



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Anton Baldauf und die weiteren Mitglieder HR Mag. Herbert Sonnweber, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Gerhard Auer im Beisein der Schriftführerin Irmgard Hochrainer am 5. August 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Johann Wechseberger Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein, vertreten durch Dr. Peter Staudacher, betreffend Einkommensteuer 1998 nach in Innsbruck durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige betrieb bis zum Berufungsjahr 1998 einen Gasthof mit einem Zubau K. Den Gewinn aus dieser Tätigkeit ermittelte er gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Mit Kaufvertrag vom 10.2.1998 veräußerte er eine 447 m² große, mit einem Teil des Zubaues K bebaute Trennfläche aus einem näher bezeichneten Grundstück. Der Kaufpreis wurde mit 1.500.000 S vereinbart. Davon entfallen laut Punkt III des Kaufvertrages 200.000 S auf die Baulichkeit und 1.300.000 S auf den Grundanteil. Der Gewinn aus dieser Veräußerung fand in der Einkommensteuererklärung 1998 mit 72.532 S Berücksichtigung. Dieser Betrag ergibt sich als Differenz zwischen dem auf das Gebäude entfallenden Kaufpreisanteil (200.000 S) und den "Buchwerten von ausgeschiedenen Anlagen" (127.468 S).

Bei einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1997 bis 1999 (Bericht vom 17. Juli 2001, AbNr. 102054/01) wurde festgestellt, dass für den Zubau K bisher folgende Abschreibungen erfolgt sind:

Vorzeitige AfA 1966		25 %
jeweils 2 % AfA in den Jahren 1967 bis 1974	8 Jahre	16 %
jeweils 5 % AfA in den Jahren 1975 bis 1988	14 Jahre	70 %
jeweils 4 % AfA in den Jahren 1989 bis 1997	9 Jahre	36 %
Zusammen		147 %

Der veräußerte Gebäudeteil sei daher "längst zur Gänze abgeschrieben" und "die Ausbuchung eines Restbuchwertes" nicht möglich. Weiters gab die Betriebsprüfung zu bedenken, dass die Berechnung des Restbuchwertes von den bis 1988 angefallenen Herstellungskosten in Höhe von 3.390.130 S ausgehe. In diesem Betrag seien auch Baukosten enthalten, die den Zubau K nicht betreffen. Es handle sich um die ausschließlich für den Restaurantbereich aufgewendeten Baukosten des Jahres 1984 in Höhe von 1.933.958 S sowie die Kosten in Höhe von 53.954 S für eine 1982 installierte Küchenabluftanlage. Hinsichtlich der Aufteilung des Kaufpreises ging der Prüfer abweichend vom Kaufvertrag bzw. der Steuererklärung "insbesondere im Hinblick auf das Grundstücksmaß von 447 m²" davon aus, dass ein Teilbetrag von 1.000.000 S auf Grund

und Boden und der Restbetrag von 500.000 S auf das Gebäude entfalle. Er stützte dies auf folgende Berechnung:

1. Grund und Boden

Laut Kaufpreissammlung des Finanzamtes seien in den Jahren 1997 und 1998 beim Verkauf vergleichbarer, allerdings unbebauter Grundstücke Quadratmeterpreise von 2.200 S, 2.868 S, 2.688 S, 1.500 S, 2.700 S und 2.000 S erzielt worden. Aus diesen Verkäufen ergebe sich ein "gewogener Durchschnittspreis" (d.h. unter Berücksichtigung der jeweils verkauften Fläche) von 2.312 S und ein "einfacher Durchschnittspreis" (d.h. Mittelwert) von 2.791 S (Anm.: dabei ist offenbar ein Rechenfehler unterlaufen, da sich der Mittelwert der angeführten Preise zutreffend mit 2.326 S errechnet). Aus dieser Berechnung leitete der Prüfer einen durchschnittlichen Grundpreis von 2.500 S ab. Nach Berücksichtigung eines Bebauungsabschlages von 20 % (somit 500 S) errechne sich ein Grundpreis von 2.000 S je m². Für das 447 m² große Grundstück ergebe sich daher ein Anteil am Kaufpreis von (gerundet) 890.000 S.

2. Gebäude

Bei Gastwirtschafts- und Fremdenbeherbergungsbetrieben (Saalanbau Gruppe B) sei im Berufungsjahr von einem Richtwert (ohne Installationen, ohne MWSt) von 2.600 S je m³ umbauten Raumes auszugehen. Der umbaute Raum des veräußerten Gebäudeteiles betrage 820 m³. Der Gebäudewert errechne sich daher mit 2.132.000 S (820 m³ x 2.600 S). Die Wertminderung im Zeitraum von 1966 (Jahr der Errichtung) bis 1998 (Verkauf), somit für 33 Jahre, nahm die Betriebsprüfung bei einer Lebensdauer von 60 Jahren gestützt auf Ross/Brachmann mit 42,60 % bzw. 908.232 S an. Nach Vornahme eines Abschlages für verlorenen Bauaufwand ergebe sich ein Gebäudewert von 552.614 S, gerundet 550.000 S. Die Wertermittlung des Prüfers für das Gebäude ist daher wie folgt darzustellen:

Umbauter Raum (gesamt 1.230 m ³ , davon 2/3 verkauft)	820 m ³
Preis je m ³	2.600 S
Zwischenwert	2.132.000 S

Wertminderung nach 33 Jahren:	
42,60 % bei Lebensdauer von 60 Jahren	- 908.232 S
Zwischensumme	1.223.768 S
verlorener Bauaufwand I (20 % von 1.223.768 S)	- 244.754 S
verlorener Bauaufwand II (20 % von 2.132.000 S)	- 426.400 S
Gebäudewert	552.614 S
Gerundet	550.000 S

Für Grund und Gebäude errechne sich somit ein Wert von 1.440.000 S, was annähernd dem Kaufpreis (1.500.000 S) entspreche. Gestützt auf diese Berechnung schätzte der Prüfer den auf das Gebäude entfallenden steuerpflichtigen Anteil am Kaufpreis mit 500.000 S. Der Restbuchwert des verkauften Gebäudeteiles wurde mit 1 S angenommen. Das Finanzamt fertigte am 16. Juli 2001 einen der Ansicht des Prüfers entsprechenden Bescheid betreffend Einkommensteuer 1998 aus.

Der Abgabepflichtige er hob fristgerecht am 9. August 2001 Berufung, die sich zum einen gegen "die Nichtanerkennung eines Restbuchwertes", zum anderen "gegen einen Ansatz von ATS 500.000 als anteiligen Verkaufserlös für den Gebäudeteil" richtet. Hinsichtlich der Berechnung des Restbuchwertes verkenne die Behörde, dass bei Gebäuden "das Prinzip der totalen Zuordnung" anzuwenden sei. Danach sei ein Gebäude als bauliche Einheit zu sehen und alle Gebäudeaufwendungen nach Maßgabe der betrieblichen und privaten Gebäudenutzung aufzuteilen. Auch der Verwaltungsgerichtshof schließe im Erkenntnis vom 26.9.1990, Zl. 86/13/0104, aus, "Bauteile, die dem Gesamtgebäude dienen, wie etwa Fundamente, Keller, tragendes Mauerwerk, Dachstuhl und Eindeckung ausschließlich einer der beiden Nutzungen und damit entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzuordnen". Übertrage man diese auch an anderer Stelle (Hinweis auf VwGH vom 18.1.1983, Zl. 82/14/0100,0103,0104) dargelegten Überlegungen auf den vorliegenden Fall, bedeute dies, dass der Restbuchwert aus dem gesamten Gebäude restbuchwert entsprechend dem veräußerten Anteil zu errechnen sei und nicht "aus dem isoliert ermittelten Restbuchwert eines Teiles des Gesamtgebäudes". Zur Aufteilung des Verkaufserlöses auf Grund und Boden und auf Gebäude wendete der Berufungswerber ein,

dass aus dem Kaufvertrag zu erkennen sei, wie die Parteien "selber die beiden Komponenten Gebäude und Grund und Boden bewerten". Der Berufungswerber habe zum Zweck der Kaufpreisfindung Erkundigungen bei Fachleuten eingeholt und erkennen müssen, dass die Liegenschaft fast ausschließlich vom Grundwert beeinflusst und das Gebäude nahezu wertlos sei. Die Behörde gehe "vom dokumentierten Parteiwillen" ab und ziehe ausgehend von der Kaufpreissammlung eigene Werte heran. Dabei würden allein die großen Abweichungen der darin enthaltenen Vergleichspreise (von 1.500 S/m² bis 2.868 S/m²) deren Unzuverlässigkeit zeigen. Es sei realitätsfremd, für das veräußerte Grundstück in bester Lage einen Quadratmeterpreis von unter 3.000 S anzunehmen. Als Anhaltspunkt könne ein 1991 verkauftes, unbebautes und unmittelbar an die hier zu beurteilende Liegenschaft angrenzendes Grundstück herangezogen werden. Es seien für 1.010 m² 2.853.253 S bezahlt worden, was einem Preis von 2.825 S je m² entspreche. Durch Indexierung (VPI Mai 1991 = 112,3; VPI Feber 1998 = 133,5) errechne sich ein adaptierter Preis von 3.358 S je m². Für die Fläche von 447 m² ergebe sich nach Abzug eines Bebauungsabschlages von 20 % ein Grundwert von 1.200.000 S.

Auch hinsichtlich der erfolgten Schätzung des Gebäudewertes seien Adaptierungen notwendig. Als Vergleichswert seien die Neuherstellungskosten für Saalanbauten ohne Installationen für Fremdenbeherbergungsbetriebe herangezogen worden. Selbst der Ansatz eines Wertes im untersten Niveau erscheine noch zu hoch, da es sich beim gegenständlichen Gebäude um einen reinen Zweckbau in einfacher Ausführung (einfacher Keller mit Unterfangung ohne Zwischenwände und ohne jegliche Ausstattung sowie ein Erdgeschoß ohne Zwischenwände) handle. Alle Gebäudeteile seien in einfacher Bauweise für eine relativ kurze Lebensdauer errichtet worden. Der heutige optische Eindruck lasse einen Vergleich mit einem Saalanbau nicht zu. Auch erscheine die Nutzungsdauer von 60 Jahren als zu hoch gegriffen, da der Instandhaltungszustand als vernachlässigt zu bezeichnen sei. Der Berufungswerber halte daher folgende Wertermittlung für zutreffend:

Umbauter Raum	820 m ³
Neubauwert je m ³	2.400,00 S
Neubauwert gesamt	1.968.000,00 S
65 % Wertminderung nach Ross-Brachmann bei Nutzungsdauer von 50 Jahren und vernachlässiger	-1.279.200,00 S

Nutzungsdauer von 50 Jahren und vernachlässigter Instandhaltung nach 33 Jahren Nutzung	
Zwischensumme	688.800,00 S
verlorener Bauaufwand I (20 % von 1.968.000 S)	-393.600,00 S
verlorener Bauaufwand II (20 % von 688.880 S)	-137.760,00 S
Gebäudewert	157.440,00 S
gerundet	160.000,00 S

Vergleiche man das Berechnungsergebnis (1,2 Mio S für Grund und Boden; 160.000 S für Gebäude) mit dem Verkaufspreis von 1,5 Mio S wären beide Werte – um Summengleichheit zu erzielen – um ca. 10 % zu erhöhen. Dies ergebe einen Grundwert von 1.320.000 S und einen Gebäudewert von 180.000 S. Der schlechte Zustand des Gebäudes habe sich deutlich gezeigt, als im Jahr 2000 "anstelle des restlichen Teiles des Zubaus K" ein Einfamilienhaus errichtet wurde. Aus statischen und bautechnischen Gründen hätten das Dach und alle Seitenwände abgetragen werden müssen. Der an sich ebenfalls "dringend gebotene" Abriss des Kellers sei nur unterblieben, weil auf Grund der Verbindung zum übrigen Hotelgebäude unverhältnismäßig großer Aufwand nötig gewesen wäre. Bei der Wertfindung könne die Tatsache, dass die Räumlichkeiten unbenützbar seien und die Bausubstanz einen Abriss erfordere, nicht außer Acht gelassen werden. Ein Ansatz von 500.000 S für 2/3 des Gebäudeteiles K führe zu einem völlig unrealistischen Schätzungsergebnis. Im Zuge der Bauführung habe sich herausgestellt, dass sogar ein Wertansatz von 0 S für den Gebäudeteil gerechtfertigt sei. Es werde daher beantragt, den Restbuchwert mit 127.427 S und den auf den Gebäudeteil entfallenden Kaufpreisanteil mit 0 S anzusetzen.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 7. September 2001 als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der Berücksichtigung eines Restbuchwertes führte das Finanzamt sinngemäß aus, dass nur die Investitionen für den Zubau K berücksichtigt werden können. Diese Kosten seien genau feststellbar. Eine Schätzung entsprechend dem Verhältnis der privaten zur betrieblichen Nutzung des Gesamtgebäudes führe zu einem falschen Ergebnis, da in diesem Fall auch Investitionen Berücksichtigung finden würden, die gar nicht den verkauften Gebäudeteil betreffen. Auch sei die behauptete Wertlosigkeit des Gebäudes insofern zu relativieren, als etwa eine Nutzung als Lagergebäude ohne zusätzliche

Umbaukosten möglich gewesen wäre. Der veräußerte Gebäudeteil sei bis September 2001 jedenfalls nicht umgebaut worden.

Am 11. September 2001 beantragte der Abgabepflichtige die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Am 29. Jänner 2003 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat eingebracht.

Der Senat hat erwogen:

1. Restbuchwert des verkauften Gebäudeteiles

Für den Zubau K wurden laut Betriebsprüfung neben einer vorzeitigen AfA im Ausmaß von 25 % im Jahr 1966 weitere 16 % (für die Jahre 1967 bis 1974), 70 % (für die Jahre 1975 bis 1988) und 36 % (für die Jahre 1989 bis 1997) der Anschaffungskosten als AfA berücksichtigt. Das Finanzamt ging auf Grund dieser unwidersprochen gebliebenen Feststellung davon aus, dass dieser Gebäudeteil im Zeitpunkt seiner Veräußerung nur noch mit 1 S zu Buche stand. Dagegen vertritt der Berufungswerber die Ansicht, der Gebäudekomplex sei als bauliche Einheit zu sehen, weshalb der – aufwandswirksam zu berücksichtigende - Restbuchwert des veräußerten Gebäudeteiles jenem Anteil am Buchwert des Gesamtgebäudes entsprechen müsse, der sich an Hand der Nutzflächenverhältnisse ergibt.

Dazu ist festzuhalten, dass bei Gebäuden nach dem EStG 1988 bei den betrieblichen Einkünften der Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA nicht mehr oder nur eingeschränkt gilt (z.B. Doralt, EStG⁷, § 7 Tz 21). Es ist denkbar, dass im Hinblick auf eine unterschiedliche betriebliche Verwendung unterschiedliche AfA-Sätze für dasselbe Gebäude zur Anwendung kommen (vgl. Doralt, EStG⁷, § 8 Tz 17). Ob ein einheitliches Gebäude vorliegt, ist in erster Linie an Hand bautechnischer Kriterien zu entscheiden (vgl. VwGH vom 27.5.1983, ZI. 81/17/0208; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Anm. 133 zu § 24).

Mit der Errichtung des gegenständlichen Gebäudes wurde 1966 begonnen. Mit Baubescheid vom 10.11.1965 wurde der Bau einer Frühstückspension, bestehend aus Keller, Erdgeschoß, 1. Stock und ausgebautem Dachgeschoß sowie dem "südostseitig angegliederten" Zubau K im Ausmaß von 36,20 m x 10,30 m" bewilligt. Laut der beim Finanzamt eingereichten "Mitteilung über Neubauten und bauliche Veränderungen" vom 10. März 1967 war der Zubau K ab Dezember 1966 "bezugsfertig". Der Berufungswerber

hat noch im Dezember 1966 für diesen Gebäudeteil um Kollaudierung angesucht. Die übrigen Gebäudeteile (Obergeschoße und Dachgeschoß des Gasthauses) wurden 1972 errichtet (s. Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 30.8.1973).

Für eine Beurteilung als einheitliches Gebäude spricht daher der Umstand, dass der Zubau K und Gasthaus zusammengebaut und mit Durchgängen verbunden waren und mit einer Zentralheizung beheizt wurden. Eine getrennte Betrachtung erscheint dagegen im Hinblick auf folgende Umstände geboten:

Der Zubau K konnte nach Abtrennung vom Gasthaus durch Aufziehen einer Mauer für sich veräußert (strittiger Teil) bzw. im Schenkungswege an den Sohn übertragen werden (restliches Drittel). Der der Beherbergung und Bewirtung von Gästen dienende Gebäudeteil blieb von dieser Abtrennung und den nachfolgenden Baumaßnahmen unberührt. Weder in baulicher Hinsicht noch in der Verwendung ist eine Änderung eingetreten. Dagegen wurde der Zubau K vollkommen umgestaltet: Der an den Sohn übertragene Teil (ca 1/3) wurde abgetragen um in der Folge ein Einfamilienhaus zu errichten. Der veräußerte Teil (ca 2/3) ist abgesehen vom Anbau eines Treppenhauses und dem Entfernen der Inneneinrichtungen und -einbauten unverändert vorhanden. Dieser Teil war bei Vornahme eines Lokalaugenscheines am 11. Juni 2003 unbenutzt und im Zustand eines Rohbaues.

Der Senat kam daher zum Ergebnis, dass der Zubau K hinsichtlich der Geltendmachung der Absetzung für Abnutzung für sich zu betrachten ist. Diese Beurteilung anhand bautechnischer Kriterien erscheint auf Grund der unterschiedlichen Ausführung der Gebäudeteile (Ausführung des Zubaus K als einfacher Hallenbau, massive Bauweise beim Gasthaus) als auch der unterschiedlichen Verwendung (einerseits Beherbergung und Bewirtung, andererseits sportliche Veranstaltungen im Zubau K) geboten. Laut Aktenlage (vgl. die o.a. Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke vom 30.8.1973) ist der Gebäudekomplex auch in zwei Etappen errichtet worden (zunächst der Zubau K, später der Gasthausteil). In der mündlichen Verhandlung wurde dies insofern relativiert, als eine etappenweise Bauführung nur hinsichtlich des Innenausbaues erfolgt sei.

Die laut Betriebsprüfungsbericht (unter Tz 20) in den Jahren 1966 bis 1998 berücksichtigte Absetzung für Abnutzung blieb unwidersprochen. Der steuerliche Vertreter gab anlässlich eines am 11. Juni 2003 erfolgten Lokalaugenscheines und in der

mündlichen Verhandlung vom 5. August 2003 an, dass ihm Aufzeichnungen für so lange zurückliegende Zeiträume nicht zur Verfügung stehen. Er vermute, dass die Betriebsprüfung von der Geltendmachung der in den einzelnen Jahren jeweils zulässigen Höchst-AfA ausgegangen ist.

Dem entsprechend nahm das Finanzamt im angefochtenen Bescheid für den Zubau K eine vorzeitige AfA in Höhe von 25 % im Jahr 1966 sowie eine Normal-AfA in Höhe von 2 % für die Jahre 1967 bis 1974 und in Höhe von 5 % ab dem Jahr 1975 an. Unter dieser Voraussetzung wäre im Jahr 1986 eine 100 %-ige Abschreibung des Gebäudeteiles erreicht worden. Aus den zurück bis 1989 vorliegenden Anlagenverzeichnissen ist dazu ersichtlich, dass Gebäudeabschreibungen auch nach 1986 erfolgt sind (u.a. wurden am Konto "010 Gebäude" im Jahr 1982 ca. 1,4 Mio S aktiviert und auf 20 Jahre verteilt als Aufwand geltend gemacht). Diese Investitionen haben aber den Zubau K nicht betroffen, ist doch unter Tz 20 des Prüfungsberichtes die Feststellung enthalten, dass auf diesen Gebäudeteil seit 1966 "keine weiteren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten mehr zu aktivieren waren".

Auch der Senat war daher der Ansicht, dass der Zubau K im Jahr der Veräußerung bereits abgeschrieben gewesen sein muss. Ein Restbuchwert kann daher nicht mehr aufwandswirksam berücksichtigt werden. Im übrigen hat der Berufungswerber im Zusammenhang mit der Kaufpreisaufteilung wiederholt darzulegen versucht, weshalb der Wert des Zubaues K zum Zeitpunkt der Veräußerung mit 0 S anzunehmen sei (vgl. die Berufungsausführungen sowie das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 5. August 2003).

Dem Berufungsbegehrten konnte daher in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

2. Kaufpreisaufteilung

Der Kaufpreis einer bebauten Liegenschaft ist unter Beachtung der Grundsätze des § 184 BAO auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Schätzung des Grundanteiles wird regelmäßig unter Bedachtnahme auf anschaffungsnahe Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke erfolgen (VwGH vom 15.3.1995, 92/13/0271). Die Behörde ist an die im Kaufvertrag erfolgte Aufteilung nicht gebunden, doch ist diese Aufteilung in die Sachverhaltsermittlung einzubeziehen (Doralt, EStG⁷, § 6 Tz 182).

Laut Kaufvertrag entfällt der Kaufpreis von 1,5 Mio S mit einem Teilbetrag von 1,3 Mio. S auf Grund und Boden und mit einem Teilbetrag von 200.000 S auf Gebäude. Das Finanz-

amt geht auf Grund der eingangs dargestellten Berechnungen davon aus, dass der Bodenwert mit 1 Mio S anzunehmen sei und der Restbetrag von 500.000 S auf Gebäude entfalle. In der Berufung wird beantragt, den Gebäudewert mit 0 S anzunehmen und den Kaufpreis zur Gänze dem Grund und Boden zuzuordnen.

Die vom Finanzamt für Vergleichszwecke herangezogenen (sieben) Grundstücke sind im Betriebsprüfungsbericht aufgelistet. Sie sind durchwegs unbebaut und befinden sich mit Ausnahme einer im Nachbarort liegenden Parzelle im Umkreis von ca. einem Kilometer von der zu beurteilenden Liegenschaft. Die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Preise liegen zwischen 1.500 S/m² und 2.868 S/m². Der laut Kaufvertrag für das Grundstück des Berufungswerbers bezahlte Preis (Kaufpreisanteil für das 447 m² große Grundstück 1.300.000 S, somit 2.908 S/m²) liegt daher an der Obergrenze der von der Betriebsprüfung aus den Vergleichsverkäufen abgeleiteten Kaufpreisbandbreite. Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Vergleichsgrundstücke im Gegensatz zur zu beurteilenden Liegenschaft durchwegs unbebaut waren, ist die Abweichung nach Ansicht des Senates nicht so auffallend, um ein Abgehen von der im Kaufvertrag erfolgten Aufteilung zu rechtfertigen. Hiezu hält der Senat vor allem die der Preisermittlung der Betriebsprüfung anhaftenden Unsicherheiten für zu groß. Diese bestehen nicht nur im Hinblick auf die großen Preisunterschiede, sondern auch im Umstand, dass die größten Differenzen gerade bei unmittelbar aneinander grenzenden Grundstücken festzustellen sind. Für die Parzelle 635/9 wurden nämlich 1.500 S/m², für die Nachbarparzelle 635/8 2.688 S/m² bezahlt. Auch für die Parzellen 126/27 und 857/18 war ein Preisunterschied von 500 S/m² festzustellen, obwohl sie nicht weit voneinander entfernt und hinsichtlich Erschließungsgrad und Bebaubarkeit vergleichbar sind. Schließlich ist der Senat auch der Ansicht, dass das in der Berufung erwähnte, unmittelbar an die zu beurteilende Liegenschaft angrenzende und von der Betriebsprüfung bisher nicht berücksichtigte Grundstück in die Betrachtung einzubeziehen ist. Für dieses Grundstück wurde laut Berufung bereits im Jahr 1991 ein Quadratmeterpreis von 2.825 S bezahlt. Dazu ist zwar anzumerken, dass der Berufungswerber selbst als Käufer aufgetreten ist und auf Grund seines besonderen Interesses an diesem Grundstück einen hohen Preis zu bezahlen bereit gewesen sein mag. Andererseits erteilte der mit Angelegenheiten des Grundverkehrs betraute Mitarbeiter der betreffenden Gemeinde die Auskunft, die Preise für Baugrund lägen derzeit zwischen 4.000 S und 4.500 S je m². Das zu beurteilende Grundstück befindet sich in der besten Lage der Gemeinde. Es könne zwar zutreffen, dass das Preisniveau im Jahr 1998 etwas niedriger war. Die Annahme von Preisen von unter 3.000 S für Bauland sei

aber unrealistisch, weil zu niedrig. In dieser Einschätzung fände daher auch der angeführte Wert von 2.825 S, der in der Berufung durch Indexierung auf das Jahr 1998 auf 3.358 S hochgerechnet wurde, Deckung.

Zusammenfassend ergibt sich daher, dass die zur Verfügung stehenden Anhaltspunkte für die Preisermittlung den Kaufvertrag eher bestätigen denn widerlegen. Der Senat sah keine Veranlassung, der im Kaufvertrag getroffenen Kaufpreisaufteilung die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Es kann daher auch jenen Einwendungen des Abgabepflichtigen, die auf einen Gebäudewert von 0 S abzielen, nicht entsprochen werden. Nur ergänzend sei daher festgehalten, dass einerseits beantragt wird, den auf das ehemalige Kegelbahngebäude entfallenden Kaufpreisanteil mit 0 S anzusetzen, andererseits aber ein Restbuchwert von 127.427 S für diesen Gebäudeteil berücksichtigt werden soll. Auch kann die Frage nach dem Gebäudewert nicht - wie in der Berufung – ausschließlich aus Sicht des Verkäufers beurteilt werden. Der Käufer hat den Gebäudeteil um einen Anbau (Treppenhaus) ergänzt, was neben der vertraglichen Vereinbarung ebenfalls dafür spricht, dass er das Gebäude nicht als wertlos betrachtet, sondern eine Nutzung des bestehenden Gebäudes durchaus für möglich gehalten hat.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, 6. August 2003