



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Lienz betreffend Einkommensteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

### **Rechtsbelehrung**

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

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber erbte 1988 einen Gastgewerbebetrieb (Gasthaus mit Zimmervermietung). Er hat den Betrieb in der Absicht, das Gastgewerbe nach Erwerb der nötigen Berechtigungen selbst auszuüben, vorübergehend verpachtet (vgl. dazu das Protokoll über

eine Besprechung vom 16.5.1989 mit dem Finanzamt betreffend eine allfällige Betriebsaufgabe, den "Fragebogen anlässlich der Eröffnung eines Gasthauses" vom 11.10.1988 sowie den Pachtvertrag vom 30. Mai 1989). Den Gewinn aus dieser Tätigkeit hat er nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt. Mit 1.1.1994 wurde der Betrieb aufgegeben. In der Einkommensteuererklärung für 1994 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 132.208 S ausgewiesen. Dies entspricht dem Aufgabegewinn, dessen Berechnung zum Stichtag 1.1.1994 in den Anlagen zur Steuererklärung wie folgt dargestellt ist:

Anlagevermögen	Buchwert 1.1	Verkehrswert	Aufgabegewinn
Gebäude, Garage	217.731	448.977	231.246
Grundstückseinr.	41.651	40.000	-1.651
Betriebsausstattung	111.588	100.000	-11.588
IRL 1990-1993	14.200		14.200
Freibetrag			-100.000
Aufgabegewinn			132.208

Der Verkehrswert des Gebäudes ist dabei wie folgt berechnet worden:

<b>1. Bauwert</b>	
Untergeschoß: Baukosten und Ausbau Gasthof 140 m² x S 6.358,00	890.120
Ausbau Gasthof im privat genutzten Altbestand 140 m² x S 5.450,00	272.500
Gästezimmerausbau im EG 98 m² x S 9.207,00	902.286
Wertminderung: BJ 1965 – 1993 technische ND = 66 Jahre mittlere Lebensdauer = 28 Jahre $28 : 66 \times 100 = 42 \%$	-867.261
Bauwert	1.197.645
Bauschäden	-250.000
Bauwert	947.645

<b>2. Ertragswert</b>	
Jahrespacht 1993	256.986
Instandhaltung (für die RND höher zu erwarten infolge Reparaturstau)	-60.000
Buchführung	-12.000
Spesen, Unterlagen	-2.000
Mietausfall 10 %	-25.699
Abschreibung (S 1.197.645,00 : 15)	-79.843
Bodenwertanteil: Grundfläche 441 m <sup>2</sup> , davon 39 % = 441,09 m <sup>2</sup> zu je 1.000 S ergibt 441.090 S davon 6%	-26.465
Summe	50.979
Kapitalisierung S 50.978,60 x 100 : 6	849.649
Sofortige Erneuerungsinvestitionen	-650.000
Ertragswert	199.649
<b>3. Verkehrswert</b>	
Bauwert	947.645
abzgl. Ertragswert	-199.643
ergibt	748.002
davon 1/3	249.334
zzgl. Ertragswert Gebäude	199.643
ergibt Verkehrswert	448.977

Mit Vorhalt vom 2.10.1996 teilte das Finanzamt dem Berufungswerber mit, folgende Berechnung des Entnahmewertes zu "beabsichtigen":

<b>1. Bauwert</b>	
Nutzfläche 288 m <sup>2</sup> zu je 21.443 S	6.175.584
Wertminderung 42 %	-2.593.745
Bauschäden	-250.000

Sachwert	3.331.839
<b>2. Ertragswert</b>	
Jahrespacht 1993	256.986
Bewirtschaftungskosten 40 %	-102.794
Reinertrag	154.192
Vervielfacher 14,85 nach Ross-Brachmann bei 6 % Verzinsung und RND von 38 Jahren	2.289.745
Bodenertragsanteil 25 %	-572.436
Erneuerungsinvestitionen	-650.000
Ertragswert	1.067.309
<b>3. Verkehrswert</b>	
Sachwert	3.331.839
Ertragswert	1.067.309
Summe	4.399.148
Entnahmewert (= Mittelwert)	2.199.574

In der (durch den steuerlichen Vertreter erfolgten) Vorhaltbeantwortung vom 12.11.1996 wird – gestützt auf einen Artikel in der „Kleinen Zeitung“ vom Februar 1994 - ein Preis von 14.640 S je m<sup>2</sup> Nutzfläche für angemessen gehalten. Der vom Finanzamt herangezogene Preis von 21.443 S sei „weit überhöht“ und enthalte „außerdem einen Anteil an Grund und Boden“. Darüber hinaus seien die Bewirtschaftungskosten nicht „wie vom Finanzamt pauschal“ mit 40 % anzusetzen, sondern aus dem Jahresabschluss 1994 mit 60 % abzuleiten. Bau- und Ertragswert seien daher wie folgt zu berechnen:

<b>1. Bauwert</b>	
288 m <sup>2</sup> zu je 14.640 S	4.216.320,00
- Wertminderung 42 %	-1.770.854,40

- Bauschäden	-250.000,00
Sachwert	2.195.465,60
<b>2. Ertragswert</b>	
Jahrespacht 1993	256.986,00
- 60 % Bewirtschaftungskosten	-154.191,60
Reinertrag	102.794,40
Vervielfacher nach Ross-Brachmann (6 % Zinsen, RND 38 Jahre)	14,85
Ertragsanteil	1.526.491,00
- Bodenertragsanteil 25 %	-381.623,00
- Erneuerungsinvestitionen	-650.000,00
Ertragswert	494.868,00
<b>3. Entnahmewert</b>	
Summe Sachwert und Ertragswert	2.690.334,00

Bei gleicher Gewichtung von Bau- und Ertragswert würde sich der Entnahmewert mit 1.345.000 S errechnen (Mittelwert aus Sach- und Ertragswert).

Dem am 26.3.1997 ausgefertigten Einkommensteuerbescheid legte das Finanzamt den Verkehrswert laut Vorhalt vom 2.10.1996 (2.199.400 S) zugrunde. Der dabei herangezogene Preis von 21.443 S je m<sup>2</sup> Nutzfläche resultiere „aus dem offiziellen Baukostenindex zum 15.1.1990 (außerhalb von Wien, ohne MWSt)“ von 17.018 S, indexiert auf den 1.1.1994 (Indexsteigerung 26 %). Durch diese Berechnung würden „die reinen Baukosten“ berücksichtigt, ein Anteil für Grund und Boden sei nicht enthalten. Bei Ermittlung des Ertragswertes erscheine die Berücksichtigung von Bewirtschaftungskosten in Höhe von 40 % als ausreichend, da der Abschreibungsbetrag auf das Gebäude im Vervielfältiger berücksichtigt sei.

Darüber hinaus wurde dem Antrag, Ausgaben in Höhe von 193.254 S für einen WIFI-Vorbereitungskurs für die Baumeisterprüfung als Werbungskosten (der Berufungswerber erzielte auch Lohneinkünfte als Arbeitnehmer einer Baufirma) zu berücksichtigen, nur teilweise entsprochen. Der Berufungswerber ist der Aufforderung des Finanzamtes, diese Ausgaben

nachzuweisen, nur bis zu einem Teilbetrag von 183.152 S nachgekommen. Davon wurden im bekämpften Bescheid 132.975 S als Werbungskosten anerkannt. Bei den nicht zum Abzug zugelassenen Ausgaben von zusammen 50.177 S handle es sich um Kilometergelder (10.535 S), Tagesgelder (37.800 S) und Kfz-Aufwendungen (1.842 S), die im Zusammenhang mit dem Kursbesuch am WIFI stünden. Im Hinblick auf den bereits mehr als zehntägigen Aufenthalt am Ausbildungsort (der Abgabepflichtige befinde sich "seit September 1993 auf Kurs beim WIFI in K") liege keine Reise vor, weshalb hierfür eine Berücksichtigung von Kilometergeld und Verpflegungsmehraufwand nicht erfolgen könne. Es seien aber Aufwendungen für "Familienheimfahrten" berücksichtigt worden. Die Kfz-Aufwendungen seien mit dem bereits berücksichtigten Kilometergeld abgegolten.

Der Abgabepflichtige erhob fristgerecht am 23.4.1997 Berufung. Der Ansatz eines Preises von 21.443 S je m<sup>2</sup> Nutzfläche sei in keiner Weise gerechtfertigt. Laut dem dem Finanzamt vorgelegten Artikel aus der "Kleinen Zeitung" hätten die Baukosten in Kärnten nur 14.640 S je m<sup>2</sup> betragen. Für Gesamtösterreich belaufe sich dieser Preis auf 15.990 S. Bei Ermittlung des Reinertrages seien Bewirtschaftungskosten mit mindestens 50 % anzusetzen, da sich die Werbungskosten "auch unter Eliminierung der Abschreibung mit 47,6 %" errechnen würden. In einer mit 25.4.1997 datierten "1. Ergänzung zur Berufung" brachte er vor, dass er auch die erfolgte Kürzung der Werbungskosten von 183.152 S auf 132.975 S "nicht akzeptiere". In einer weiteren Ergänzung vom 29.4.1997 wies er darauf hin, „dass der Richtwert für die Baukosten je m<sup>2</sup> Nutzfläche auf Grund der Verordnung des Bundesministers für Justiz BGBl 1994/146 für Tirol mit 14.150 S festgestellt" worden sei. Auch daraus gehe hervor, dass das Finanzamt von überhöhten Preisen ausgegangen sei.

Nach weiteren Erhebungen (betreffend die genaue Abgrenzung von Betriebs- und Privatvermögen“ und die zutreffende Zuordnung der einzelnen Gebäudeteile zu den verschiedenen Bauphasen; vgl. Schreiben vom 22.3.1999) fertigte das Finanzamt am 20.8.1999 eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung aus. Die Berechnung des Aufgabegewinnes mit nunmehr 1.520.030 S ist wie folgt dargestellt:

Gemeine Werte	1.851.000
Grundstückseinrichtung	40.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung	100.000
Summe	1.991.000

Buchwerte lt. Erklärung	-370.970
Summe	1.620.030
Freibetrag gem. § 24 (4) EStG	-100.000
lt. BVE	1.520.030

Dazu ergänzte das Finanzamt, die Abgrenzung zwischen den dem Betriebs- bzw Privatvermögen zuzurechnenden Gebäudeteilen sei mangels entsprechender Angaben des Berufungswerbers an Hand des Einheitswertaktes und dem vorliegenden Pachtvertrag erfolgt. Daraus errechnete das Finanzamt den dem Privatvermögen zuzurechnenden Gebäudeteil mit 550 m<sup>3</sup>, was einen Anteil von 30 % an der mit 1.845 m<sup>3</sup> ermittelten Gesamtkubatur bedeute. Die restlichen Gebäudeteile (70 %) seien dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen. Der Sachwert sei nach dem Baukostenindex nach Maculan (BKI 12/1993 = 5.257 S/m<sup>3</sup> brutto) ermittelt worden. In Hinblick auf den Bauzustand und die Erneuerungsbedürftigkeit sei die Wertminderung mit einem wesentlich höheren Prozentsatz angesetzt worden, als sich dies "nach der Tabelle von Ross", die bei guter Instandhaltung anzuwenden wäre, ergeben würde. Dem Bauzustand sei auch durch Annahme einer Lebensdauer von nur 67 Jahren Rechnung getragen worden. Bei einer Bauphase von 1956 bis 1972 ergebe sich "ein durchschnittliches Baujahr von 1964" und somit eine technische Restnutzungsdauer von 38 Jahren. Im Rahmen der Ertragswertermittlung seien die Bewirtschaftungskosten mit 40 % ausreichend berücksichtigt worden. Die AfA sei im Kapitalisierungsfaktor eingerechnet. Die mit 50 Jahren angenommene wirtschaftliche Lebensdauer bedeute eine Restnutzungsdauer von 21 Jahren. Der Kapitalisierungszinsfuß sei mit 6 % angenommen worden. Von den Jahrespachterlösen seien die auf die Privatwohnung und auf das Inventar entfallenden Anteile nach Maßgabe des aus dem vorliegenden Pachtvertrag ableitbaren Verhältnisses (53% Betriebsgebäude) ausgeschieden worden. Die o.a. "Gemeinen Werte" wurden somit wie folgt berechnet:

Sachwert:	
Gastbetrieb und Fremdenzimmer 1.225 m <sup>3</sup> x 4.297 S	5.263.825
Garage 70 m <sup>3</sup> x 2.148 S	150.360
Neubauwert	5.514.185
Wertminderung 43 %	-2.328.100

Summe	1.620.030
Bauschäden lt. Erklärung	-250.000
Zeitwert	2.836.085
gerundet	2.836.000
Ertragswert:	
Pachterlöse 1993	256.986
Anteil Gastbetrieb und Fremdenzimmer (Gebäude) 53 %	136.203
Bewirtschaftungskosten 40 %	-54.481
Jahresreinertrag	81.722
auf Gebäude entfallend 90 % (Verhältnis Sachwert : Bodenwert 90 : 10)	73.550
Kapitalisierungsfaktor 11,76	864.948
Reinertrag kapitalisiert (gerundet)	865.000
Verkehrswert:	
Sachwert	2.836.000
Ertragswert	865.000
Summe	3.701.000
Mittelwert gerundet	1.851.000

Der Abgabepflichtige beantragte mit Eingabe vom 24.9.1999 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Als Maurermeister und somit sachkundiger Betroffener halte er die Berechnung des gemeinen Wertes durch das Finanzamt für überhöht. Er werde eine detaillierte Neuberechnung nachreichen.

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

Die Differenz zwischen den Berechnungen im bekämpften Bescheid (Entnahmewert 2.199.400 S) bzw. in der Vorhaltbeantwortung des steuerlichen Vertreters vom 12.11.1996



(Entnahmewert 1.345.000 S) resultiert aus der unterschiedlichen Höhe der Baukosten je m<sup>2</sup> Nutzfläche (Finanzamt: 21.443 S; Vorhaltbeantwortung: 14.640 S) und der Bewirtschaftungskosten (Finanzamt 40 %; Vorhaltbeantwortung 60 %).

Die vom Finanzamt herangezogenen Baukosten je m<sup>2</sup> Nutzfläche basieren auf dem Baukostenindex zum 15.1.1990, die auf den 1.1.1994 hochgerechnet wurden. Sowohl dem Finanzamt als auch dem Berufungswerber wurde mit Vorhalt vom 26.4.2004 mitgeteilt, dass diese Berechnung nach Ansicht des Senates eine grobe Schätzung mit großen Unsicherheiten darstelle. Dies gelte auch für die Berechnung des Berufungswerbers in der Vorhaltbeantwortung vom 12.11.1996, stütze sich diese doch auf die zu § 4 des Richtwertgesetzes (BGBl. 800/1993) erlassene "Verordnung des Bundesministers für Justiz über die Festsetzung des Richtwertes für das Bundesland Tirol". Die dort angeführten Werte dienen der Ermittlung eines "Richtwertes für die mietrechtliche Normwohnung". Die Normwohnung ist u.a. gekennzeichnet durch eine Nutzfläche von 30-130 m<sup>2</sup> und einem "brauchbaren" Zustand (nähere Definition s. § 2 RichtWG). Ein Rückschluss auf die tatsächlichen Baukosten sei daraus nur bedingt möglich. Eine wesentlich genauere Berechnung sei nach Ansicht des UFS ausgehend von den vom Statistischen Zentralamt veröffentlichten Baukosten zu erreichen. Für das Bundesland Tirol seien die Baukosten für das Jahr 1994 für "nichtlandwirtschaftliche Wohngebäude mit 1 oder 2 Wohnungen bei Errichtung durch eine physische Person" mit 15.440 S erhoben worden. Beiden Parteien wurde ein von diesem Preis und von Bewirtschaftungskosten von 50 % (wie in der Berufung vom 22.4.1997 eingewendet) ausgehender Berechnungsvorschlag mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Das Finanzamt hat darauf die im bekämpften Bescheid verwendeten Berechnungsgrundlagen noch einmal erläutert, gegen die dargestellte Wertermittlung aber keine Einwendungen erhoben.

Der Berufungswerber bezeichnet die im bekämpften Bescheid erfolgte Bewertung als überhöht. Anlässlich persönlicher Vorsprachen, mehrerer Telefonate und schriftlicher Eingaben brachte er zum Ausdruck, dass der Entnahmewert mit etwa 350.000 S anzunehmen sei. Die Vorlage einer entsprechenden Berechnung oder zumindest die Bekanntgabe, auf welche Grundlagen er diese Wertermittlung stütze, ist nicht erfolgt. Dies trotz Aufforderung und obwohl seinen zu diesem Zweck wiederholt erfolgten Ansuchen um Fristerstreckung entsprochen wurde. Die im Vorlageantrag aus dem Jahr 1999 angekündigte "detaillierte Neuberechnung" habe er "nicht weiter verfolgt" und sei "sozusagen versandet" (E-mail des Berufungswerbers vom 13.5.2004). Auch die steuerliche Vertretung erteilte keine weiterführenden Auskünfte, sondern ersuchte, mit dem Berufungswerber persönlich Kontakt

aufzunehmen. Substantielle Einwendungen erhob er durch den Hinweis, dass er seit ca. zwei Jahren u.a. durch Einschaltungen im Internet das gegenständliche Objekt zum Verkauf anbiete. Dies sei bisher an den für die dringend nötige Gebäudesanierung ("keine Investitionen seit ca. 1960") erforderlichen Investitionen gescheitert. Konkrete Preisvorstellungen hat er nicht mitgeteilt. Kaufofferte zum Preis von 1 Mio. Schilling - solche seien konkret erfolgt - seien ihm aber zu niedrig.

Der Senat ging daher bei der Ermittlung des Entnahmewertes von der dem bekämpften Bescheid zugrundeliegenden Berechnung aus. Der Wert je m<sup>2</sup> Nutzfläche wurde allerdings nicht mit 21.443 S, sondern wie in der Vorhaltbeantwortung des steuerlichen Vertreters beantragt, mit 14.640 S angesetzt. Dies erscheint durch die von der Statistik Austria für das Bundesland Tirol für Wohnbauten veröffentlichten Baukosten gedeckt. Zusätzlich wurde damit auch dem Vorbringen, die entnommenen Gebäudeteile seien auf dem Stand der 60-er Jahre und dringend sanierungsbedürftig, Rechnung getragen. Auch dem Begehren, im Rahmen der Ertragswertberechnung die Bewirtschaftungskosten mit 60 % zu anzusetzen, wurde entsprochen. Diese Berechnung wurde oben bereits dargestellt (vgl. Antrag der steuerlichen Vertretung in der Vorhaltbeantwortung vom 12.11.1996). Der Entnahmewert ergab sich als Mittel aus Sach- und Ertragswert mit (gerundet) 1.345.000 S.

Die Ausgaben für einen WIF-Kurs hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 20.8.1999 nur in der nachgewiesenen Höhe als Werbungskosten berücksichtigt, was der Berufungswerber "nicht akzeptierte" (vgl. Berufungsergänzung vom 25.4.1997). Konkrete Einwendungen hat er aber trotz Aufforderung im Vorhalt vom 26.4.2004 nicht erhoben. In diesem Punkt wird daher auf die Berufungsvorentscheidung, die insofern als Bestandteil dieser Berufungsentscheidung zu sehen ist, verwiesen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich mit 1.028.230 S (Entnahmewert 1.345.000 S, zzgl. Grundstückseinrichtung und Betriebsausstattung wie bisher 140.00 S, zzgl. Auflösung IRL aus 1990-1993 in Höhe von 14.200 S, abzgl. Buchwerte iHv. 370.970 S und Freibetrag von 100.000 S). Die Berechnung des Einkommens und der darauf entfallenden Abgabe ist dem nachfolgenden Berechnungsblatt zu entnehmen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

