

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R über die Beschwerde des Bf, AdresseBf, vertreten durch Stb, AdresseStb, gegen den Bescheid des FA vom 27. September 2005, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird in eingeschränktem Umfang stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den angeschlossenen, einen Spruchbestandteil dieses Erkenntnisses bildenden Berechnungsblättern (in ATS und in EUR) zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) führte als Einzelunternehmer einen Betrieb in seinem sowohl Wohn- als auch betrieblichen Zwecken dienenden Haus in X. Das Gebäude wurde in mehreren Bauetappen in den Jahren 1957 und 1966 errichtet, in den Jahren 1989/1990 fanden umfangreiche Zu- und Umbauarbeiten statt, welche mit rd. öS 8,5 Mio aktiviert wurden. Im Jahr 2000 entnahm der Bf. Betriebsräumlichkeiten (Saal samt Nebenräumen) im Umfang von 148,6m<sup>2</sup> ins Privatvermögen, eine ertragsteuerliche Erfassung des Entnahmevorganges unterblieb.

Im Zuge einer 2002/2003 stattgefundenen Außenprüfung wurde vom Bf. das Gutachten (GA 1 vom 15.1.2000) eines gerichtlich beeideten Sachverständigen (SV 1) vorgelegt, welches den Bauwert der entnommenen Gebäudeteile mit S 1,700.000,00 und deren Verkehrswert mit S 1,000.000,00 ermittelte [lt. Pkt 3. des GA 1 liegt der Gesamtverkehrswert des Wohn- und Betriebsgebäudes bei maximal S 4,800.000,00 (ohne Grundwert)], demgegenüber ergab die vom Prüfer angestellte Berechnung für die entnommenen Gebäudeteile einen Bauwert von S 2,260.000,00.

Nachstehende Tabelle enthält die rechnerische Darstellung der jeweiligen Berechnungen:

	GA 1		Bp	
Baukosten	148,6m <sup>2</sup> à S 17.400,00	2.585.640,00	148,6m <sup>2</sup> à	2.886.406,00

			S 19.424,00	
Herstellungswert		2.586.000,00		2.886.406,00
- Abschlag 13% für lineare Wertminderung		-336.000,00		-375.233,00
Gebäudesachwert		2.250.000,00		2.511.173,00
Abschlag für verlorenen Bauaufwand	25%	- 562.500,00	10%	-251.117,00
Bauwert		1.687.500,00		2.260.056,00
<b>Bauwert gerundet</b>		<b>1.700.000,00</b>		<b>2.260.000,00</b>
<b>Verkehrswert</b>		<b>1.000.000,00</b>		

Der Restbuchwert der entnommenen Gebäudeteile wurde vom Prüfer zunächst mit S 1.635.357,00 ermittelt und blieb vom Bf. unbestritten. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden abweichend von der Erklärung mit 1.845.343,00 der Einkommensteuerbemessung zugrunde gelegt.

Die gegen den Einkommensteuerbescheid vom 17. April 2003 eingebrachte Berufung richtete sich ausschließlich gegen die Ermittlung des Teilwertes der entnommenen Gebäudeteile mit S 2.260.000,00.

Mit Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20. Juni 2005, RV/1817-W/2003 wurde der Einkommensteuerbescheid vom 17. April 2003 gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erfolgte im Wesentlichen mit der Begründung, es seien Ermittlungen unterlassen worden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid erlassen hätte werden können.

Am 27. September 2005 erließ das Finanzamt für das Jahr 2000 einen gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheid, in welchem - bei unverändert gebliebenem Entnahmewert iHv S 2.260.000,00 - die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Betrieb) nunmehr mit S 1.848.851,00 (lt. Bp-Bericht S 1.876.747,00) ermittelt wurden. Hinsichtlich der Berechnung des Entnahmewertes wurde auf die Ausführungen des Bp-Berichtes in Tz. 25ff verwiesen. Die (neue) Berechnung des Restbuchwertes erfolgte - unter Zugrundelegung der Ausführungen im Bp-Bericht (Tz 23) in Verbindung mit den zwischenzeitig erfolgten Änderungen durch eine die Vorjahre betreffende Berufungsentscheidung - mit S 1.663.253,00.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid vom 27. September 2005 erhobenen und nunmehr als Beschwerde weitergeltenden Berufung beantragte der Bf. – wie bereits im

Vorverfahren - als Entnahmewert den vom SV 1 iHv S 1 Mio. ermittelten Verkehrswert anzusetzen. Es werde als Verfahrensmangel angesehen, wenn die Beurteilung eines Sachverständigengutachtens in freier Beweiswürdigung durch die Behörde ohne Beiziehung eines Sachverständigen erfolge. Der Beschwerde beigelegt wurde ein Schreiben des SV 1 vom 5.5.2003 („*Ergänzungsdarstellungen*“), in welchem u.a. zu den vom Prüfer abgeänderten Ansätzen wie folgt Stellung bezogen wurde:

- der vom Prüfer verwendete Wert von S 19.424/m<sup>2</sup> und der im GA 1 herangezogene Wert von S 17.400,00 würden in der Bandbreite möglicher Schätzungstoleranzen von +/- 15% liegen, wo Gutachten als durchaus vertretbar angesehen werden müssten;
- der in der Literatur von Kranewitter angeführte Prozentsatz von 10% für verlorenen Bauaufwand stelle keinesfalls eine Höchstgrenze dar und würden die Abschläge bei betrieblich genutzten Objekten oft weit höher liegen;
- zum Verkehrswert hielt der SV 1 fest, dass der im GA 1 angeführte Verkehrswert des Gesamtgebäudes von S 4,8 Mio lediglich zur Kontrolle überschlägig ermittelt worden sei, um (unter Hinweis auf eine rechnerische Darstellung lt. Beilage) den Teilwert des betrieblich genutzten Teils größenordnungsmäßig abschätzen zu können;
- zur vom Prüfer zunächst angestellten, jedoch im Zuge der Schlussbesprechung wieder verworfenen Ermittlung eines Ertragswertes hielt der SV 1 fest, dass sich der gegenständliche Zubau zwar nicht ideal zur Vermietung für Büro Zwecke eigne, jedoch eine Vermietung zu Wohnzwecken durchaus möglich sei. Unter Ansatz von S 70,00/m<sup>2</sup> ergebe sich (unter Anwendung des Rechenganges der Bp) ein Ertragswert von S 1.644.000,00. Unter Anwendung eines gewichteten Mittels im Verhältnis SW:EW=1:2 ergäbe sich ein Bauwert von:

$$(1.700.000,00 + 1.644.000 \times 2) : 3 = S 1.663.000,00$$

Nach Erstattung von Stellungnahmen und Gegenstellungnahmen der Verfahrensparteien, in welchen der im bisherigen Verfahren jeweils eingenommene Standpunkt weiterhin beibehalten wurde, legte der Bf. im Zuge des Rechtsmittelverfahrens ein weiteres Gutachten (GA 2) eines (anderen) gerichtlich beeideten Sachverständigen (SV 2) vom 30.11.2006 vor, welches - basierend auf Boden-, Gebäude- und Ertragswert - einen Verkehrswert der gesamten Liegenschaft zum 10.11.2006 von € 583.000,00 (entspricht rd. S 8 Mio) ermittelte.

Das Finanzamt zog daraufhin einen Amtssachverständigen bei, welcher zu den beiden vom Bf. vorgelegten Gutachten Stellung nahm.

Mit Stellungnahmen vom 26.7.2007 und vom 14.9.2007 ermittelte der Amtssachverständige abweichend zum GA 1 einen Teilwert der zum 31.1.2000 entnommenen Gebäudeteile von € 136.000,00 (= S 1.871.401,00) bzw. abweichend zum GA 2 einen Verkehrswert der Liegenschaft zum 10.11.2006 von € 630.000,00 (entspricht rd. S 8,6 Mio).

In der Stellungnahme vom 14.9.2007 (zum GA 1) führte der Amtssachverständige im Wesentlichen Folgendes aus:

„....

#### **Wertmaßstab:**

*Das Gutachten gibt an, den Verkehrswert gem. § 2 Abs. 2 LBG 1992 (ist im wesentlichen identisch mit dem gemeinen Wert gem. § 10 BewG 1955) zu ermitteln. Das LBG ist unmittelbar aber nur für die gerichtlichen Bewertungen von Liegenschaften anwendbar. Da in dieses Gesetz jedoch alle allgemein anerkannten Regeln der Liegenschaftsbewertung Eingang gefunden haben, sind diese Regeln auch als Grundlage für Bewertungen geeignet, die den freien Liegenschaftsverkehr oder steuerliche Angelegenheiten betreffen. Dies insbesondere deshalb, weil in den Steuergesetzen keine über die Wertmaßstäbe hinausgehenden Vorschriften festgelegt sind. Allerdings beschränkt sich die Anwendbarkeit des LBG 1992 auf jenen Umfang, der nicht der Steuergesetzgebung oder der Judikatur widerspricht.*

....

*Im gegenständlichen Fall ist der Teilwert der betrieblich genutzten und hinkünftig dem Betrieb entzogenen Gebäudeteile gern. § 12 BewG 1955 (bzw. § 6 EStG) zu ermitteln.*

...

#### **Bauwert- Zuordnung**

*Wiewohl wegen der wirtschaftlichen Unselbständigkeit der Bauteile ein gemeinsames Ende der Restlebensdauer anzunehmen ist, erscheint es zumindest verwirrend, unter der Position „2.3. Bauwert“ sowohl 1957 errichtete und 1989/90 sanierte sowie 1989/90 neu errichtete Gebäudeteile gemeinsam zu erfassen und eine gemeinsame Altersentwertung anzunehmen.*

#### **Bauwert- Massenermittlung**

*Im gegenständlichen Fall erscheint es wegen der stark differierenden Raumhöhen sachgerechter die Baumasse nicht nach Nutzfläche sondern nach Kubatur zu ermitteln, die zu unterstellende Raumhöhe aber mit 3 m für die nach oben offenen Flächen zu begrenzen.*

#### **Bauwert - Neuherstellungswerte**

*Hier ist zumindest anzugeben in welchen wertbestimmenden Faktoren sich das gegenständliche Gebäude von den den Baukostenindex bildenden Gebäuden (Wohnhausneubauten n. Normalausstattungsverzeichnis) unterscheidet.*

*(Wohnbaukostenindex für 2000= 5.261,00 öS/je m<sup>3</sup>=380 €/m<sup>3</sup>)*

*bzw. aus welchen Gründen dieser Index im gegenständlichen Fall nicht anwendbar erscheint*

*Angenommen wird, dass der Baukostenindex netto (ohne USt) den Herstellungskosten brutto (inkl. USt) entspricht.*

### **Bauwert - Altersentwertung**

*Angesichts des Umstandes, dass es sich um nicht für sich alleine Bestand habende Zubauten zu einem bereits 1957 errichteten Gebäude handelt, wird die Restlebensdauer mit 57 Jahren begrenzt (Dem Hauptgebäude wurde eine 100 jährige Gesamtlebensdauer unterstellt = fiktiver Bestand bis 2057) und die zu unterstellende AfA linear ermittelt.*

### **Bauwert - verlorener Bauaufwand**

*In der Verkehrswertermittlung erscheint ein Abschlag für verlorenen Bauaufwand dann gerechtfertigt, wenn ein Gebäude durch seine sehr individuelle Planung aber auch durch Zeitablauf (Baumoden) am Grundstücksmarkt jenen Wert nicht mehr erzielen kann, der ihm nach Baumasse, Alter und Bauzustand zukäme. Dieser kann im Einzelfall weit über die von Kranewitter für den Regelfall vorgeschlagenen 10 % hinausgehen.*

*Im gegenständlichen Fall ist aber nicht der (fiktive) Verkehrswert des Liegenschaftsteils sondern dessen „Teilwert“ zu ermitteln.*

*Da der Gebäudeteil erst vor 10 Jahren für diesen und nach den Anforderungen dieses Betriebes errichtet wurde, eine Fehlplanung weder ersichtlich ist noch behauptet wurde, darf angenommen werden, dass ein Erwerber des ganzen Betriebes dem Gebäudeteil sehr wohl jenen Wert beimessen würde, der ihm nach Baumasse, Alter und Bauzustand zukommt.*

*Ein Abschlag für „verlorenen Bauaufwand“ ist daher zur Teilwertermittlung im gegenständlichen Fall nicht angemessen.*

### **Verkehrswert**

*Der Sachverständige ermittelt einen (fiktiven) Verkehrswert für einen ebenfalls fiktiven, für sich allein nicht Bestand habenden und nicht marktgängigen Gebäudeteil.*

*Eine solche Vorgangsweise bedarf der Ermittlung des Verkehrswertes der ganzen Liegenschaft und einer eingehenden Ermittlung des betrieblichen Anteils unter Berücksichtigung von Baumassen, Alter und Bauzustand. Zur Ermittlung des Teilwertes ist ein dieserart ermittelter Verkehrswert aber immer noch ungeeignet, weil er den Zusammenhang mit dem Betrieb völlig außer Acht lässt.*

### **Leichtbauweise**

*Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurde vorgebracht, dass es sich bei den nicht mit einer Massivdecke versehenen und bis zur Decke offenen Anbauten um „Leichtbauweise“ handeln würde. Nach h.a. Ansicht handelt es sich dabei um ein Holz -Tonziegel - Mischbauwerk welches sich weder in den Anschaffungskosten noch in der Lebensdauer von der üblichen Massivbauweise unterscheidet....*

*Unter Berücksichtigung der vorangehenden Ausführungen wurde eine Teilwertermittlung vorgenommen:*

Alle Preise sind angegeben in Euro und inklusive Umsatzsteuer.

**Gebäudewert**

Haupthaus saniert

Baujahr 1957,

fiktives Baujahr 1987,

fiktives Alter des Objektes 13 Jahre,

Lebensdauer 70 Jahre,

Restlebensdauer 57 Jahre

**gewöhnliche Herstellungskosten**

**EG saniert**

85,74 m<sup>3</sup> (1) à 380,00

32.581,20

**OG saniert**

116,00 m<sup>3</sup> (2) à 380,00

44.080,00

(1) Kubaturberechnung

85,74 m<sup>3</sup>

EG saniert, Seite a: 4,73, Seite b: 6,36 Höhe

h: 2,85

(2) Kubaturberechnung

116,00 m<sup>3</sup>

OG saniert, Seite a: 5,50, Seite b: 7,40, Höhe

h: 2,85

**Neubauwert**

**76.661,20**

**Bauwert**

Neubauwert

76.661,20

19,00 % lineare Alterswertminderung

- 14.565,63

**Bauwert zum Stichtag 31.01.2000**

**62.095,57**

Haupthaus Zubau

Baujahr 1989,  Alter des Objektes 11 Jahre,  Lebensdauer 68 Jahre,  Restlebensdauer 57 Jahre		
<b>gewöhnliche Herstellungskosten</b>		
<b>Zubau</b>		
232,65m³ (3) à 380,00	88.407,00	
(3) Kubaturberechnung Nordost, Seite a: 8,50, Seite b: 3,90, Höhe h:3,00  Südost, Seite a: 5,00, Seite b: 2,50, Höhe h: 3,00  Mitte, Seite a: 5,80, Seite b: 5,50, Höhe h: 3,00	99,45m³  37,50m³  95,70m³	
<b>Summe</b>	<b>232,65m³</b>	
<b>Neubauwert</b>	<b>88.407,00</b>	
<b>Bauwert</b>		
Neubauwert	88.407,00	
16,00% lineare Alterswertminderung	- 14.145,12	
Bauwert zum Stichtag 31.01.2000	74.261,88	
Gebäudewerte		<b>136.357,00</b>
<b>Sachwert des Liegenschaftsteils</b>		
Gebäudewert	136.357,00	
Sachwert der Liegenschaft		<b>136.357,00</b>
<b>Teilwert</b>		
Sachwert	136.357,00	
<b>Teilwert zum 31.01.2000 (gerundet)</b>		<b>136.000,00</b>

....“

Mit Ergänzung zum Vorlagebericht vom 7.1.2008 beantragte das Finanzamt - den vorstehenden Ausführungen des Amtssachverständigen in seiner Stellungnahme vom

14.9.2007 folgend - den Teilwert des im Jahr 2000 entnommenen Gebäudeteiles mit € 136.000,00 (rd. S 1.871.000,00) anzusetzen.

Mit Schreiben vom 29.7.2016 zog der steuerliche Vertreter des Bf. den in der Berufung gestellten Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Senat zurück, gleichzeitig wurde das bisherige Begehren dahingehend eingeschränkt, dass im Sinne der Stellungnahme des Amtssachverständigen vom 14.9.2007 der Entnahmewert mit € 136.000,00 zu berücksichtigen sei. Abschließend wurde beantragt, *"die angefallenen Aussetzungszinsen nachzusehen, da diese durch den vorgenommenen Wechsel in der Zuständigkeit des Richters und den damit verbundenen Zeitaufwand höher ausgefallen sind."*

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist vorweg festzuhalten, dass die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Unstrittig ist, dass der Bf. im Jahr 2000 bis dahin betrieblich genutzte Räumlichkeiten im Ausmaß von 148,6m<sup>2</sup> ins Privatvermögen überführt hat. Die damit bewirkte Entnahme ist gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

Teilwert ist gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

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

Dem vom Bf. in Ansatz gebrachten Entnahmewert liegt ein Sachverständigengutachten (GA 1) zu Grunde. Der SV 1 nennt als Zweck des Gutachtens die *„Ermittlung des Verkehrswertes eines betrieblich genutzten Gebäudeteiles zwecks Rückführung in das Privatvermögen“* und berücksichtigt bei der Bewertung die zur Liegenschaftsbewertung ergangene Literatur (z.B. Kranewitter, Liegenschaftsbewertungsgesetz). Dabei nimmt er bei der Bewertung nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) vorgesehene Abschläge (altersbedingte lineare Wertminderung und Wertminderung für verlorenen Bauaufwand) vor.

Die Behörde/das Gericht ist an die Äußerungen von Sachverständigen nicht gebunden.



Gutachten unterliegen, wie jedes Beweismittel, der freien Beweiswürdigung der Abgabenbehörde/des Gerichtes. Die Behörde/das Gericht hat anhand des Befundes die Schlüssigkeit des Gutachtens zu überprüfen. Bei widersprechenden Gutachten hat die Behörde/das Gericht in der Begründung ihres Bescheides/seines Erkenntnisses in schlüssiger Weise darzulegen, welche Erwägungen dafür maßgebend waren, das eine Beweismittel dem anderen vorzuziehen (vgl. Ritz, BAO Kommentar<sup>5</sup>, § 177 Tz 3 und die dort zitierte Judikatur).

Von Bedeutung ist im gegenständlichen Beschwerdefall, dass für die konkret vorzunehmende Bewertung nicht die Bestimmungen des LBG, sondern ausschließlich die abgabenrechtlichen Bestimmungen maßgeblich sind (vgl. VwGH 8.6.1994, 92/13/0154).

Gemäß § 2 Abs. 2 LBG ist Verkehrswert der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt wird. Der Teilwert im Sinne des § 6 Z 1 EStG ist der Zusammenhangswert einzelner Wirtschaftsgüter im betrieblichen Gefüge, und damit der Wert, der einem Wirtschaftsgut im Hinblick auf seine Bedeutung für den Betrieb zukommt, zumal die Betriebszugehörigkeit dem Wirtschaftsgut einen besonderen Wert verleiht. Dabei ist die Fortführung des Unternehmens durch einen gedachten Erwerber zu unterstellen (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz 84; Doralt/Mayr, EStG<sup>6</sup>, § 6 Tz 134).

Bereits diese unterschiedliche Zielsetzung von LBG und EStG - Einzelveräußerung und damit Lösung der Sache aus dem betrieblichen Gefüge im einen, Beibehaltung der Sache im betrieblichen Gefüge im anderen Fall - zeigt, dass die Bestimmungen des LBG für Zwecke der Ermittlung des Teilwertes nach dem EStG nicht geeignet sind. Auch ist zu beachten, dass beim Anlagevermögen der Teilwert im Hinblick auf die vom betrieblichen Zusammenhang ausgehende Wertsteigerung regelmäßig über dem Einzelveräußerungspreis liegt (vgl. VwGH 11. Juni 1991, 90/14/0175). Die Bedeutung, die die streitgegenständlichen Räumlichkeiten (Saal samt Nebenräumen) für einen lebenden Betrieb zukommt, berücksichtigt aber das auf die Literatur zum LBG gestützte Sachverständigengutachten nicht.

Das kommt vor allem in dem vom SV 1 berücksichtigten Abschlag für verlorenen Bauaufwand zum Ausdruck. So werden bei der Ermittlung des Bauwertes 25 % für verlorenen Bauaufwand (begründet mit der Errichtung in verschiedenen Bauetappen, sehr individueller Raumeinteilung, teilweise luxuriöser und moderner Bauausführung) abgezogen. In den „Ergänzungsdarstellungen“ vom 5.5.2003 wird vom SV 1 (unter Hinweis auf die Ausführungen von Heimo Kranewitter auf Seite 84) dazu erläutert, „dass die Bauausführung des gegenständlichen Zubaues einen „guten Durchschnittsstandart aufweist, jedoch als Leichtbauweise zu bezeichnen ist. Die Innenausstattung ist „sehr gut“, jedoch äußerst modern ausgeführt und weist die besondere Handschrift des Eigentümers auf. Es ist auch die Raumaufteilung sehr individuell und eher für Wohnzwecke geeignet als für Büroräumlichkeiten...“. Damit wird aber weder dem Umstand Rechnung getragen, dass die Zugehörigkeit der zu bewertenden Räumlichkeiten zu einem lebenden Betrieb

diesen einen Mehrwert verleiht, noch, dass dem Teilwertgedanken im Sinne des § 6 Z 1 EStG die Fiktion der Betriebsfortführung durch einen gedachten Erwerber - und damit nicht eine geänderte Nutzung für Wohnzwecke - anhaftet.

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

Dass die fraglichen Räumlichkeiten einer weiteren sinnvollen Funktionserfüllung im fortzuführenden Betrieb hinderlich gewesen wären, kann dem GA 1 jedenfalls nicht entnommen werden. Die im Befundteil des Gutachtens enthaltene Beschreibung des Bau- und Erhaltungszustandes des nahe dem Ortszentrum gelegenen Gebäudes mit „sehr gut“ weisen nicht auf eine solche Einschränkung hin. Der im Beschwerdeverfahren (im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19.10.2007) ins Treffen geführte Umstand, dass der streitgegenständliche Saal aufgrund der Errichtung einer neuen Betriebsstätte nicht mehr benötigt werde, ist für die - eine Fortführung durch den gedachten Erwerber unterstellende - Teilwertermittlung unerheblich.

Dem GA 1 liegt – wie aus der eingangs dargestellten Tabelle ersichtlich - eine Ermittlung des Sachwertes auf Basis von Neuherstellungskosten sowie davon in Abzug gebrachten Abschlägen nach dem LBG zu Grunde. Erst in den „Ergänzungsdarstellungen“ vom 5.5.2003 wird vom SV 1 auch ein Ertragswert von S 1.644.000,00 einbezogen und im Verhältnis 1:2 (Sachwert: Ertragswert) gewichtet. Dabei bemisst der Sachverständige den Ertragswert nach einer sowohl für Büro- als auch für Wohnräume angemessen erscheinenden Miete von S 70,00/m<sup>2</sup>.

Die Einbeziehung eines Ertragswertes bei Ermittlung des Teilwertes wird vom BFG aus nachstehenden Erwägungen als nicht zielführend angesehen:

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

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

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

Nach Ansicht des BFG ist daher im vorliegenden Fall zur Bestimmung des Teilwerts der dem Betriebsvermögen entnommenen Räumlichkeiten nur an die Höhe des Sachwerts anzuknüpfen, weshalb sich ein weiteres Eingehen auf die vom SV 1 angestellte Ermittlung des Ertragswertes erübrigt. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang auch, dass sowohl der SV 1 im GA 1 als auch der Amtssachverständige in seiner Stellungnahme vom 14.9.2007 den Teilwert jeweils ausschließlich auf Basis des Sachwertes ermittelt haben.

In Bezug auf die Ermittlung des Sachwertes folgt das BFG vorerwähnter Stellungnahme des Amtssachverständigen vom 14.9.2007, zumal diese einerseits – insbesondere in Bezug auf den Nichtansatz eines Abschlages für verlorenen Bauaufwand sowie die Nichtberücksichtigung des Ertragswertes - im Einklang mit vorstehenden Erwägungen des BFG steht und andererseits auch die herangezogenen Wertansätze, welche aufgrund der stark differierenden Raumhöhen nicht nach der Nutzfläche sondern nach der Kubatur ermittelt wurden, ein sachgerechtes Ergebnis gewährleisten.

Darüberhinaus haben beide Verfahrensparteien (die Amtspartei mit Schriftsatz vom 7.1.2008 und die beschwerdeführende Partei mit Schreiben vom 29.7.2016) übereinstimmend erklärt, mit der vom Amtssachverständigen in seiner Stellungnahme vom 14.9.2007 ermittelten Höhe des Teilwertes (€ 136.000,00) einverstanden zu sein, sodass sich auch ein weiteres Eingehen auf GA 2 erübrigt.

Was den im Schriftsatz vom 29.7.2016 enthaltenen Antrag auf Nachsicht der Aussetzungszinsen betrifft, bleibt festzuhalten, dass die diesbezügliche Entscheidungskompetenz ausschließlich dem Finanzamt obliegt. Diesem wird daher das vorerwähnte Schreiben zuständigkeitshalber übermittelt.

Aus vorangeführten Gründen war der Beschwerde in eingeschränktem Umfang Folge zu geben.

Neuberechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BFG:

	S
Gewinn lt. Neuberechnung in Bescheidbegründung vom 27.9.2005	1,848.851,00

- Entnahmewert alt lt. BP/FA	- 2.260.000,00
+Entnahmewert neu lt. BFG	+1.871.400,00
Einkünfte aus selbst. Arbeit Betrieb	1.460.251,00
- Einkünfte aus sonst. selbst. Arbeit lt. Erkl.	- 31.404,00
<b>Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. BFG</b>	<b>1.428.847,00</b>

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil es sich im Beschwerdefall einerseits ausschließlich um die Würdigung der vorliegenden Beweismittel (Sachverständigengutachten) im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO handelte und andererseits die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des VwGH als geklärt anzusehen sind.

Wien, am 9. August 2016