



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Vertreter, vom 28. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. März 2006 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer der Jahre 2001, 2002 und 2003, sowie vom 29. März 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2004 bis November 2004 und vom 30. März 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2005 bis Juli 2005, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, wurde im Zeitraum vom 19. September 2005 bis zum 30. März 2006 eine u. a. die Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils die Jahre 2001, 2002 und 2003 betreffende Betriebsprüfung sowie eine die Umsatzsteuer die Monate Jänner 2004 bis Juli 2005 betreffende Nachschau durchgeführt.

Vor Prüfungsbeginn erstattete die Bw. eine Selbstanzeige gem. § 29 FinStrG und führte im diesbezüglichen Schreiben aus, dass die Umsatzsteuer für die Mieteinnahmen 2004 im Ausmaß von € 1.800,-- sowie die Umsatzsteuer für die Mieteinnahmen 1-7/2005 im Ausmaß von € 2.100,-- in Folge eines Irrtums nicht rechtzeitig abgeführt worden sei. Darüberhinaus sei die Umsatzsteuer für den Verkauf der Betriebsausstattung bzw. des Warenlagers per 31. Dezember 2003 – Faktura 1. Jänner 2004 – im Ausmaß von € 6.863.14 nicht rechtzeitig

abgeführt worden. Der aushaftende Betrag sei vor dem Beginn der Betriebsprüfung einbezahlt worden.

Die Betriebsprüfung stellte unter Tz 1 – Allgemein - des Prüfungsberichtes fest, dass die Bw. bis zum 31. Dezember 2003 an der Adresse Wien, ein Ausflugslokal – Gaststätte mit zwei Gasträumen, einem Schankraum sowie einer Terrasse mit Sitzmöglichkeit – sowie eine Tennisanlage – drei, gemeint wohl vier - Tennisplätze und ein Beachvolleyballplatz – mit Saunabereich betrieben habe.

Die Tennisanlage sei bis zum 31. Dezember 2002 vom Gatten der Bw., Herrn PS, geführt worden. Dieser habe der Bw. die Tennisanlage am 8. April 2003 geschenkt. Das Grundstück sei von ihm zurückbehalten worden. Damit erziele der Ehemann der Bw. ab 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen sei die Leistung für den Fall, dass diesbezüglich nicht für die Steuerpflicht optiert werde, in einen steuerfreien Teil für die Vermietung des Grundstückes und in einen steuerpflichtigen Teil für die Vermietung der Betriebsvorrichtung aufzuteilen. Für ab dem 1. Jänner 2004 ausgeführte Umsätze gelte dies nur im Falle der passiven Nutzungsüberlassung der Sportanlage. Im vorliegenden Fall seien die Einkünfte steuerfrei belassen worden, da es sich um eine passive Nutzungsüberlassung handle. Der monatliche Mietzins ab 2004 sei von der BP mit € 500,-- geschätzt worden. Bisher seien € 1.000,-- als Mietzins berücksichtigt worden.

Die Bw. habe die Gaststätte sowie die Tennisanlage bis zum 31. Dezember 2003 geführt. Mit 1. Jänner 2004 habe die Bw. die gesamte Betriebsausstattung um € 24.857,19 sowie die Waren aufgeteilt in 10 % und 20 % laut Inventur um € 6.607,19 und € 5.702,60 netto – Ust € 6.863,14 - an ihren Sohn, Herrn RS, veräußert. Das Gebäude sowie das Grundstück seien von der Bw. ins Privatvermögen übernommen worden. Seit dem letztgenannten Datum erziele diese Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bisher sei eine Aufteilung von € 1.500,-- für das Gebäude und € 500,-- für das Grundstück vorgenommen worden. Die Einkünfte für das Grundstück seien steuerfrei belassen worden. Gemäß den UStRL könne man Grundstück bzw. Parkplatz und Gebäude nicht trennen, da es sich um eine wirtschaftliche Einheit handle. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung seien daher dem Normalsteuersatz von 20 % zu unterwerfen.

Der monatliche Mietzins ab 2004 sei von der Betriebsprüfung in Anlehnung an den Mietvertrag mit € 2.500,-- geschätzt worden. Bisher sei die Aufteilung wie folgt vorgenommen worden:

€ 1.000,-- für das Grundstück an Herrn PS - wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes Tennisanlage - der Rest von € 2.000,-- für die Gaststätte und die Tennisanlage an die Bw. (wirtschaftliche Eigentümerin).

Die Betriebsprüfung habe diese Aufteilung wie folgt geändert:

€ 500,-- für das Grundstück Tennisanlage – Herr PS - und € 2.500,-- für die Gaststätte und Tennisanlage an die Bw.

Bisher sei kein Aufgabegewinn errechnet worden, da die Bw. der Ansicht gewesen sei, dass es sich hierbei um eine gewerbliche Vermietung gehandelt habe. Dagegen spreche jedoch, dass der Betrieb nicht ruhend sei, das heiße, nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr geführt werde, bzw. mit Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr fortgeführt werden könne, da die Betriebsausstattung veräußert worden sei.

Die Betriebsprüfung habe den Aufgabegewinn wie folgt ermittelt:

Der Gebäudewert sei in Anlehnung an das Liegenschaftsbewertungsgutachten vom 1. September 2005 – Gutachter Herr GP, Schadensbewertung und Risikoprüfung – berücksichtigt worden. Dieses Gutachten sei von der Versicherung in Auftrag gegeben worden. Für Waren und Inventur sei der an den Sohn der Bw. in Rechnung gestellte Betrag berücksichtigt worden. Das in das Privatvermögen übernommene KfZ sei mit einem Wert von € 7.000,-- in Ansatz gebracht worden. Ab dem 1. Jänner 2004 erziele die Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Unter Tz 2 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung fest, dass im Jahre 2001 Geschftsanbahnungsspesen im Ausmaß von insgesamt ATS 5.659,55 der Privatsphäre der Bw. zuzurechnen gewesen seien und adaptierte die Vorsteuer bzw. die Einkünfte des genannten Jahres aus Gewerbebetrieb entsprechend.

Unter Tz 3 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung weiters fest, dass im Jahre 2001 der Betrag von ATS 4.800,-- sowohl unter der gesetzlichen Berufsvertretung als auch unter der freiwilligen Berufsvertretung berücksichtigt worden sei und erhöhte die Einkünfte des genannten Jahres aus Gewerbebetrieb entsprechend.

Unter Tz 4 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung fest, dass es sich bei den im Jahre 2002 von der Firma Z gelieferten Waren um innergemeinschaftliche Erwerbe gehandelt habe. Bisher sei eine Vorsteuer im Ausmaß von 20 % geltend gemacht worden. Die BP reduzierte die Vorsteuern sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. adaptierte die innergemeinschaftlichen Erwerbe entsprechend.

Unter Tz 5 des BP-Berichtes stellte die Betriebsprüfung fest, dass bei der Bw. Aufzeichnungsmängel vorgelegen sein. Daher nahm die BP folgende griffweise Zuschätzung vor und erhöhte die steuerpflichtigen Umsätze und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend:

	2001 in ATS	2002 in €	2003 in €
Umsätze 10 %	77.600,00	5.500,00	5.260,00
Umsätze 20 %	38.900,00	2.750,00	2.640,00
Griffweise Zuschätzung gesamt	116.500,00	8.250,00	7.900,00

Unter Tz 6 – Umsatzsteuernachschau – führte die BP aus, dass die Bw. seit 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele. Bei Prüfungsbeginn sei eine Selbstanzeige abgegeben worden. Infolge eines Irrtums seien weder die Mieteinnahmen – gemeint wohl die Umsatzsteuer für die Mieteinnahmen - für 2004 noch die Umsatzsteuer für die Mieteinnahmen 1-7/2005 rechtzeitig abgeführt worden. Darüberhinaus sei die Umsatzsteuer für den Verkauf der Betriebsausstattung bzw. des Warenlagers per 31. Dezember 2003 – Faktura 1. Jänner 2004 – im Ausmaß von € 6.863,14 nicht rechtzeitig abgeführt worden. Der aushaftende Betrag sei mit Beginn der Betriebsprüfung – 19. September 2005 – einbezahlt worden.

Auf Grund der Änderung der Aufteilung nahm die BP für die Zeiträume Februar bis Dezember 2004 und Jänner bis Juli 2005 folgende Vorschriften vor:

	1-11/2004	1-7/2005
Verkaufserlös Inventar und Warenlager	37.166,98	
Mieteinnahmen	27.500,00	17.500,00
Umsätze laut BP	64.666,98	17.500,00
Davon 20 %	58.964,38	17.500,00
Davon 10 %	5.702,60	
Mehrbetrag laut BP	12.363,14	3.500,00

Unter Tz 7 des BP-Berichtes führte die BP aus, dass sich auf Grund der Errechnung des Aufgabegewinnes - € 398.638,63 - im Jahre 2003 folgende Auswirkungen betreffend der Einkommensteuer ergeben hätten:

(327) Auszuscheiden wegen Verteilung auf drei Jahre Euro - 265.759,09

(330) Einkünfte aus Gewerbebetrieb: Euro 132.879,54.

Das Finanzamt nahm am 30. März 2006 die Verfahren betreffend der Umsatzsteuer und der der Einkommensteuer, jeweils der Jahre 2001, 2002 und 2003, gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen erfolgt seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 BAO führte das Finanzamt weiters aus, dass die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen erfolgt sei. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die Sachbescheide betreffend der Umsatzsteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie betreffend der Einkommensteuer für die Jahre 2001, 2002 und 2003 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend. Die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2004 bis November 2004 wurden vom Finanzamt am 29. März 2006, die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2005 bis Juli 2005 am 30. März 2006, ebenfalls den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend, erlassen.

In der mit Scheiben vom 27. April 2006 gegen die Sachbescheide eingebrachten und die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 2001, 2002 und 2003 betreffenden Berufung brachte die Bw. vor, dass sie diese zur Gänze anfechte.

Hinsichtlich der Ermittlung des Aufgabegewinnes des Jahres 2003 brachte die Bw. vor, dass der von der Betriebsprüfung für dessen Ermittlung herangezogene Gebäudewert aus einer von der Firma Versicherung an einen Schadensbewerter und Risikoprüfer in Auftrag gegebenen Überprüfung der Versicherungssumme resultiere. Dabei sei eine derartige Überprüfung auf Grund eines im August 2005 erfolgten Einbruchsschadens unter Berücksichtigung der Bauausführung und der Ausstattung nach dem heutigen Stand der Technik vorgenommen worden. Die so errechneten Ansätze eigneten sich deshalb in keinster Weise als Schätzung für den tatsächlichen Verkehrswert der sich auf der Liegenschaft Wien befindlichen Baulichkeiten. Diese Ansicht habe die Bw. auch im Zuge der Schlussbesprechung vertreten. Die Betriebsprüfung habe dabei auf die Möglichkeit eines Rechtsmittels verwiesen.

Daher habe die Bw. von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen ein Gutachten – Anmerkung: Ausstellungsdatum 20. April 2006 - zur Ermittlung der Baulichkeiten der im letzten Absatz erwähnten Liegenschaft eingeholt. Dieses sei dem Berufungsschreiben beigelegt.

Der Gutachter gehe unter Zugrundelegung der einschlägigen Fachliteratur insbesondere darauf ein, dass bei einem Gebäudealter von mindestens 130 Jahren, einer mittleren anzunehmenden gewerblichen Nutzungsdauer von 80 Jahren und der Tatsache, dass die technische Lebensdauer der tragenden Elemente – Holzdecke, Dachkonstruktion – mit einer mittleren Dauer von 80 Jahren begrenzt sei, die wirtschaftliche Nutzungsdauer bereits überschritten sei.

Daraus sei abzuleiten, dass zur Aufrechterhaltung der Nutzbarkeiten des Gebäudes in Zukunft erhöhte Investitionen – Bewirtschaftungskosten – anfallen werden würden und somit für die Verzinsung der baulichen Anlagen und des Bodenwertes kein ausreichender Betrag mehr

erwirtschaftet werden könne. Dies bedeute auch, dass das wirtschaftlich verbrauchte Gebäude – negativer Buchwert – für die Liegenschaft einen Negativwert darstelle.

Zusammengefasst sei demnach der für die Ermittlung des Aufgabegewinnes 2003 anzusetzende Gebäudewert mit € 0,00 festzusetzen.

Hinsichtlich dieses Gutachtens wird vom UFS angemerkt, dass in diesem weiters u. a. vermerkt ist, dass sich das in Rede stehende Gebäude innerlich und äußerlich in einem guten Zustand befinde und dass Ein-, Um- und Aufbauten bei der Berechnung der Alterswertminderung gemäß der angeführten Literatur – Heimo Kranewitter „*Liegenschaftsbewertung*“ und Ross-Brachmann „*Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen*“ – das Schicksal des Hauptgebäudes teilen. Für die Berechnung der Wertminderung werde das Alter jenes Teiles zugrunde gelegt, der überwiege. Nachdem die Erweiterungsbauten, egal wann diese errichtet worden seien, nach Größe und Bauart keinesfalls eigenständig genutzt werden könnten, werde zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung der Altbau herangezogen. Das für die Schätzung relevante Alter des Gebäudes betrage somit 130 Jahre. Der Altbau sei seit Bestehen in seinen wichtigsten Bauteilen, wie Fundamenten, tragenden Mauern, Decken und Dachkonstruktion nicht erneuert oder verbessert worden. Dadurch werde keine Verlängerung der mittleren gewöhnlichen Lebensdauer von 80 Jahren begründet. Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen oder normaler Instandhaltungsaufwand führten zu keiner Verlängerung der Lebensdauer.

Unter Berücksichtigung der im vorigen Absatz geschilderten Umstände kam der Gutachter zum Schluss, dass angenommen werden könne, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer des in Rede stehenden Gebäudes bereits überschritten worden sei. Das Gebäude bzw. die Gebäudeteile seien offensichtlich nicht mehr rentabel nutzbar. Das bedeute, dass zur Aufrechterhaltung der Nutzbarkeit des Gebäudes Bewirtschaftungskosten anfielen, die mögliche (fiktive) Mieteinnahmen so weit überstiegen, dass für die Verzinsung der baulichen Anlagen und des Bodenwertes kein ausreichender Betrag mehr erwirtschaftet werden könne. Das wirtschaftlich verbrauchte Gebäude – negativer Bauwert – bedeute für die Liegenschaft, auf der es errichtet worden sei, einen Negativwert. Der Bodenwert, als Sachwert der Liegenschaft, müsse um die Freimachungskosten (Räumung und Abbruch des Gebäudes) vermindert werden.

Betreffend der griffweisen Schätzung brachte die Bw. vor, dass diese insbesondere deshalb durchgeführt worden sei, da von der Betriebsprüfung angenommen worden sei, dass keine automatische, laufende Datensicherung der Grundaufzeichnungen des Unternehmens – Umsatzermittlung über Registrierkassen – existiert habe. Tatsächlich sei zum Zeitpunkt der

Betriebsbesichtigung ein Ausdruck dieser Grundaufzeichnungen deshalb nicht vorhanden gewesen, da durch eine Adaptierung des EDV-Programmes kein sofortiger Zugriff möglich gewesen sei. Die Grundaufzeichnungen seien jedoch auf der Festplatte der Jahre 2001 bis 2003 gespeichert gewesen. Mittlerweile lägen diese Unterlagen – siehe die beiden angeschlossenen Beispielseiten - auch für den Ausdruck vor. Die Zuschätzung sei daher nach Meinung der Bw. zu korrigieren.

In ihrer Stellungnahme vom 24. Mai 2006 zur Berufung der Bw. gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide jeweils der Jahre 2001 bis 2003 führte die BP hinsichtlich des Aufgabegewinnes u. a. aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass die Bw. ihre gesamte Betriebsausstattung mit 31. Dezember 2003 um € 24.857,19 sowie die Waren aufgeteilt in 10 % und 20 % laut Inventur um € 6.607,19 netto und € 5.702,60 netto (Ust € 6.863,14) an ihren Sohn veräußert habe. Das Gebäude sowie das Grundstück sei von der Bw. ins Privatvermögen übernommen worden. Diese erziele ab 1. Jänner 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Seitens der Bw. sei bisher kein Aufgabegewinn berechnet worden, da diese der Ansicht gewesen sei, dass es sich hierbei um eine gewerbliche Vermietung gehandelt habe. Dagegen spreche jedoch, dass der Betrieb nicht ruhend sei, das heiße, nicht mehr auf eigene Rechnung und Gefahr geführt werde bzw. mit Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhanden Betriebsvermögen der Betrieb nicht mehr geführt werden könne, da die Betriebsausstattung veräußert worden sei.

Dieser Sachverhalt sei im Zuge der Betriebsprüfung vorgebracht worden. Zur Ermittlung des Aufgabegewinnes sei der BP am 13. Februar 2006 vom steuerlichen Vertreter ein Schätzungsgutachten per Fax zugesandt worden. Im diesbezüglichen Begleitbrief sei noch einmal erwähnt worden, dass der zusammengefasste Zeit- bzw. Verkehrswert des betrieblich genutzten Gebäudes € 419.955,70 betrage.

Die Liegenschaftsbewertung liege dem Arbeitsbogen bei und sei am 1. September 2005 von der Versicherung in Auftrag gegeben worden. Unter anderem werde unter Gegenstand der Bewertung vermerkt, dass dieses Gebäude 1862 errichtet worden sei und ca. im Jahre 1970 umgebaut bzw. erweitert worden sei. Das Gebäude sei in Massivbauweise mit Tramdecken errichtet worden. Die Türen und Fenster seien aus Holz, Kunststoff und Metall gefertigt. Unter Berechnung und Bewertung werde festgehalten, dass bei der Berechnung ein m<sup>2</sup>-Preis basierend auf dem derzeitigen Informationsstand unter Berücksichtigung der Bauausführung und Ausstattung nach dem heutigen Stand der Technik und Architektur herangezogen worden sei.

Der Aufgabegewinn sei auf Grundlage dieses Gutachtens berechnet worden.

Bei der Schlussbesprechung sei vom steuerlichen Vertreter, nicht wie in der Berufung vorgebracht, der Verkehrswert in Abrede gestellt worden, sondern die Möglichkeit, eine Trennung zwischen Tennisanlage und Gaststätte vorzunehmen, um auf diese Weise zu einem niedrigeren Aufgabegewinn zu gelangen, erwähnt worden. Da die Tennisanlage der Bw. jedoch bereits am 8. April 2003 von deren Ehegatten geschenkt worden sei und diese somit wirtschaftliche Eigentümerin gewesen sei und alles ins Privatvermögen übernommen worden sei, sei diese Möglichkeit nach Ansicht der BP nicht gegeben gewesen.

Im Zuge der Berufung sei vom steuerlichen Vertreter ein am 20 April 2006 erstelltes Gutachten vorgelegt worden. Hinsichtlich der Bewertung werde in diesem festgehalten, dass unter Berücksichtigung des Gebäudealters von mindestens 130 Jahren und einer mittleren gewöhnlichen Nutzungsdauer von 80 Jahren und der Tatsache, dass die technische Lebensdauer der tragenden Elemente wie beispielsweise Holzdecken und Dachkonstruktionen mit 80 Jahren begrenzt sei, angenommen werden könne, dass die wirtschaftliche Nutzungsdauer bereits überschritten worden sei. Das wirtschaftlich verbrauchte Gebäude – negativer Buchwert – bedeute für die Liegenschaft auf der es errichtet worden sei, einen Negativwert.

Hiezu werde von der BP angemerkt, dass das Gebäude laut Anlagenverzeichnis im Jahre 1977 saniert und umgebaut worden sei. Dies sei auch im ersten Gutachten, das der BP vorgelegt worden sei, festgehalten. Es handle sich bei dem Gebäude also nicht um ein, wie im zweiten Gutachten festgehalten, wirtschaftlich verbrauchtes Gebäude mit einem Negativwert, sondern um ein saniertes Gebäude, das vom Sohn der Bw. weiter als Gaststätte angemietet werde. Auch die BP habe sich davon im Rahmen einer Betriebsbesichtigung überzeugen können.

Für den Fall der Übernahme von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen sei gem. der Bestimmung des § 24 Abs 3 EStG der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen als Veräußerungspreis anzusetzen. Gem. § 10 Abs 2 BewG werde der gemeine Wert durch den Preis, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen sei, bestimmt. Nach Ansicht der BP sei im zweiten Gutachten nicht auf diesen Wert eingegangen worden. Es sei unwahrscheinlich, dass jemand Kredite in Höhe von € 450.000,-- aufnehme um das Gebäude herzurichten und umzubauen um dieses dann um einen Negativwert bzw. € 0;00 zu veräußern.

Hinsichtlich der griffweisen Schätzung führte die BP aus, dass diese auf Grund des Vorliegens folgender Mängel vorgenommen worden sei:



- es seien keine Aufzeichnungen des Eigenverbrauches erfolgt: der BP seien nachgeschriebene Stricherllisten darüber – dies sei sowohl vom steuerlichen Vertreter als auch von der Bw. zugegeben worden – bei der im Jahre 2005 erfolgten Betriebsbesichtigung für die Jahre 2001 bis 2003 vorgelegt worden. Diese Listen wiesen an jedem Tag indentisch viele Stricherl unter Getränken und Speisen, variiert nach Familienangehörigen und Jahren und angepasst an den verbuchten Eigenverbrauch und den sich dadurch ergebenden Aufschlag, auf. In der Küche erfolge laut Niederschrift Betriebsbesichtigung vom 14. Oktober 2005 eine tägliche Nachbonierung der Stricherllisten. Eine Bonierung der Listen der Familie erfolge nicht.
- Eine Kalkulation hätte unaufgeklärte Rohaufschlagsdifferenzen innerhalb der Prüfungsjahre bei folgenden Waren ergeben:

	2001	2002	2003
Eis	2,48	4,29	2,72
Kaffee, Tee	11,13	13,10	18,23
Spirituosen	9,46	7,17	6,68
Zigaretten	1,65	1,05	1,05

- Im Zuge der das Jahr 2001 betreffenden Bilanzerstellung per 31. Dezember 2001 seien Verbindlichkeiten in Höhe von ATS 93.508,50 über Privat auf Skontoertrag ausgebucht worden.
- Die Verbindlichkeiten Bier (unveränderter Stand 2001 und 2002) seien per 31. Dezember 2002 in Höhe von € 3.458,62 gegen sonstige Erlöse ausgebucht worden.
- Die Privatentnahmen und die Privateinlagen des Jahres 2003 seien ident. Es stelle sich die Frage, wie die Lebenshaltungskosten bestritten worden seien.
- Die Privatentnahmen des Jahres 2002 seien laut Buchhaltung in Höhe von € 4.950,00 erfolgt.

Ein weiterer Mangel sei darin gelegen, dass der BP mitgeteilt worden sei, dass Datensicherungen der Registrierkasse für die Jahre 2001 bis 2003 nicht vorhanden gewesen seien. Dieser Umstand sei jedoch in der Berufung widerlegt worden.

Auch wenn Datensicherungen der Registrierkasse tatsächlich vorgelegt werden könnten, seien formelle und materielle Mängel, die eine griffweise Zuschätzung rechtfertigten, vorhanden.

Die Zuschätzungen seien in folgender Höhe erfolgt:

	2001 (ATS)	2002 (€)	2003 (€)
Umsätze 10 %	77.600,00	5.55,00	5.260,00
Umsätze 20 %	38.900,00	2.750,00	2.640,00
Gesamtzuschätzung griffweise	116.500,00	8.250,00	7.900,00
Gesamtumsatz bisher	7.160.142,44	521.494,92	485.294,12
Verbuchter Eigenverbrauch	290.647,00	19.675,00	19.749,00

In der mit gesondertem Schreiben vom 27. April 2006 eingebrachten Berufung gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2004 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juli 2005 brachte die Bw. unter Hinweis auf die Ausführungen in ihrer Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 vor, dass der Wert des Gebäudes mit € 0,00 in Ansatz gebracht werden müsse. Für die Verzinsung der baulichen Anlagen und des Bodenwertes könne offensichtlich kein ausreichender Betrag mehr erwirtschaftet werden. Aus diesem Grund könne die Annahme der Finanzbehörde, den laut Mietvertrag vom 1. Juli 2004 zu leistenden Mietzins von netto € 3.000,00 im Verhältnis € 500,00 – Grundstück des Gatten der Bw. – und € 2.500,00 – Gaststätte, Tennisanlage Bw. – aufzuteilen nicht aufrecht erhalten werden. Vielmehr sei – wie ursprünglich im Mietvertrag vorgesehen – im Verhältnis 50:50 vorzugehen, da praktisch nur vom Grundwert auszugehen sei.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung der Bw. betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2004 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juli 2005 führte die BP aus, dass hinsichtlich der Höhe und der Aufteilung des in Frage gestellten Mietzinses auf den Betriebsprüfungsbericht, Tz 1 allgemein, verwiesen werde.

Die Bw. habe bis zum 31. Dezember 2003 an der Adresse Wien , ein Ausflugslokal – Gaststätte mit zwei Gasträumen, einem Schankraum sowie einer Terrasse mit Sitzmöglichkeit – sowie eine Tennisanlage – drei, gemeint wohl vier, Tennisplätze und ein Beachvolleyballplatz mit Saunabereich – betrieben.

Die Tennisanlage sei bis zum 31. Dezember 2002 vom Gatten der Bw. geführt worden. Am 8. April 2003 habe dieser der Bw. diese Tennisanlage zuzüglich sämtlicher damit verbundener Bankverbindlichkeiten geschenkt. Das Grundstück sei vom Ehegatten der Bw. zurückbehalten worden. Dieser erziele dafür ab 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Zwischen den Eheleuten sowie deren Sohn sei erst im Nachhinein, am 1. Juli 2007, ein Mietvertrag abgeschlossen worden. In diesem sei weder genau vereinbart, wer von den Eheleuten was vermiete noch wer welchen Mietzins kassiere.

Im Mietvertrag sei nur lediglich festgehalten, dass als Mietzins ein angemessener Betrag in Höhe von € 3.000,00 monatlich vereinbart werde.

Auf Grund der Aktenlage und des Sachverhaltes sei von der BP der Mietzins, in Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter, wie folgt aufgeteilt worden: Der monatliche Mietzins sei von der BP in Anlehnung an den Mietvertrag mit € 2.500,00 für die Gaststätte mit

Terrassenbereich, Tennisanlage mit Saunabereich und Umkleidekabinen sowie Parkplätzen geschätzt worden.

Bisherige Aufteilung: € 1.000,00 für das Grundstück – wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstückes, lediglich des Grundstückes ohne Tennisanlage – an den Gatten der Bw. Der Rest von € 2.000,00 für Gaststätte und Tennisanlage an die Bw. als wirtschaftliche Eigentümerin.

Die BP habe diese Aufteilung auf € 500,00 monatlich für das Grundstück Tennisanlage für den Ehegatten der Bw. und € 2.500,00 monatlich für die Gaststätte und die Tennisanlage für die Bw. geändert.

Dabei erscheine der Mietzins für das Grundstück Tennisanlage in Höhe von € 500,00 im Nachhinein betrachtet als überhöht. Im Zuge von im Internet bei I durchgeführten Recherchen habe sich ergeben, dass beispielsweise ein Heimgarten in P mit einer Fläche von 550 m<sup>2</sup> um eine jährliche Pacht von € 700,00 angeboten werde.

Die Stellungnahmen der Betriebsprüfung zu den Berufungen betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide jeweils der Jahre 2001, 2002 und 2003 sowie gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2004 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juli 2005 wurden der Bw. zur Wahrung des Rechtes auf Parteigehörns übermittelt.

In der mit Schreiben vom 7. Juli 2006 erstellten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu den im letzten Absatz angeführten Berufungen die Bw. brachte diese vor, dass im Zuge der Schlussbesprechung der Verkehrswert der Liegenschaft sehr wohl in Abrede gestellt worden sei. Insbesondere sei darauf hingewiesen worden, dass es sich bei der Schätzungsgrundlage nicht um ein Gutachten, sondern lediglich um eine Überprüfung des Neuwertes des Gebäudes nach dem heutigen Stand der Technik und Architektur, die die Basis für die Ermittlung des Versicherungswertes anlässlich eines Einbruchsdiebstahles hätte bilden sollen, gehandelt habe. Aus diesem Grund sei damit auch ein Versicherungsvertreter beauftragt worden.

Bereits zu Beginn der Schlussbesprechung sei ersucht worden, das Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorlegen zu dürfen. Darauf sei in der Schlussbesprechung nicht eingegangen worden, vielmehr sei die Bw. auf den Rechtsweg verwiesen worden.

Das nunmehr vorliegende Gutachten sei wesentlicher Bestandteil der Berufung. Auf Grund des Ergebnisses sei der Ansatz Trennung Tennisanlage-Gaststätte nicht mehr weiter verfolgt worden.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Stellungnahme der BP zur Berufung der Bw., wonach das Gebäude keinen verwahrlosten und wirtschaftlich verbrauchten Eindruck mache, sei anzuführen, dass im Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen auf Basis der angeführten Fachliteratur festgehalten werde, dass Um- und Aufbauten bei der Berechnung der Alterswertminderung das Schicksal des Hauptgebäudes teilten. Nachdem Erweiterungsarbeiten – egal wann diese errichtet worden seien – nach Größe und Bauart keinesfalls eigenständig genutzt werden könnten, werde zur Ermittlung der Wertminderung wegen des Alters der Altbauwert herangezogen. Laut Gutachter sei das für die Schätzung relevante Alter des Gebäudes mit 130 Jahren anzusetzen. Die technische Lebensdauer der tragenden Elemente, der Holzdecke und der Dachkonstruktion sei mit einer mittleren Dauer von 80 Jahren begrenzt.

Der Altbau sei seit Bestehen in seinen wichtigsten Bauteilen wie Fundamenten, tragenden Mauern, Decken- und Dachkonstruktion nicht erneuert oder verbessert worden. Dadurch sei laut Literatur keine Verlängerung der gewöhnlichen Nutzungsdauer von 80 Jahren begründet.

Bauliche Maßnahmen an nicht tragenden Teilen (beispielsweise die Neugestaltung der Fassade oder normaler Instandhaltungsaufwand) führten zu keiner Verlängerung der Lebensdauer.

Der Sachverständige komme zum Schluss, dass für die Aufrechterhaltung der Nutzbarkeit des Gebäudes Bewirtschaftungskosten anfielen, die mögliche (fiktive) Mieteinnahmen soweit überstiegen, dass für die Verzinsung der baulichen Anlagen und des Bodenwertes kein ausreichender Betrag erwirtschaftet werden könne.

Die oben angeführte Darstellung, dass keine Investitionen in die wichtigsten Bauteile wie Fundamente, tragende Mauern, Decken- und Dachkonstruktionen durchgeführt worden seien zeige auch das Anlagenverzeichnis und die damit zusammenhängende Kreditentwicklung, sowohl das Anlagenverzeichnis als auch die Kreditverträge seien der Betriebsprüfung vorgelegt worden.

Im Jahre 1977 sei das Gebäude – insbesondere die Sanitäranlagen - anlässlich der Übernahme des Restaurantes durch die Bw. adaptiert und eine ostseitige Veranda angebaut worden (Kredite 1).

1978 seien fünf Freilufttennisplätze errichtet und die Terrasse adaptiert worden (Kredite 2,3). 1984 sei der mittlere Gastraum zum sogenannten Kaminstüberl adaptiert worden (Kredite 4). 1988 sei eine Traglufthalle angeschafft worden (Kredite 5). Diese sei mittlerweile ausgeschrieben worden.

Auf Grund der wirtschaftlichen Situation – insbesondere ab 1988 – die eine reguläre Kreditrückzahlung unmöglich gemacht habe, hätten mehrmals Umschuldungen durchgeführt werden müssen. Diese seien in den neuen Verträgen dokumentiert.

Zusammengefasst lasse sich jedenfalls sagen, dass die Kreditaufnahmen jedenfalls nicht mit der Erneuerung wesentlicher Bauteile wie Fundamente, tragende Mauern, Decken- oder Dachkonstruktionen in Zusammenhang gestanden hätten.

Hinsichtlich der griffweisen Zuschätzung führte die Bw. aus, dass der die Familie und das Personal betreffende Eigenverbrauch laufend monatlich gebucht werde und zwar zunächst auf Grund einer aus Erfahrungswerten abgeleiteten prozentuellen Berechnung, welche dann durch die tatsächliche Entnahme laut Stricherlisten im Zuge der Bilanzerstellung korrigiert werde. Dass an jedem Tag identisch viele Stricherl unter Essen und Getränken bestünden, resultiere aus einer Regelung des Unternehmens die eine mengenmäßige Obergrenze an Entnahmen festlege.

Die angeführten Rohaufschlagsdifferenzen seien bis dato kein Bestand des Prüfungsberichtes gewesen und könnten deshalb weder nachvollzogen noch aufgeklärt werden.

Die Verbindlichkeiten Bier resultierten aus dem sogenannten Brauereivertrag. Dieser werde zunächst als Darlehen ausgezahlt und dann beim Unternehmen in fünf Jahresraten der Einkommen- und Umsatzsteuer unterzogen. Entgegen der Darstellung des Finanzamtes habe der Stand per 31. Dezember 2000 € 6.951,13 und per 31. Dezember 2001 € 3.458,62 betragen. Per 31. Dezember 2002 sei die Verbindlichkeit Bier beendet gewesen.

Bezüglich der Mietzinsaufteilung zwischen der Bw. und deren Ehegatten werde wieder auf das Gutachten des gerichtlich beideten Sachverständigen hingewiesen. Wertmäßig könne daher nur das Grundvermögen herangezogen werden. Daraus ergebe sich eine Aufteilung im Verhältnis 50:50. Dies insbesondere auch unter der Berücksichtigung des Umstandes, dass das Gebäude für das Grundstück eigentlich eine Wertminderung darstelle.

Der Bw. legte mit diesem Schreiben vom 7. Juli 2006 ein Anlagenverzeichnis betreffend die Bw., einen Auszug des Anlagenverzeichnisses hinsichtlich der Grundstückseinrichtung auf Eigengrund betreffend den Ehegatten der Bw. sowie die Kopien von fünf Kreditverträgen und Kopien von sechs Verträgen betreffend die Umschuldungen bei.

Mit Schreiben vom 23. August 2007 beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 16. Juni 2009 teilte der steuerliche Vertreter dem Referenten auf dessen Anfrage, ob die unter Tz 2, Tz 3 und Tz 4 des BP-Berichtes getroffenen und oben dargestellten Feststellungen der Betriebsprüfung ebenfalls berufungsgegenständlich seien oder nicht – diesbezügliche Ausführungen erstellte die Bw. in der Berufung keine obwohl die Anfechtung der gegenständlichen Bescheide „zur Gänze“ erfolgte – telefonisch mit, dass diese Form der Anfechtung deshalb gewählt worden sei, um nichts zu vergessen.

Im Zuge dieses Telefonates gab der steuerliche Vertreter weiters bekannt, dass der Berufungspunkt „Wert des Hauses“ den Hauptberufungspunkt darstelle. Für den Fall einer diesbezüglichen Stattgabe der Berufung wäre er einverstanden, den Anfechtungspunkt „griffweise Zuschätzung“ zu akzeptieren bzw. zurückzuziehen.

Weiters wiederholte der steuerliche Vertreter im Rahmen dieses Telefongespräches seine Ansicht, dass das von der Versicherung in Auftrag gegebene Gutachten für eine Feuerversicherung erstellt worden sei und dass der dort zum Ansatz gebrachte Wert mit dem wahren Wert der gegenständlichen Baulichkeit nichts zu tun habe. Diese sei auf Grund ihres Alters wertlos. Auch andere Sachverständige hätten sich in diese Richtung geäußert. Die im Jahre 1977 erfolgten Renovierungsarbeiten hätten u. a. die Fassade betroffen, nicht jedoch das Fundament oder tragende Teile. Das Gebäude sei mit Wienerwaldsteinen errichtet worden. Das Versicherungsgutachten sei im Zuge der Betriebsprüfung von seinem Bruder irrtümlich herausgegeben worden.

Über dieses Telefonat wurde ein Aktenvermerk erstellt.

Im Zuge einer Vorsprache bei der erkennenden Behörde gab die Betriebsprüferin u. a. bekannt, dass die Eigenverbrauchsstricherllisten nachgeschrieben worden seien. Diese hätten sich auf schönen – im Sinne von nahezu unbenutzten – Papierblättern befunden. Wären die diesbezüglichen Listen tatsächlich laufend erstellt worden, hätten diese ein anderes Aussehen gehabt. Die Eigenverbrauchslisten seien deshalb nicht verwendbar.

Hinsichtlich der Ausführungen des steuerlichen Vertreters in dessen Gegenäußerung vom 7. Juli 2006 zur Stellungnahme der BP zur Berufung der Bw., wonach die angeführten Rohaufschlagsdifferenzen bis dato kein Bestand des Prüfberichtes gewesen seien und deshalb weder nachvollzogen noch aufgeklärt hätten werden können, gab die Betriebsprüferin bekannt, dass die Rohaufschlagsdifferenzen im Zuge der BP besprochen worden seien. Diesbezüglich sei anzumerken, dass der steuerliche Vertreter der Bw. einen Zahlensturz, der

sich in den diesbezüglichen Berechnungen der Prüferin befunden habe, entdeckt und korrigiert habe.

Über diese Vorsprache wurde ebenfalls ein Aktenvermerk erstellt.

Der Ersteller des von der genannten Versicherung in Auftrag gegebenen Gutachtens, Herr GP, wurde vom Referenten telefonisch betreffend dessen beruflicher Tätigkeit befragt. Im Zuge dieses Telefongespräches gab dieser bekannt, dass er im Auftrag von Versicherungen Liegenschaftsbewertungen vornehme. Er habe diese Tätigkeit 25 Jahre als Angestellter einer Versicherung ausgeübt. Seit sechs Jahren sei er selbständig für mehrere Versicherungen tätig. Gegenstand seines Unternehmens sei die Erstellung von Gutachten. Gerichtlich beeideter Sachverständiger sei er nicht.

Über dieses Telefonat wurde ebenfalls ein Aktenvermerk erstellt.

Am 3. September 2009 führte der Referent im Beisein einer Schriftführerin sowie der Bw., deren Ehegatten und des steuerlichen Vertreters der Bw. einen Augenschein betreffend des gegenständlichen Gebäudes durch. Von den Genannten wurden sämtliche betriebliche Räumlichkeiten sowie die Außenmauern bzw. Außenbereiche und der Hof besichtigt und eine Reihe von Fotos angefertigt.

Dabei wurden im Innenbereich folgende Schäden festgestellt: Im Keller weist eine Wand Feuchtigkeitsschäden auf. Der Dachboden weist Schäden an einer Tramdecke auf. Außerdem ist ein kleiner Teil des Dachbodens gepölzt. Teile des Dachstuhles weisen altersbedingte Schäden auf. Die inneren Außenmauern des Kaminstüberls sowie des ersten Speisesaales weisen in Bodennähe Feuchtigkeitsschäden auf und zwar im Kaminstüberl über die gesamte Länge und im Speisesaal über eine Länge von zwei Metern. Was den Außenbereich anbelangt, konnten an der Außenmauer straßenseitig in Bodennähe geringe Feuchtigkeitsschäden festgestellt werden. Eine Außenmauer des Hofes weist ebenfalls Feuchtigkeitsschäden auf.

Darüber hinaus konnten keine ins Auge fallenden Schäden festgestellt werden. Weitere Schäden wurden auch nicht von der Bw., oder von deren Ehegatten bzw. vom steuerlichen Vertreter angesprochen. Sämtliche der oben beschriebenen Schäden wurden fotografisch festgehalten.

Die Rest des Gebäudes und somit dessen weitaus überwiegender Bereich befindet sich sowohl innen als auch außen in einem guten Zustand.

Im Zuge der Vornahme des Augenscheines gab die Bw. auf diesbezügliches Befragen des Referenten bekannt, dass seit dem 1. Jänner 2004 keine Renovierungen durchgeführt worden seien. Herstellungsaufwendungen seien ebenfalls nicht angefallen. Allerdings seien seit

diesem Datum diverse Instandhaltungsarbeiten wie Ausmalen, Abdichten der Terrasse oder Erneuerungen des Verputzes durchgeführt worden.

Vom Referenten betreffend die im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 aufscheinenden Bankverbindlichkeiten in Höhe von € 454.826,49 sowie die dort ebenfalls aufscheinenden Zinsen für Bankkredite in Höhe von insgesamt € 27.305,40 befragt, gab die Bw. bekannt, dass diese mit dem berufungsgegenständlichen Gebäude in Zusammenhang stünden. Die Bw. habe die Gaststätte im Jahre 1977 von ihrem Vater übernommen und das Gebäude seit damals ständig modernisiert. Dafür seien die im vorigen Satz erwähnten Bankverbindlichkeiten eingegangen worden.

Abschließend gab der steuerliche Vertreter der Bw. an, dass es sich beim Mauerwerk um ein Mischmauerwerk handle. Weiters verwies dieser auf die Ausführungen im vom 20. April 2006 stammende Gutachten wonach Objekte, die mehr als 80 Jahre alt seien, lediglich einen Liebhaberwert besäßen. Das berufungsgegenständliche Objekt sei in etwa vor 130 Jahren errichtet worden.

Über diesen Augenschein wurde eine Niederschrift erstellt.



---

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

**Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:**

Die Bw. betrieb bis zum 31. Dezember 2003 eine Gaststätte mit angeschlossener Freizeitanlage – vier Tennisplätze, ein Beachvolleyballplatz sowie die entsprechenden Nebenräume wie WC's, Duschen Umkleideräumlichkeiten, Clubraum und Sauna - und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach erfolgter Betriebseinstellung zum letztgenannten Datum veräußerte die Bw. am 1. Jänner 2004 den Warenbestand laut Inventur sowie die gesamte Betriebsausstattung des Gastronomiebetriebes an ihren Sohn. Die zur Gaststätte gehörigen Teile des gegenständlichen Gebäudes sowie die sich auf dem Grundeigentum des Ehegatten der Bw. befindlichen Sporteinrichtungen - Tennisplätze und Beachvolleyballplatz - wurden in deren (Bw.) Privatvermögen übernommen. Es erfolgte keine Berechnung eines Aufgabegewinnes. Die Bw. bezieht seit Beginn des Jahres 2004 eine Pension der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft.

In der Folge vermietete die Bw. das zur Gaststätte gehörige Gebäude sowie die Freizeitanlage an ihren Sohn. Im diesbezüglichen mit dem 1. Juli 2004 datierten Mietvertrag scheinen die Bw. und deren Ehegatte als Vermieter und deren Sohn als Mieter auf. Mietgegenstand ist das Betriebsgebäude Restaurant, die Freizeitanlage sowie der dazugehörige Parkplatz. Als Mietzins, bestehend aus dem vereinbarten Mietzins und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe, ist ein Betrag in Höhe von € 3.300,-- monatlich für sämtliche dieser Bereiche festgeschrieben. Über eine Aufteilung dieses Mietzinses auf die Vermieter – der Ehegatte der Bw. ist Eigentümer des Grundstückes auf dem sich die Tennisplätze bzw. der Beachvolleyballplatz befinden – bzw. über eine Zuordnung des Mietentgeltes auf die einzelnen Bereiche – Gastronomiebereich, Freizeitbereich - ist in diesem Mietvertrag nichts vermerkt. Tatsächlich wurden dem Mieter von der Bw. € 1.500,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für das Gebäude, € 500,-- für die Tennisplätze und den Beachvolleyballplatz sowie vom Ehegatten der Bw. € 1.000,-- monatlich für das Grundstück an Mietentgelt in Rechnung gestellt.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung der Bw. betreffend die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis November 2004 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juli 2005 äußerte die Betriebsprüfung Bedenken insoferne, als ihr die von ihr vorgenommene Aufteilung des monatlichen Mietentgeltes von € 500,00 für das Grundstück Tennisanlage und € 2.500,00 für die Gaststätte und die Tennisanlage angesichts von ihr im Internet vorgenommener Recherchen, wonach ein in P gelegener Heimgarten im Ausmaß von 550 m<sup>2</sup> um eine jährliche Pacht von € 700,00 angeboten wurde, hinsichtlich des Grundstückes Tennisanlage als überhöht erschien. Diese Stellungnahme wurde der Bw. zur Gegenäußerung

übermittelt. Die Bw. ging in ihrem diesbezüglichen Schreiben mit keinem Wort auf diese Ausführungen der BP ein.

Im Betriebsprüfungsverfahren gab die Bw. als Grund dafür, dass keine Aufgabegewinnberechnung erfolgt sei, an, dass sie die Ansicht vertreten habe, dass es sich bei der im vorletzten Absatz beschriebenen Tätigkeit um eine gewerbliche Vermietung gehandelt habe.

Über Aufforderung der Betriebsprüfung brachte die Bw. ein von einer Versicherung auf Grund eines Einbruchsschadens in Auftrag gegebenes und von einem Schadenbewertungs- und Risikoprüfungsunternehmen erstelltes und vom 1. September 2005 stammendes Gutachten betreffend den Neubau- und Verkehrswert des an der Adresse Wien , befindlichen und im Jahre 1862 errichteten Gebäudes bei. In diesem gelangte der Gutachter hinsichtlich der zum Gewerbebetrieb zählenden Gebäudeteile – Geschäftsräumlichkeiten im Ausmaß von insgesamt 483 m<sup>2</sup> sowie Tennis- und Saunabereich im Ausmaß von insgesamt 248 m<sup>2</sup> - zu einem Neuwert in Höhe von € 972.119,00, unter Berücksichtigung von Baunebenkosten im Ausmaß von 5 % zu Wiederherstellungskosten in Höhe von € 1.049.888,52 und unter Berücksichtigung von Baumängeln im Ausmaß von 5 %, einer progressiven Wertminderung im Ausmaß von 40 % sowie einer Abwertung für verlorenen Bauaufwand und Zweckgebundenheit im Ausmaß von 10 % zu einem Zeit- bzw. Verkehrswert in Höhe von € 419.955,70 wobei bei der Berechnung ein m<sup>2</sup>-Preis basierend auf dem derzeitigen Informationsstand unter Berücksichtigung der Bauausführung und Ausstattung nach dem heutigen Stand der Technik und Architektur vorgenommen wurde. Der letztangeführte Wert wurde von der Betriebsprüfung der Berechnung des Aufgabegewinnes zu Grunde gelegt.

Im Berufungsverfahren gegen die auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen o. e. Bescheide legte die Bw. das oben beschriebene Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen in dem dieser zwar bescheinigte, dass sich das berufsgegenständliche Gebäude innen und außen in einem guten Zustand befinde jedoch ausschließlich abstellend auf dessen Alter von 130 Jahren und den Umstand, dass der Altbau seit Bestehen in seinen wichtigsten Bauteilen, wie Fundamenten, tragende Mauern, Decken- und Dachkonstruktion nicht erneuert oder verbessert worden sei sowie den weiteren Umstand, dass in der Fachliteratur die Ansicht vertreten werde, dass Ein-, Um- und Aufbauten bei der Berechnung der Alterswertminderung das Schicksal des Hauptgebäudes teilten, zum Schluss kam, dass dieses wirtschaftlich verbraucht sei und dass diesem somit ein negativer Bauwert zukomme was für die Liegenschaft, auf der es errichtet worden sei, einen Negativwert bedeute, vor und beantragte bei der Ermittlung des Aufgabegewinnes den Gebäudewert mit € 0,00 in Ansatz zu bringen. Unter Berufung auf dieses Gutachten

beantragte die Bw. weiters, den für die Gaststätte und die Tennisanlage sowie das Grundstück zu leistenden Mietzins im Verhältnis 50 (Bw.) :50 (Ehegatte der Bw.) aufzuteilen, da praktisch nur vom Grundwert auszugehen sei.

Das gegenständliche Gebäude befand sich zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sowohl innen als auch außen großteils in einem guten Zustand.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass die ihr hinsichtlich des Eigenverbrauches vorgelegten Listen – diese befanden sich ausschließlich auf sauberem und nahezu unbenutztem Papier – nachgeschrieben wurden und dass diese jeden Tag gleich viele Stricherl aufwiesen. Diesen Ausführungen der BP wurde seitens der Bw. nicht widersprochen. Auf die von der Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung mit Schreiben vom 7. Juli 2006 hinsichtlich des Eigenverbrauches erstellten und oben dargestellten, Ausführungen wird verwiesen.

Weiters stellte die Betriebsprüfung bei einigen Waren unaufgeklärte Rohaufschlagsdifferenzen fest. Auf deren obige Darstellung wird wiederum verwiesen. Den von der Bw. in der im letzten Absatz erwähnten Gegenäußerung getätigten Ausführungen, wonach die Rohaufschlagsdifferenzen kein Bestand des Prüfungsberichtes gewesen seien und deshalb nicht nachvollzogen werden könnten, stehen die o. e. Ausführungen der Prüferin, wonach diese im Zuge der BP besprochen worden seien und der steuerliche Vertreter bei den diesbezüglichen Berechnungen einen Zahlensturz entdeckt und korrigiert habe, entgegen.

Im Zuge der BP teilte die Bw. der Prüferin mit, dass Datensicherungen der Registrierkasse für die Jahre 2001 bis 2003 nicht vorhanden seien. Dies, sowie Unklarheiten betreffend von einer Brauerei stammender Verbindlichkeiten konnte im Laufe des Berufungsverfahrens widerlegt werden.

Die Betriebsprüfung setzte hinsichtlich der von der Bw. in den Jahren 2001, 2002 und 2003 erklärten Umsätzen Sicherheitszuschläge im Ausmaß von rund 1,6 % fest.

Im Zuge eines mittels Aktenvermerkes dokumentierten Telefonates gab der steuerliche Vertreter dem Referenten am 16. Juni 2009 bekannt, dass der Berufungspunkt „Wert des Hauses“ den Hauptberufungspunkt darstelle und dass er für den Fall einer diesbezüglichen Stattgabe einverstanden wäre, den Anfechtungspunkt „griffweise Zuschätzung“ zu akzeptieren bzw. zurückzuziehen.

Im Akt wurde ein mit dem 5. Jänner 2004 datiertes Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bw., in dem dieser mitteilte, dass die Bw. die gewerbliche Tätigkeit Restaurantbetrieb infolge

Pensionierung per 31. Dezember 2003 eingestellt habe und dass diese ab dem 1. Jänner 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, vorgefunden.

Die Bw. brachte sämtliche Berufungsschreiben gegen die o. e. Bescheide am 28. April 2006 ein. Mit Schreiben vom 23. August 2007, gerichtet an den UFS, beantragte die Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung. Dieses langte bei der erkennenden Behörde am 27. August 2007 ein.

**Bezüglich des festgestellten Sachverhaltes wurde folgende Beweiswürdigung angestellt:**

*1.) Für den Aufgabegewinn heranzuziehender Wert der sich im Objekt Wien , befindlichen Geschäftsräumlichkeiten samt Freizeitbereich:*

W. o. ausgeführt, liegen der erkennenden Behörde die beiden oben beschriebenen, einander widersprechenden, Gutachten betreffend den Wert der in Rede stehenden Baulichkeit vor.

Mit Erkenntnis vom 14. Dezember 2004, Zl. 2004/05/0016, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass Sachverständigengutachten wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung zugänglich sind. Die Beweiswürdigung unterliegt insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also nicht den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut widersprechen (vgl beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 17. Dezember 2003, Zl 2001/13/0277). Die Aussagen von Sachverständigen haben grundsätzlich den gleichen verfahrensrechtlichen Beweiswert, und es besteht demnach zwischen dem Gutachten eines Amtssachverständigen und dem eines Privatsachverständigen kein verfahrensrechtlicher Wertunterschied (Walter/Thienel, Verwaltungsverfahrensgesetze I2, § 52 AVG, E 230). Bei einander widersprechenden Gutachten hat die Behörde die Gedankengänge aufzuzeigen, die sie veranlasst haben, von den an sich gleichwertigen Beweismitteln dem einen einen höheren Beweiswert zuzubilligen als dem anderen (Walter/Thienel, aaO, § 52 AVG, E 228).

Im Sinne der Ausführungen des letzten Absatzes hat die erkennende Behörde somit zu beurteilen, welches der beiden o. e. Gutachten zur Ermittlung des Wertes der gegenständlichen Baulichkeit zum 31. Dezember 2003 heranzuziehen ist.

Bei dieser Beurteilung ist von besonderer Relevanz, dass anlässlich des am 3. September 2009 vom UFS vorgenommenen Augenscheines festgestellt wurde, dass sich der weitaus überwiegende Teil der in Rede stehenden Baulichkeit sowohl innen als auch außen in einem guten Zustand befindet.

Bezogen auf die Größe der zum Gewerbebetrieb zählenden Gebäudeteile – Geschäftsräumlichkeiten im Ausmaß von insgesamt 483 m<sup>2</sup> sowie Tennis- und Saunabereich im Ausmaß von insgesamt 248 m<sup>2</sup>, in Summe somit 731 m<sup>2</sup> – ist der Anteil jener Bereiche, die die oben beschriebenen Schäden aufweisen, als gering zu bezeichnen. Die von der erkennenden Behörde festgestellten Schäden sind keineswegs als außergewöhnlich zu bezeichnen und treten nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch bei Gebäuden, die ein wesentlich geringeres Alter als das gegenständliche aufweisen, häufig auf. Dass die gegenständliche Baulichkeit wirtschaftlich verbraucht sei, vermochte der UFS bei der erwähnten Augenscheinsvornahme jedenfalls nicht zu erkennen.

In diesem Zusammenhang ist weiters in Betracht zu ziehen, dass im Jahresabschluss der Bw. zum 31. Dezember 2003 Bankverbindlichkeiten in Höhe von insgesamt € 454.826,49 aufschienen. Diese stammten zur Gänze von Krediten, die die Bw. in den Jahren ihrer betrieblichen Tätigkeit für an der gegenständlichen Baulichkeit durchgeführte Um- und Ausbau- bzw. Renovierungsarbeiten aufnahm. Der Umstand, dass sich diese zum Zeitpunkt der Einstellung des Betriebes trotz ihres Alters im oben beschriebenen Zustand befand und sich in diesem nach wie vor befindet, ist nicht zuletzt auf die von der Bw. getätigten enormen Investitionen zurückzuführen. Dass derartige Investitionen getätigt werden um dennoch zu einem negativen Bauwert zu gelangen ist mit den im Wirtschaftsleben üblichen Gepflogenheiten nicht in Einklang zu bringen. Im Zuge der Vornahme des o. e. Augenscheines kam auch der Referent zur Überzeugung, dass ein Abriss der sich an der der Adresse Wien , befindlichen Geschäftsräumlichkeiten samt Freizeitbereich jeder wirtschaftlichen Logik zuwiderliefe.

Von Bedeutung ist auch, dass am in Rede stehenden Gebäude seit der am 31. Dezember 2003 erfolgten Betriebseinstellung keine größeren Umbau- bzw. Renovierungsarbeiten vorgenommen wurden. Somit befand sich dieses zum Zeitpunkt des von der erkennenden Behörde vorgenommenen Augenscheines – 3. September 2009 - in einem Zustand, der mit jenem zum 31. Dezember 2003 vergleichbar ist.

Was die Kompetenz des im Auftrag einer Versicherung tätig gewordenen Gutachters anbelangt, ist auszuführen, dass es sich bei diesem zwar um keinen gerichtlich beeideten Sachverständigen handelt, dass dieser jedoch zum Zeitpunkt der Erstellung des von der Bw. in Zweifel gezogenen Gutachtens über eine einschlägige Berufserfahrung von mehr als 27 Jahren verfügte. Dieser erstellte über einen Zeitraum von 25 Jahren als Angestellter einer Versicherung Liegenschaftsbewertungen und ist seit Beendigung dieses Arbeitsverhältnisses im Auftrag mehrerer Versicherungen selbständig als derartiger Gutachter tätig.

Im vorliegenden Fall ist in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, Zl. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, Zl. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, Zl. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks – das in Rede stehende Gebäude befindet sich größtenteils in einem guten Zustand, zum Bewertungsstichtag hafteten aus Krediten für in dieses getätigte Investitionen Bankverbindlichkeiten in Höhe von insgesamt € 454.826,49 aus, an der Kompetenz des im Auftrag einer Versicherung tätig gewordenen Gutachters ist nicht zu zweifeln, ein Abriss entbehrte jeglicher wirtschaftlicher Logik - davon auszugehen, dass dem Gutachten, das basierend auf dem derzeitigen – 1. September 2005 - Informationsstand unter Berücksichtigung der Bauausführung und Ausstattung nach dem heutigen Stand der Technik und Architektur hinsichtlich der zum Gewerbebetrieb zählenden Gebäudeteile der in Rede stehenden Baulichkeit zu einem Zeit- bzw. Verkehrswert in Höhe von € 419.955,70 gelangt, ein höherer Beweiswert als jenem, das zwar bescheinigt, dass sich das berufungsgegenständliche Gebäude innen und außen in einem guten Zustand befindet, das diesen Umstand jedoch in keiner Weise berücksichtigt und im Wesentlichen lediglich vom Gebäudealter, sowie dem Umstand, dass dessen wichtigste Bauteile seit dessen Bestehen weder verbessert noch erneuert wurden und davon, dass in der Fachliteratur die Ansicht vertreten wird, dass Ein-, Um- und Aufbauten bei der Berechnung der Alterswertminderung das Schicksal des Hauptgebäudes teilen, ausgeht, zukommt.

Jedenfalls erscheint nach Auffassung des UFS das Gutachten des im Auftrag einer Versicherung tätig gewordenen Sachverständigen den tatsächlichen Verhältnissen wesentlich mehr zu entsprechen, als jenes des gerichtlich beeideten Sachverständigen. Dies deshalb, da im erstangeführten Gutachten ausführlich und detailliert auf die konkreten und somit entscheidungswesentlichen Gegebenheiten – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen – eingegangen wird. Dies ist beim von der Bw. im Laufe des Berufungsverfahrens vorgelegten Gutachten nicht der Fall da sich dieses, abgesehen von der Anführung des Gebäudealters und des Umstandes, dass die wichtigsten Bauteile, wie Fundamente, tragende Mauern, Decken- und Dachkonstruktion seit Bestehen des Altbaues des in Rede stehenden Gebäudes weder erneuert noch verbessert worden sei seien, im Wesentlichen mit theoretischen Ausführungen begnügt. Warum der Ersteller dieses Gutachtens den auch von ihm bescheinigten guten Zustand des gegenständlichen Objektes

nicht in seine Bewertung einfließen ließ, vermag sich für die erkennende Behörde nicht zu erschließen.

In Ansehung des oben Gesagten gehen sämtliche Berufungsausführungen, soweit diese den Wert des gegenständlichen Gebäudes betreffen, ins Leere.

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass der Umstand, dass die zur Gaststätte gehörigen Teile des gegenständlichen Gebäudes von der Bw. in deren Privatvermögen übernommen wurden, bereits aus dem Inhalt, des o. e. Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 5. Jänner 2004 in dem mitgeteilt wurde, dass die Bw. ab dem 1. Jänner 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, hervorgeht. Rechtsmittel gegen die in den der Betriebsaufgabe folgenden Jahren ergangenen Einkommensteuerbescheide mit denen die aus der Vermietungstätigkeit der Bw. resultierenden Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung festgesetzt wurden, brachte diese nicht ein.

## *2.) Griffweise Zuschätzung:*

Die von der Bw. in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung zu ihrer Berufung mit Schreiben vom 7. Juli 2006 hinsichtlich des Eigenverbrauches erstellten Ausführungen, dass an jedem Tag identisch viele Stricherl unter Essen und Getränken vermerkt worden seien und dass dieser Umstand aus einer Regelung des Unternehmens die eine mengenmäßige Obergrenze an Entnahmen festlege, resultiere, bestätigen die Auffassung der Betriebsprüfung hinsichtlich des Vorliegens diesbezüglicher Aufzeichnungsmängel. Bereits auf Grund des Umstandes, dass es sich bei der von der Bw. bis Ende des Jahres 2003 betriebenen Gaststätte um ein Ausflugslokal handelt, kann nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ausgeschlossen werden, dass der die Familie und das Personal der Bw. betreffende Eigenverbrauch jeden Tag in identischem Umfang anfiel bzw. anfällt. Dies deshalb, da der Umsatz und somit auch der Personalaufwand eines derartigen Lokales durch die Jahreszeiten das Wetter und die Wochentage bzw. die Wochenenden bedingt, starken Schwankungen unterworfen ist.

Dazu kommt, dass die Bw. die den Eigenverbrauch betreffenden Aufzeichnungen nicht laufend erstellte sondern nachschrieb. Die diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung ergeben sich, abgesehen davon, dass diese seitens der Bw. unwidersprochen blieben, bereits aus den von dieser im Zuge der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP zu ihrer Berufung mit Schreiben vom 7. Juli 2006 erstellten und im letzten Absatz dargestellten Ausführungen. Außerdem kann im Hinblick auf die Erfahrungen des täglichen Lebens sowie den Umstand, dass es sich bei dem von der Bw. geführten Unternehmen um einen Gastronomiebetrieb gehandelt hat, ausgeschlossen werden, dass sich derartige Aufzeichnungen, die tatsächlich

zeitnahe geführt werden, niemals ausschließlich auf sauberem und nahezu unbenutztem Papier befinden.

Es ist somit davon auszugehen, dass das Rechenwerk der Bw. den Eigenverbrauch betreffende formelle und materielle Aufzeichnungsmängel aufwies.

Die großteils erheblichen und in der Branche der Bw. unüblichen Rohaufschlagsdifferenzen – diese schwankten in den Jahren 2001 bis 2003 bei den Eisumsätzen zwischen 2,48 und 4,29, bei den Kaffee- und Teeumsätzen zwischen 11,13 und 18,23, bei den Umsätzen mit Spirituosen zwischen 5,66 und 9,46 und bei den Zigarettenumsätzen zwischen 1,05 und 1,65 - blieben im gesamten Berufungsverfahren unaufgeklärt obwohl der Bw. ausreichend Gelegenheit geboten wurde, zu diesen Stellung zu nehmen. Somit sowie unter Einbezug sämtlicher obiger diesbezüglicher Ausführungen ist davon auszugehen, dass die sachliche Richtigkeit der Aufzeichnungen der Bw., soweit diese die genannten Umsätze in den gegenständlichen Jahren betrafen, nicht gegeben ist.

Was diesen Anfechtungspunkt anbelangt, ist schließlich auf die im Zuge des Berufungsverfahrens telefonisch getätigten Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw., wonach der Berufungspunkt „*Wert des Hauses*“ den Hauptberufungspunkt darstelle und er für den Fall einer diesbezüglichen Stattgabe einverstanden sei, den Anfechtungspunkt „*griffweise Zuschätzung*“ zu akzeptieren bzw. zurückzuziehen, zu verweisen. Diese sprechen für sich und bedürfen keiner weiteren Erläuterung.

### *3.) Aufteilung des Mietzinses zwischen der Bw. und deren Ehegatten:*

Zunächst ist diesbezüglich auf das o. e. Schreiben vom 5. Jänner 2004 in dem mitgeteilt wurde, dass die Bw. die gewerbliche Tätigkeit Restaurantbetrieb infolge Pensionierung per 31. Dezember 2003 eingestellt habe und dass diese ab dem 1. Jänner 2004 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, hinzuweisen. Diesem Schreiben stehen die von der Bw. im Rahmen der Betriebsprüfung erstellten Ausführungen, wonach der Grund dafür, dass keine Aufgabegewinnermittlung erfolgt sei, darin gelegen sei, dass sie die Ansicht vertreten habe, dass es sich bei der von ihr zum letztangeführten Zeitpunkt aufgenommenen Vermietungstätigkeit um eine gewerbliche Vermietung gehandelt habe, gegenüber. Die im letzten Satz dargestellten Äußerungen der Bw. hinsichtlich der steuerlichen Einordnung der gegenständlichen Vermietungstätigkeit widersprechen den Ausführungen des Schreibens vom 5. Jänner 2004 sowie dem Umstand, dass die Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2007 kein Rechtsmittel einlegte – auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - in diametraler Weise und werfen, abgesehen davon, dass



diese als unbeachtliche Schutzbehauptungen zu beurteilen sind, ein bezeichnendes Licht auf die Glaubwürdigkeit der Bw.

Was die Angemessenheit des Mietzinses – mtl. € 3.000,00 netto – für den gesamten Mietgegenstand an sich betrifft, bestehen seitens des UFS keine Bedenken. Anderes gilt jedoch hinsichtlich der Art und Weise wie die Aufteilung dieses Mietzinses zwischen der Bw. und deren Ehegatten tatsächlich erfolgte.

Wie diese Aufteilung vorzunehmen war, bzw. ist, ist dem gegenständlichen Mietvertrag vom 1. Juli 2004 in dem die Bw. und deren Ehegatte als Vermieter und deren Sohn als aufscheinen, nicht zu entnehmen. Dieser enthält zwar eine Fülle von detaillierten Regelungen betreffend die Mietdauer, die Wertsicherung, die Betriebskosten und laufenden öffentlichen Abgaben, die Erhaltungspflichten des Mieters u.Ä.m. Hinsichtlich des Mietzinses begnügt sich dieser Vertrag jedoch trotz des Umstandes, dass der weitaus überwiegende Teil des vermieteten Objektes – das Restaurant und die sich auf dem Grundeigentum des Ehegatten der Bw. befindlichen Tennisplätze bzw. der Beachvolleyballplatz – der Bw. zuzurechnen ist, damit, dass diesbezüglich lediglich der o. e. Betrag als Gesamtmietzins festgeschrieben wurde.

Das völlige Fehlen einer Regelung wie dieser Betrag auf die höchst unterschiedlichen Anteile am vermieteten Objekt der Bw. bzw. des Ehegatten der Bw. aufzuteilen ist, bedeutet, dass der gegenständliche Mietvertrag weder nach außen ausreichend zum Ausdruck kommt noch dass dieser über einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt verfügt. Dass einander fremd gegenüberstehende Personen einen Vertrag der hinsichtlich des Entgelts derartige Unschärfen aufweist, abgeschlossen hätten, ist in Ansehung der in der Wirtschaft geltenden Grundsätze auszuschließen. Somit sind die von Lehre und Rechtsprechung geforderten Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, auf diese wird im Rahmen der rechtlichen Würdigung unten näher einzugehen sein, bereits auf Grund des in diesem Absatz Gesagten nicht erfüllt.

Im Hinblick darauf, dass der weitaus überwiegende Teil des in Rede stehenden Mietgegenstandes der Bw. zuzurechnen ist - der auf den Ehegatten entfallende Anteil besteht lediglich im nackten Grund und Boden auf dem sich die Tennisplätze bzw. der Beachvolleyballplatz (beide Anlagen im Eigentum der Bw.) befinden – sowie darauf, dass das vermietete Objekt großteils dem Betrieb eines Restaurants dient – im Zuge der Vornahme des Augenscheines bestätigte sich dieser bereits sich aus der Aktenlage ergebende Eindruck, in den Umsatzsteuererklärungen der Bw. der Jahre 2001 und 2002 scheint in der Rubrik *„Art des Unternehmens (Haupt-, Nebentätigkeit)“* das Wort *„Restaurant“* auf, dieses Restaurant führt der Sohn der Bw. in vierter Generation weiter - ist in Ansehung der Ausführungen des vorigen Absatzes sowie der im Zuge von der Betriebsprüfung vorgenommenen

Internetrecherchen, wonach ein Grundstück, das in im Hinblick auf seine Größe und Lage mit dem gegenständlichen vergleichbar ist und das um eine jährliche Pacht von € 700,00 angeboten wurde, davon auszugehen, dass die von der Bw. und ihrem Ehegatten bei der Aufteilung der Mietentgelte gewählte bisherige Vorgangsweise – dem Sohn der Bw. wurden von dieser € 1.500,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für das Gebäude sowie € 500,-- für die Tennisplätze und den Beachvolleyballplatz sowie vom Ehegatten der Bw. € 1.000,-- für das Grundstück an monatlichem Mietentgelt in Rechnung gestellt, einem Fremdvergleich nicht standhält. Es ist nämlich davon auszugehen, dass familienfremde Vermieter bei gleichen Eigentumsverhältnissen und einem gegebenem Mietzins in Höhe von mtl. € 3.000,00 netto für das gegenständliche Objekt eine derartige Aufteilung des Mietentgeltes nicht vornehmen würden oder könnten. Dies deshalb, da bei einem zwischen Fremden abgeschlossenen diesbezüglichen Mietvertrag der Vermieter des Anteiles, der jenem der Bw. entspricht, keinesfalls damit einverstanden wäre, ein in Ansehung der oben geschilderten Unterschiede der beiden Anteile derartig unangemessenes Aufteilungsverhältnis wie im vorletzten Absatz beschrieben, zu akzeptieren.

Was diesen Berufungspunkt betrifft, ist schließlich darauf hinzuweisen, dass der in Rede stehende Mietvertrag erst am 1. Juli 2004 und sohin ein halbes Jahr nach Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen wurde. Eine derartige Vorgangsweise entspricht keinesfalls den im Geschäftsleben üblichen Gepflogenheiten und hält somit einem Fremdvergleich ebenfalls nicht stand.

Die erkennende Behörde schließt sich im Sinne der Bestimmung des § 167 Abs 2 BAO auf Grund sämtlicher die Aufteilung des Mietzinses zwischen der Bw. und deren Ehegatten betreffender Ausführungen unter Beachtung des hinsichtlich der freien Beweiswürdigung oben Gesagten bzw. der oben diesbezüglich angeführten Judikatur der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Schätzung eines monatlichen Nettomietzins für die Gaststätte und die Tennisanlage in Höhe von € 2.500,00 sowie eines solchen für das Grundstück Tennisanlage in Höhe von € 500,00 an.

Jedenfalls erscheint nach Auffassung des UFS diese Variante, wonach Bw. für die Vermietung ihres Anteiles am gegenständlichen Objekt ein monatliches Entgelt in der im letzten Absatz genannten Höhe vereinnahmte, auch im Hinblick auf die von der Betriebsprüfung diesbezüglich angestellten und oben erwähnten Internetrecherchen, bei weitem wahrscheinlicher als jene, wonach diese dafür monatlich lediglich € 2.000,00 ihrem Sohn in Rechnung stellte.

In Ansehung des oben Gesagten sowie der den Berufungspunkt *„Für den Aufgabegewinn heranzuziehender Wert der sich im Objekt Wien , befindlichen Geschäftsräumlichkeiten samt*

*Freizeitbereich"* betreffenden Ausführungen geht das Berufungsvorbringen, wonach von einem Aufteilungsverhältnis von 50:50 – Bw. sowie deren Ehegatte - auszugehen sei, ins Leere.

## **Rechtliche Würdigung:**

### ***1.) Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung***

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wird, oder wenn dies der Referent für erforderlich hält.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, verschafft nur ein rechtzeitig gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung der Partei einen Rechtsanspruch auf Anberaumung und Abhaltung einer solchen. Ein in einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung oder zum Vorlageantrag gestelltes Ansuchen auf mündliche Verhandlung ist verspätet (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 10. August 2005, 2005/13/0078).

Die Bw. hätte den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung somit spätestens im Berufungsschreiben vom 28. April 2006 stellen müssen. Der von ihrem steuerlichen Vertreter erst im Schreiben vom 23. August 2007 gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung war daher verspätet.

Der Referent hielt die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung auch nicht für erforderlich, zumal der Bw. im Zuge der Vornahme des Augenscheines am 3. September 2009 hinreichend Gelegenheit geboten wurde, die Sachlage darzustellen.

Dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung war daher nicht zu entsprechen.

### ***2.) Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 2001, 2002 und 2003:***

*a.) Für den Aufgabegewinn heranzuziehender Wert der sich im Objekt Wien , befindlichen Geschäftsräumlichkeiten samt Freizeitbereich:*

Die Bw. stellte ihren Restaurantbetrieb zum 31. Dezember 2003 ein, veräußerte den Warenbestand laut Inventur sowie die gesamte Betriebsausstattung und übernahm den betrieblich genutzten Teil des gegenständlichen Gebäudes in ihr Privatvermögen.

Gemäß § 24 Abs 1 Z 1 und 2 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung oder Aufgabe des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden.

Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebes veräußert, so sind die Veräußerungserlöse anzusetzen. Werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen (§ 24 Abs. 3 erster und zweiter Satz EStG).

Gemäß § 10 Abs. 2 BewG wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Das Gesetz leitet den gemeinen Wert aus dem Preis ab, der nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes erzielbar wäre.

Der gemeine Wert, bei dem es sich um eine fiktive Größe, die auf Preisschätzungen beruht, handelt, ist nach objektiven Gesichtspunkten zu bestimmen und es kommt diesbezüglich auf die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr angewandten Handelspreise an.

Da das Gutachten, dem die erkennende Behörde den höheren Beweiswert zubilligt, auf dem zum Erstellungszeitpunkt aktuellen Informationsstand basiert und unter Berücksichtigung der Bauausführung und Ausstattung nach dem zum Erstellungszeitpunkt bestehenden Stand der Technik und Architektur erstellt wurde, ist dessen Ergebnis in Ansehung der vorstehenden Ausführungen nach Auffassung der erkennenden Behörde zur Ermittlung des gemeinen Wertes heranzuziehen. Somit ist bei der Berechnung des Aufgabegewinnes, soweit dieser das gegenständliche Gebäude betrifft, von einem gemeinen Wert in Höhe von € 419.955,70 auszugehen.

Von der erkennenden Behörde wird diesbezüglich angemerkt, dass die Tatsache, dass das zur Aufgabegewinnberechnung heranzuziehende Gutachten am 1. September 2005 und somit nahezu zwei Jahre nach der Betriebseinstellung erstellt wurde, in Ansehung der dort bei der Berechnung des Wertes der in Rede stehenden Baulichkeit vorgenommenen progressiven Wertminderung der Bw. keinesfalls zum Nachteil gereicht.

*b.) Griffweise Zuschätzung:*

Gemäß § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gem. Abs. 2 dieser Bestimmung insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen wesentlich sind.

Gemäß § 184 Abs 3 BAO sind die Grundlagen für die Abgabenerhebung ferner u. a. zu schätzen, wenn die Bücher solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, deren sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Gegenstand der Schätzung sind die Besteuerungsgrundlagen oder ein Teil hiervon, nicht jedoch die Abgabenhöhe.

Die Schätzung ist ein Akt der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe von Wahrscheinlichkeitsüberlegungen. Sie ist ihrem Wesen nach ein Beweisverfahren, mit Hilfe dessen der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise ermittelt wird und stellt somit keine Ermessensübung dar. Der Schätzungsvorgang ist eine Art der Feststellung tatsächlicher Gegebenheiten und Verhältnisse (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Dezember 1997, Zl. 96/16/0143).

Die Befugnis (und die Verpflichtung) zur Schätzung beruht allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit der Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1912).

Angesichts der im Rahmen obigen Beweiswürdigung – soweit diese den Eigenverbrauch sowie die Rohaufschlagsdifferenzen betrifft - dargestellten formellen und materiellen Mängel, die seitens der Bw. unaufgeklärt blieben, konnte die Betriebsprüfung unbedenklich von der bestehenden Schätzungsberechtigung ausgehen.

Ist eine Schätzung zulässig, so steht die Wahl der anzuwendenden Schätzungsmethode der Abgabenbehörde im Allgemeinen frei, doch müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein, und muss das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, mit der Lebenserfahrung in Einklang stehen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Juli 2001, Zl. 98/13/0061). Ziel der Schätzung ist es, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 27. April 1994, Zl. 92/13/0011, vom 10. Oktober 1996, Zl. 94/15/0011, vom 22. April 1998, Zl. 95/13/0191 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0183).

Zu den zulässigerweise anzuwendenden Schätzungsmethoden zählt auch jene bei der die Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages (auch Gefährdungs- oder Risikozuschlag genannt) ermittelt werden. Diese gehört zu den Elementen der Schätzung (siehe die Erkenntnisse des VwGH vom 5. Oktober 1987, Zl. 85/15/0178 und vom 13. September 1989, Zl. 88/13/0042). Die Methode der Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages ist eine Methode für sich, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen dienen soll, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig

ausgewiesen wurden. Der Sicherheitszuschlag hat nicht Strafcharakter. Seine Höhe hat sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen also, zu richten (siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 1941).

Sicherheitszuschläge können sich beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 18. Februar 1999, Zl. 96/15/0050).

Im Sinne der Ausführungen der letzten drei Absätze kommt die erkennende Behörde auf Grund der oben dargestellten Umstände hinsichtlich der den Eigenverbrauch betreffenden formellen und materiellen Aufzeichnungsmängel sowie hinsichtlich der sachlichen Unrichtigkeit der Aufzeichnungen, soweit diese die Eis-, Kaffee-, Tee-, Spirituosen- und Zigarettenumsätze betreffen, zum Schluss, dass das Ziel einer Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, im gegenständlichen Fall verlässlich nur im Wege der Vornahme einer solchen mittels eines auf die jährlich von der Bw. erzielten Umsätze abstellenden Sicherheitszuschlages zu erreichen war und dass das von der Betriebsprüfung in den einzelnen Jahren festgesetzte Ausmaß von jeweils rund 1,6 % bereits in Ansehung der in diesem Absatz dargestellten Mängel als angemessen und keinesfalls als zu hoch zu betrachten ist. Somit vermag der Umstand, dass die Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens die Datensicherungen der Registrierkasse für die Jahre 2001 bis 2003 vorlegte und die Unklarheiten betreffend die von einer Brauerei stammenden Verbindlichkeiten ausräumte, nichts an dem von der BP festgestellten Ausmaß des Sicherheitszuschlages zu ändern.

Was dieses Ausmaß betrifft ist insbesondere auf das im Rahmen der Beweiswürdigung beim Berufungspunkt „*Griffweise Zuschätzung*“ im letzten Absatz Gesagte zu verweisen.

Hinsichtlich der Höhe des anzuwendenden Sicherheitszuschlages ist die Bw. schlussendlich darauf zu verweisen, dass es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass derjenige, der zu einer Schätzung begründet Anlass gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Unsicherheit hinnehmen muss, da es im Wesen einer Schätzung liegt, dass die auf diese Weise ermittelten Größen die tatsächlich ermittelten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 27. April 1995, Zl. 94/17/0140).

Der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2001, 2002 und 2003 war daher als unbegründet abzuweisen.

### **3.) Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2004 bis November 2004 sowie für die Monate Jänner 2005 bis Juli 2005:**

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten, steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der Bundesabgabenordnung (BAO) dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung grundsätzlich unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen orientieren sich vielmehr am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Besonders gefährdet in Bezug auf ein Auseinanderklaffen zwischen der äußeren Erscheinungsform und dem wahren, wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes sind nach den Erfahrungen der Verwaltungspraxis Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Dies deshalb, weil es hier in der Regel an jenem Interessensgegensatz fehlt, der bei Geschäften unter Fremden typischer Weise vorliegt.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d. h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 17. September 1990, Zl. 89/15/0019).

Diese Kriterien müssen kumulativ vorliegen (vgl. für viele die Erkenntnisse des VwGH vom 17. Dezember 2001, Zl. 98/14/0137; vom 22. September 1999, Zl. 97/15/0005 und vom

18. November 1991, Zl. 91/15/0043) und kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (Erkenntnis des VwGH vom 30. Juni 1994, Zl. 92/15/0221).

Da dem vorliegenden Fall eben solche Umstände – auf die umfangreichen obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen - zu Grunde lagen, war der maßgebliche Sachverhalt an den dargestellten Grundsätzen bzw. Kriterien zu messen und nicht so anzuerkennen, wie die Bw. behauptete.

Angesichts des im Rahmen der Beweiswürdigung – soweit diese die Aufteilung des monatlichen Mietzinses für das in Rede stehende Objekt betrifft – oben Gesagten sowie im Hinblick auf den von der Betriebsprüfung diesbezüglich angestellten Vergleich, dem seitens der Bw. nicht entgegengetreten wurde, konnte die Betriebsprüfung wiederum unbedenklich von der bestehenden Schätzungsberechtigung ausgehen

Mit Ausnahme des zum Sicherheitszuschlag Ausgeführten gilt das beim Berufungspunkt „*Griffweise Zuschätzung*“ rechtlich Gesagte.

Daher ist davon auszugehen, dass die Bw. Verpachtungseinkünfte i. H. v. monatlich € 2.500.00 erzielt die gem. § 16 Abs 1 Z 16 iVm § 6 Abs 2 UStG 1994 dem Normalsteuersatz unterliegen.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Monate Jänner 2004 bis November 2004 sowie für die Monate Jänner 2005 bis Juli 2005 war daher der Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Oktober 2009