den Vertrag mit MT und/oder HT gemeinsam oder allein abzuschließen."

Mit Vertrag vom 14.12.2001 verkaufte die Berufungsführerin ihren gegenständlichen Liegenschaftsanteil an HT. Der Kaufpreis setzte sich wie folgt zusammen:

Grundstücksanteil	1.237.749,00
Gastlokal (Liquidationswert)	1.010.149,00
Wohnungsanteil	646.389,00
zusammen	2.894.287,00

Im Zivilverfahren 5 Cg 94/00, LG Feldkirch wurde ewiges Ruhen vereinbart.

Der Veräußerungsgewinn wurde von der Berufungsführerin folgendermaßen ermittelt:

	in €	in ATS
Veräußerungserlös	73.410,39	1.010.149,00
abzüglich Buchwerte laut Anlagevermögen	-22.417,86	-308.476,78
Zwischensumme	50.992,53	701.672,22
abzüglich Freibetrag gemäß § 24 Abs 4 EStG	-7.300,00	-100.450,19
Veräußerungsgewinn	43.692,53	601.222,00

Die Betriebsprüfung hat den Veräußerungsgewinn folgendermaßen ermittelt:

Gesamtkaufpreis	4.250.000,00
abzüglich Grund und Boden	-1.237.749,00
Ausgleichsanspruch laut BP	-1.084.929,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	1.927.322,00
minus Inventar brutto	-350.000,00
Veräußerungserlös Inventar netto	291.666,67
Veräußerungserlös Gebäude	1.577.322,00
abzüglich Restbuchwerte	-308.476,78
abzüglich Freibetrag	-100.000,00

steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	1.460.511,89
--------------------------------------	--------------

Der Ausgleichsanspruch wurde von der BP folgendermaßen ermittelt:

private Investitionen Marianne Tomaselli	1.190.000,00
private Investitionen Berufungsführerin	1.192.600,00
Investitionen Berufungsführerin laut AV (Zugänge Gebäude)	1.029.793,00
gesamte Investitionen	3.412.393,00
davon 2/3-Anteil Marianne Tomaselli	2.274.929,00
abzüglich bisher geleistet	-1.190.000,00
Anspruch Berufungsführerin	1.084.929,00

In der Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide vom 21. Jänner 2005 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen vor:

Die Nachzahlung an Umsatzsteuer ergebe sich daraus, dass die übergebene Einrichtung inklusive Vorräte in der Gerichtsverhandlung vom 23.04.2001 vom Schätzer Vogel mit 350.000,00 S angegeben worden sei. Diese Wertangabe sei lediglich aus der Erinnerung des Schätzers ohne Aufnahme und Bewertung der entsprechenden Wirtschaftsgüter erfolgt. In beiden vorliegenden Schätzungsgutachten (Vogel und Kaiser) sei von Wertfeststellungen zur Einrichtung nicht die Rede. Der Rechtsvertreter von MT bewerte das Inventar in seinem Schreiben vom 25.06.2001 an den gegnerischen Anwalt mit 100.000,00 S. Außerdem sei zu berücksichtigen, dass in dem von den Streitteilen angegebenen Betrag auch die Einrichtung der privat genutzten Wohnung enthalten sei (siehe Inventarliste). Wie aus dem Anlagenverzeichnis ersichtlich werde, handle es sich bei der Einrichtung fast ausschließlich um Wirtschaftsgüter, die im Jahre 1986 erworben worden seien und zum Veräußerungszeitpunkt damit 16 Jahre alt gewesen seien. Ebenso sei aus dem Verzeichnis ersichtlich, dass alle diese Einrichtungsgegenstände zum Veräußerungszeitpunkt auf den Erinnerungswert abgeschrieben waren. Der Buchwert zum Aufgabestichtag habe 2.545,80 € (ATS 35.030,97) betragen, wobei darin noch ein Festbestand von 2.543,69 € enthalten sei für Wirtschaftsgüter, die im Einzelnen nicht mehr identifizierbar seien (altes Geschirr, Wäsche, Vorhänge, Bänke, Stühle udgl). Vorräte an Lebensmitteln und Getränken seien zum Aufgabestichtag praktisch keine mehr vorhanden gewesen, da sie Getränke und Lebensmittelkonserven an die Lieferanten zurückgeben habe können und restliche Lebensmittel vor der Aufgabe im Gastbetrieb aufgebraucht habe. Die Annahme eines Veräußerungserlöses von 350.000,00 S brutto für im Freihandel großteils unverkäufliche Wirtschaftsgüter stimme somit nicht mit dem tatsächlichen Sachverhalt überein. Für die Übergabe der betrieblichen Einrichtungsgegenstände erscheine ein Betrag von maximal 100.000,00 S brutto richtig.

Die vorgeschriebenen Nachzahlungen an Einkommensteuer resultierten im Wesentlichen aus der neuen Berechnung des Veräußerungs- und Aufgabegewinnes des Betriebes. Dabei seien gegenüber dem erklärten Gewinn folgende Abweichungen vorgenommen worden:

1. Der Veräußerungserlös sei um den Betrag der Schuldübernahme durch die Mutter von 2.894.287,00 S auf 4.250.000,00 S erhöht worden.
2. Der gesamte Veräußerungserlös sei unter Hinweis auf die EStR Rz 574 als Entgelt für den betrieblichen Anteil gewertet worden, obwohl in diesem Anteil betriebliche und private Räumlichkeiten enthalten gewesen seien.
3. Insoweit auf Schätzungsgutachten verwiesen wurde, sei nicht berücksichtigt, dass diese nachgewiesener Maßen bei der Zuordnung von Räumlichkeiten zur Mutter und der Steuerpflichtigen und bei der Berechnung des Ertragswertes Fehler gemacht worden seien.
4. Der Ausgleichsanspruch der Pflichtigen (für Investitionen, die den Miteigentumsanteil überschritten) sei von der Behörde mit 1.084.929,00 S rechnerisch ermittelt worden. Maßgeblich sei aber der vereinbarte und tatsächlich vergütete Ausgleich.

Ad 1) Höhe des Veräußerungserlöses:

Mit dem Kaufvertrag vom 22.11.2001 sei ein Drittel Miteigentumsanteil an der betreffenden Liegenschaft sowie der Gasthausbetrieb an den Bruder der Berufungsführerin um den Preis von 2.894.287,00 S übertragen worden. Dieser Preis sei auch de facto entrichtet worden. Vom Finanzamt sei demgegenüber ein Betrag von 1.355.713,00 S, der aus einer Schuldübernahme durch die Mutter resultiert habe, dem Kaufpreis zugezählt worden und dies mit den Bewertungen laut den Schätzungsgutachten begründet worden. Dadurch habe sich ein Veräußerungserlös von ATS 4.250.000 (incl. Einrichtung und Umsatzsteuer) ergeben. Der Verkehrswert des Liegenschaftanteiles "Gastlokal" wurde im Gutachten Kaiser mit 3.800.000,00 S bewertet. Der Nutzungsanteil der Pflichtigen (Wohnung und Gastbetrieb) wurde im Ergänzungsgutachten Vogel mit 3.631.495,06 S bewertet. Davon entfallen auf den Gastbetrieb 2.900.013,00 S. Wenn der Mittelwert von 3.350.000,00 S noch um den Wert der Einrichtung erhöht würde (ATS 350.000 bzw ATS 100.000), würde daraus ein Veräußerungserlös inklusive Einrichtung und Umsatzsteuer von 3.700.000,00 S bzw 3.450.000,00 S resultieren. Der Hinweis auf die Schätzungsgutachten rechtfertige damit nicht den Ansatz eines Veräußerungspreises von 4.250.000,00 S. Die Rechtfertigung des Veräußerungspreises von 4.250.000,00 S könne aber auch nicht damit begründet werden, dass die Schuldübernahme des betrieblichen Darlehens der Vorarlberger Hypo-Bank dem Preis laut Kaufvertrag hinzugerechnet werde. Wie aus den Unterlagen im Zusammenhang mit dem gerichtlichen Verfahren zwischen der Mutter MT und der Berufungsführerin hervorgehe, erfolge die Schuldübernahme aus dem Grund, weil letztere bei Investitionen am Gesamtobjekt

einen größeren Anteil finanziert habe, als ihrem Miteigentumsanteil entspreche. Dieser Vorgang stehe in keinem direkten Zusammenhang mit der Veräußerung des Liegenschaftsanteiles, obwohl er im Hinblick auf den sich daraus ergebenden Zahlungsfluss rechnerisch bei den Vorausgesprächen der Rechtsvertreter der beiden Parteien mit berücksichtigt worden sei. Aus den genannten Gründen sei der vereinbarte und tatsächlich bezahlte Kaufpreis von 2.894.287,00 S als Veräußerungserlös (inklusive Einrichtung und USt) anzusetzen.

Ad 2) Zuordnung des Veräußerungserlöses auf den betrieblichen und privaten Nutzungsanteil:

Das Finanzamt habe den gesamten Kaufpreis als Ablöse für die Gastwirtschaft gewertet und als Begründung auf die EStR RZ 574 verwiesen. Daraus sei zu entnehmen: Wenn keine ausdrückliche Vereinbarung über eine Entgeltzahlung geschlossen wurde und der betrieblich genutzte Eigentumsanteil in der Miteigentümerquote Deckung findet, dann sei der betrieblich genutzte Teil zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Beispiel: Miteigentumsanteil 50%, betriebliche Verwendung 45%: Die 45% gehören zum notwendigen Betriebsvermögen. Oder: bei 50% Miteigentumsanteil werden 75% betrieblich verwendet: Nur 50% gehören zum notwendigen Betriebsvermögen. Im vorliegenden Fall betrage der Miteigentumsanteil 33,33%, der betrieblich genutzte Anteil laut Finanzamt (nach GA Vogel) 33,87% am Gesamtobjekt bzw 24,95% nach unseren eigenen Berechnungen (Anteil der von der Pflichtigen genutzten Räumlichkeiten am Gesamtobjekt laut Anlage 1 mit 40,5% und Anteil der betrieblichen Räumlichkeiten am Miteigentumsanteil der Pflichtigen laut Anlage 2 mit 61,61 %). Vom Veräußerungserlös seien daher lediglich $24,95/33,33$ Anteile als betrieblich zu werten. Das Finanzamt habe die EStR, RZ 574 falsch interpretiert. Wenn es dort heißt, dass der betrieblich genutzte Liegenschaftsanteil dem notwendigen Betriebsvermögen insoweit zuzurechnen ist, als er in der Miteigentumsquote Deckung findet, so sage das nichts darüber aus, ob und wie der Veräußerungserlös für den Miteigentumsanteil auf den betrieblichen und privaten Anteil aufzuteilen ist. In den den EStR zugrunde liegenden Erkenntnissen des VwGH gehe es jeweils um die Frage, ob das gesamte betrieblich genutzte Vermögen im Falle einer Miteigentümerschaft als Betriebsvermögen anzusehen ist oder nur der Teil, der in der Miteigentumsquote gedeckt ist. Keinesfalls könne aber daraus die Schlussfolgerung abgeleitet werden, dass im Falle eines Miteigentums mit betrieblicher und privater Nutzung der gesamte genutzte Anteil als Betriebsvermögen anzusehen sei.

Ad 3) Sachliche Unrichtigkeiten in den Gutachten:

Das den Feststellungen des Finanzamtes zugrunde liegende Schätzungsgutachten Vogel weise zwei gravierende Fehler auf. So seien von MT genutzte Räumlichkeiten der Berufungsführerin zugeordnet worden (zB die Wohnung West im Obergeschoss sei von MT und nicht der

Berufungsführerin vermietet worden). Gleichzeitig sei ein jährlicher Ertragswert beim Gastlokal berücksichtigt worden, obwohl die Ergebnisse der vergangenen Jahre zeigen, dass die Ergebnisse nicht einmal den Unternehmerlohn deckten und der Ertragswert daher 0,00 sei. Die Berichtigungen seien aus Anlage 1 ersichtlich.

Ad 4) Ausgleichsanspruch der Pflichtigen:

Die Begründung dazu, dass nicht der vom Finanzamt mit 1.084.929,00 S berechnete Ausgleichsanspruch richtig sei, sondern der vereinbarte und im Wege einer Schuldübernahme bezahlte Anspruch von 1.355.713,00 S ergebe sich aus Punkt 2).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2005 hat das Finanzamt Bregenz die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

Den Feststellungen der Betriebsprüfung seien Ergebnisse eines Zivilprozesses zugrunde gelegt worden. Das zivilrechtliche Verfahren habe mit einem Vergleich (" ewiges Ruhen ") geendet. Als Ausfluss des Vergleiches sei der Kaufvertrag mit einem Kaufpreis von 2,894.287,00 S am 22.11.2001 unterzeichnet worden. Nach Zuzählung der von der Mutter übernommenen Schulden in Höhe von 1,355.713,00 S sei die Betriebsprüfung zu einem Gesamtkaufpreis von ATS 4,250.000,00 gekommen. In diesem Betrag sei das Inventar inbegriffen, aber ziffernmäßig nicht genau festgehalten. In Anlehnung an ein Gerichtgutachten sei dieses für die Umsatzsteuer in Höhe von 350.000,00 S geschätzt worden. Dass sich also die Betriebsprüfung auf die diesbezügliche Bewertung des Sachverständigen Herrn Vogel anlässlich der Streitverhandlung vom 23.4.2001 beruft, werde als schlüssig angesehen. Auch bei der Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Gastwirtschaft und Privatwohnung stütze sich die Betriebsprüfung auf ein Gutachten. Seitens der Partei werde in der Beilage zum Ergänzungsschreiben zur Berufung vom 22.2.2005 angeführt, dass die Berufungsführerin das Gesamtobjekt zu 47% nutzte. Insoweit bestehe Übereinstimmung mit der Betriebsprüfung. Über die Berechnung des Sachwertes, Ertragswertes und Verkehrswertes komme die Partei auf einen Nutzungsanteil von 38,29 %. Dieser Berechnung könne nicht gefolgt werden. Laut Betriebsprüfung sei bei der gesamten Nutzung in Höhe von 47 % eine solche durch die Gastwirtschaft in Höhe von 79,75 % gegeben. Dies ergebe dann eine betriebliche Nutzung des Gebäudes von 37,48 %. Eine betriebliche Nutzung gehe also über den zivilrechtlichen Miteigentumsanteil hinaus. Somit wäre der gesamte Veräußerungserlös der Besteuerung zu unterziehen. Diese Schlussfolgerung werde unter Beachtung der Rechtsprechung (unter Tz 4 des Betriebsprüfungsberichtes (kurz BP-Bericht) als schlüssig angesehen. Die Partei habe wohl über ihren zivilrechtlichen Miteigentumsanteil hinaus das Gebäude genutzt (mit Wohnung), sie könne aber nur über diesen Miteigentumsanteil (= 33,33 %) verfügen. Für das Ausscheiden

eines Wohnungsanteiles (laut Erklärung mit 646.389,00 S) aus dem Verkaufserlös sei daher kein Platz. Für die Investitionen der Berufungsführerin über ihren Miteigentumsanteil hinaus sei von der Betriebsprüfung ein Anteil von ATS 1,084.929,- vom Veräußerungserlös abgezogen worden (siehe Tz 4 BP-Bericht).

Im Vorlageantrag vom 12. Oktober 2005 brachte die Berufungsführerin im Wesentlichen ergänzend vor:

Der Betriebsprüfer habe in seiner Stellungnahme mitgeteilt, dass ein Sachverständiger das Inventar mit ATS 350.000,00 bewertet habe. Der Bezug auf diese "Bewertung" des Gutachters sei in der Berufungsvorentscheidung als schlüssig angesehen worden. Tatsächlich habe nie eine Bewertung des Inventars (Einrichtungsgegenstände etc) stattgefunden. Sie habe bereits bei der Berufung vorgebracht, dass dieser Betrag von 350.000,00 S in der Gerichtsverhandlung vom 23.04.2001 vom Schätzer Vogel genannt worden sei und zwar lediglich aus der Erinnerung des Schätzers ohne Aufnahme und Bewertung der entsprechenden Wirtschaftsgüter. Da nie eine Bewertung dieser Einrichtungsgegenstände stattgefunden habe, könne sie keine Grundlage einer Berufungsentscheidung sein. Die Annahme, dass private Gebrauchsgegenstände nicht Teil des Kaufvertrages gewesen seien, sei unrichtig. Aus den auch dem Amt zur Verfügung gestellten Auflistungen sei klar ersichtlich, dass auch private Gegenstände bei der Preisfindung berücksichtigt worden seien. Auf ihre weiteren Ausführungen in der Berufung, warum der Wert gar nicht so hoch sein könne, sei die Behörde bisher gar nicht eingegangen und daher wiederum zu einer unrichtigen steuerlichen Bewertung gekommen.

Es sei festzuhalten, dass bezüglich des Nutzungsanteiles der Berufungsführerin am Gesamtobjekt in Höhe von 47% keine Übereinstimmung bestehe. In der angeführten Beilage habe sie klar textiert, dass dieser Anteil im Ergänzungsgutachten von Vogel enthalten sei. Nach der angeführten Beilage betrage der Anteil der von der Berufungsführerin genutzten Gebäudeteile 38,29% und der Anteil des Gastlokals am Gesamtgebäude allein 23,59%. Ein Ausgleichsanspruch von MT wegen einer Nutzung durch die Berufungsführerin über ihre Miteigentumsquote mit 4,96% könne daher vernachlässigt werden. Wenn trotzdem eine betragsliche Ermittlung dieses Anspruches erfolge, so liegt er jedenfalls weit unter dem Anspruch der Berufungsführerin aus im Vergleich zum Miteigentumsanteil zuviel übernommenen Investitionen. Sie habe in dieser Beilage auch detailliert nachgewiesen, dass das Gutachten falsch gewesen sei, weil Gebäudeeinheiten unrichtig der Berufungsführerin bzw MT zugeordnet worden seien. Es erscheine unverständlich, warum trotz mehrfachen diesbezüglichen Hinweisen von ihrer Seite wiederum ein insoweit unrichtiges Gutachten als Grundlage bzw Rechtfertigung der Berufungsentscheidung verwendet worden sei. Es

erscheine unverständlich, wenn die sachlichen Unrichtigkeiten im Gutachten als irrelevant bezeichnet werden, weil ja die Miteigentumsquote in Höhe von 33 1/3 % bekannt sei, sich die Berechnungen des Amtes aber dennoch von diesem falschen Gutachten ableiten würden. Wie auch schon wiederholt gesagt, ergebe sich die Höhe des Kaufpreises ausschließlich aus dem im Kaufvertrag genannten Betrag. Die von der Mutter übernommene Schuld sei diesbezüglich nicht hinzuzurechnen, weil sie als Ausgleich zu den von der Berufungsführerin vorgenommenen, über ihrem Anteil von 33 1/3 % liegenden Investitionen anzusehen seien. Dies ergebe sich neben den rechnerischen Ermittlungen in der Beilage zur Berufung im Übrigen auch aus dem Vergleich der 1986 vorgenommenen Investitionen in Höhe von 2.289.670,00 S zu den in diesem Jahr aufgenommenen Finanzierungsdarlehen in Höhe von zusammen 4.250.000,00 S. Dies ergebe sich auch aus den beiden relevanten (teilweise unrichtigen) Gutachten Vogel und Kaiser, die den Verkehrswert des von der Berufungsführerin genutzten Gebäudeanteiles mit lediglich ATS 3.631.495,06 bzw den Verkehrswert des 1/3-Anteiles mit ATS 3.800.000 bewerteten.

Auf ihren Hinweis in der Berufung, dass die EStR Rz 574 einer richtigen Aufteilung des Kaufpreises auf betrieblich und privat nicht im Wege stünden, da die betriebliche Nutzung mit 23,59% geringer als die Quote des Miteigentumsanteiles sei, sei das Amt nicht eingegangen, weil es nach wie vor von den unrichtigen Berechnungen des Sachverständigengutachtens ausgegangen sei.

Im Erörterungstermin vom 24. Jänner 2006 einigten sich die Parteien in folgenden Punkten:

Das Inventar wird mit brutto 100.000,00 S bewertet.

Weiters wurde außer Streit gestellt, dass wie von Berufungsführerin vorgebracht, die Wohnung West von der Mutter genutzt wurde und die Wohnung Mitte mit 38,75 m² von der Berufungsführerin.

Mit Vorhalt vom 21. März 2006 hat der UFS den Parteien folgenden Vorhalt übermittelt:

"Im Erörterungstermin wurde das Inventar mit 100.000,00 S brutto bewertet.

Das Finanzamt Bregenz hat sich einverstanden erklärt den Ertragswert des Gasthauses mit 0,00 S zu bewerten.

Bei der Aufteilung der Nutzungswerte auf die Miteigentümer ist daher der Berechnung des Berufungsführers zu folgen; allerdings mit der Maßgabe, dass der Ertragswert "Wohnung Mitte" auf Grund der Ausführungen beim Sachwert (nur 2 Zimmer, statt 69,62 m² nur 38,75 m²) von 84.000,00 S auf 46.750,00 S gekürzt wird. Im Gegenzug wurde der Ertragswert von MT im 37.250,00 S erhöht. Die Änderungen sind im beiliegenden Excel Berechnungsblatt "Nutzwertermittlung" blau dargestellt.

Ich gehe davon aus, dass der Kaufpreis 4.250.000,00 S beträgt. Zudem bin ich der Meinung, dass der vom Finanzamt ermittelte Ausgleichsanspruch in Höhe von 1.084.929,00 S zutreffend ermittelt wurde. Allerdings hat das Finanzamt im Erörterungstermin dem Ansatz des

Mittelwertes zugestimmt. Der Ausgleichsanspruch der Berufungsführerin wird daher mit 1.220.321,00 S angesetzt.

Ich beabsichtige daher den Veräußerungsgewinn wie im beiliegenden Excel Berechnungsblatt "Veräußerungsgewinn" festzusetzen.

Einer allfälligen Stellungnahme wird bis zum 24. April 2006 entgegengesehen."

Diesem Vorhalt waren Berechnungen hinsichtlich der Nutzwertermittlung und des Veräußerungsgewinnes beigefügt:

Der Nutzwert des gesamten von der Berufungsführer genutzten Gebäudeteiles wurde mit 34,86%, der Anteil des Gasthauses mit 23,81% und der Anteil der von der Berufungsführer genutzten Wohnung mit 11,06% am gesamten Gebäude, ermittelt. Der Veräußerungsgewinn wurde vom UFS folgendermaßen ermittelt:

Gesamtkaufpreis	4.250.000,00
abzüglich Grund und Boden	-1.237.749,00
Ausgleichsanspruch laut BP	-1.220.321,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	1.791.930,00
minus Inventar brutto	-100.000,00
Veräußerungserlös Gebäude	1.691.930,00
Veräußerungserlös Inventar netto	83.333,33
Veräußerungserlös Betriebsgebäude	1.155.414,46
abzüglich Restbuchwerte	-308.476,78
abzüglich Freibetrag	-100.000,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	830.271,01

In Folge haben sich die Parteien in folgenden Punkten geeinigt:

Der Ertragswert hinsichtlich des Gasthauses wurde mit 0,00 S angesetzt.

Der Ausgleichsanspruch der Berufungsführerin wurde mit 1.220.321,00 S angesetzt.

In der Stellungnahme vom 5. April 2006 brachte das Finanzamt vor, dass für das Finanzamt die Rz 574 EStR bindend sei, nach der bei einer in betrieblicher Nutzung stehenden Liegenschaft ohne Vereinbarung über eine Mietentgeltzahlung und bei der der betrieblich genutzte Gebäudeanteil in der Miteigentumsquote Deckung findet, dieser Anteil zur Gänze Betriebsvermögen darstelle. Im vorliegenden Fall entspricht der durch die Gastwirtschaft genutzte Teil in etwa 33 %. Die Miteigentumsquote beträgt 1/3. Für eine darüber hinausgehende Aufteilung in betrieblichen und privaten Verkaufserlös bleibe kein Platz mehr, weshalb eine Ertragswertermittlung entbehrlich sei. Auf telefonische Nachfrage teilte das Finanzamt mit, dass für die Nutzflächenermittlung die tatsächlichen Flächen maßgebend seien und nicht der Wert der sich aus der vorgehaltenen Nutzflächenberechnung ergibt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer:

Da sich die Parteien auf einen Ansatz des Inventars in Höhe von 100.000,00 S brutto geeinigt haben wird die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um 250.000,00 S brutto reduziert und das Inventar mit 100.000,00 S brutto in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einbezogen.

Einkommensteuer:

Nutzwert:

Wird ein Gebäude teilweise privat, teilweise betrieblich genutzt, so erfolgt die Aufteilung in der Regel entsprechend der räumlichen Nutzung nach der Nutzfläche. Die Aufteilung nach der Nutzfläche kann nur als Grundsatz gelten; weicht die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander ab, dann muss die unterschiedliche Nutzbarkeit auch bei der Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw Privatvermögen berücksichtigt werden. Im gegenständlichen Fall war der von der Berufungsführerin privat genutzte Teil des Gebäudes eine Wohnung, der von der Berufungsführerin betrieblich genutzte Teil eine Gastwirtschaft. Die vorliegenden Gutachten haben ergeben, dass für die Wohnungen einerseits und die Gastwirtschaft gänzlich verschiedene Preise erzielt werden. Die Ermittlung des privat bzw betrieblich genutzten Anteiles kann daher nicht nach Quadratmetern erfolgen, sondern hat wertmäßig zu erfolgen.

Der Ertragswert Gasthaus ist auf Grund der objektiven Ertragslage mit 0,00 S anzusetzen, was auch vom Finanzamt bestätigt wurde.

Der Ertragswert "Wohnung Mitte" war auf Grund der Ausführungen beim Sachwert (nur 2 Zimmer, statt 69,62 m² nur 38,75 m²) von 84.000,00 S auf 46.750,00 S zu kürzen.

Der Nutzwert wurde vom UFS folgendermaßen ermittelt:

	Mutter	Berufungsführerin
Anteile nach Nutzung in m ²	572,87	503,09
Anteile nach Nutzung in %	53,24	46,76
Sachwert berichtigt	5.300.682,00	6.301.166,00
Wohnung West	850.512,00	-850.512,00
Berichtigung Wohnung Mitte	379.852,00	-379.852,00
Summe	6.531.046,00	5.070.802,00
Wertminderung 14%	-914.346,44	-709.912,28
verlorener Bauaufwand 10%	-653.104,60	-507.080,20
Sachwert berichtigt	4.963.594,96	3.853.809,52
Ertragswert berichtigt		
Gastwirtschaft		0,00
Wohnung Mitte	37.250,00	46.750,00
Wohnung West	135.000,00	
Wohnung über Garage	108.000,00	
Summe	280.250,00	46.750,00
Bewirtschaftungskosten 30%	-84.075,00	-14.025,00
Jahresreinertrag	196.175,00	32.725,00
Verfielfältiger 16,56%	3.248.658,00	541.926,00
Verkehrswert berichtigt		
Sachwert	4.963.594,96	3.853.809,52
Ertragswert	3.248.658,00	541.926,00
Gewichtung 1:1	4.106.126,48	2.197.867,76
Berücksichtigung Marktlage 15%	-615.918,97	-329.680,16
Verkehrswert berichtigt	3.490.207,51	1.868.187,60
	65,14	34,86

Ertragswert	Berufungsführerin	Gasthaus	Wohnung
Gastwirtschaft			
Wohnung Mitte	46.750,00		46.750,00
Wohnung West			
Wohnung über Garage			
Summe	46.750,00		
Bewirtschaftungskosten 30%	-14.025,00	0,00	-14.025,00
Jahresreinertrag	32.725,00	0,00	32.725,00
Verfielfältiger 16,56%	541.926,00	0,00	541.926,00
Verkehrswert			
Sachwert	3.443.045,00	2.721.326,00	721.719,00
Ertragswert	541.926,00	0,00	541.926,00
Gewichtung 1:1	1.992.485,50	1.360.663,00	631.822,50
Marktlage 15%	-298.872,83	-204.099,45	-94.773,38
Verkehrswert	1.693.612,68	1.156.563,55	537.049,13
	100,00	68,29	31,71
Anteil Gasthaus und Wohnung am Gesamtobjekt	34,86	23,81	11,06

Diese Nutzwertermittlung wurde den Parteien gemeinsam mit dem Vorhalt vom 21. März 2006 zur Stellungnahme übermittelt. Der Berufungsführer hat sich mit dieser Nutzwertermittlung für einverstanden erklärt. Der UFS wendet daher diese Nutzwertermittlung auf die Veräußerungsgewinnermittlung an.

Kaufpreis:

Aus dem Vergleichsanbot der Berufungsführerin an ihre Mutter geht hervor, dass sie bereit ist, ihren Drittelanteil um 4.250.000,00 S abzüglich des Klagsbetrages in Höhe von 1.355.713,00 S, sohin um 2.894.287,00 S zu verkaufen. Die Berufungsführerin hat in der Folge ihren Drittelanteil um 2.894.287,00 S verkauft. Hinsichtlich der Forderung der Mutter der Berufungsführerin in Höhe von 1.355.713,00 S wurde ewiges Ruhen vereinbart. Der Kaufpreis wird daher vom UFS wie bereits vom Finanzamt mit 4.250.000,00 S ermittelt.

Ausgleichsanspruch:

Der Ausgleichsanspruch wird mit 1.220.321,00 S angesetzt, da beide Parteien ihr Einverständnis für diesen Ansatz erklärt haben.

Veräußerungsgewinn:

Gesamtkaufpreis	4.250.000,00
abzüglich Grund und Boden	-1.237.749,00
Ausgleichsanspruch laut BP	-1.220.321,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	1.791.930,00
minus Inventar brutto	-100.000,00
Veräußerungserlös Gebäude	1.691.930,00
Veräußerungserlös Inventar netto	83.333,33
Veräußerungserlös Betriebsgebäude	1.155.414,46
abzüglich Restbuchwerte	-308.476,78
abzüglich Freibetrag	-100.000,00
steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	830.271,01

Der Berufung war daher insoweit teilweise stattzugeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Steuern sind in den beiliegenden Berechnungsblättern ersichtlich.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Feldkirch, am 6. April 2006