



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 29. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kufstein vom 29. Juli 2003 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Vorauszuschicken ist, dass die Berufungswerberin (Bw.) ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt.

In der mit der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften 2001 beim Finanzamt Kufstein eingereichten Bilanz (Wirtschaftsjahr 1.4.2000 bis 31.3.2001) wurde von der Bw. als Entnahmewert für ein in das Privatvermögen überführtes Grundstück samt Garage (Gp. 240) ein Betrag von S 158.000.- angesetzt.

Das Finanzamt Kufstein erließ in der Folge einen Bescheid betreffend die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Wirtschaftsjahr 2000/2001 (Ausfertigungsdatum 29.7.2003), wobei der Entnahmewert für das angeführte Grundstück mit S 513.800.- angenommen wurde.

Gegen den angeführten Bescheid erhob die Bw. form- und fristgerecht Berufung. In der Berufungsschrift wird der Antrag gestellt, der Berufung insoweit teilweise Folge zu geben, als für das streitgegenständliche Grundstück ein Entnahmewert von S 362.000.- angesetzt wird.

Die Berufung wurde wie folgt begründet :

"Der Entnahmewert des Grundstückes und der Garage wurden im obigen Bescheid mit S 513.800,00 angesetzt; dies mit der Begründung, dass der m<sup>2</sup> Preis für vergleichbare Grundstücke im Schätzgutachten mit S 1.400,00.- -1.800,00.- angegeben sei und weiters für schlechte Boden - und Untergrundverhältnisse der Preis bereits im unteren Drittel vom Gutachter angenommen wäre, nämlich mit S 1.500,00.-

Dies entspricht nicht den Tatsachen. Der Gutachter hat in seiner Liegenschaftsbewertung vom 10.07.03 einen m<sup>2</sup> Preis von S 1.500,00.- für vergleichbare Lagen dieses Grundstückes angenommen, jedoch für die schlechten Boden- und Untergrundverhältnisse noch keinen Abschlag in diesem vergleichbaren Preis aufgenommen.

Ausgehend von diesem vergleichbaren Preis, nämlich S 1.500,00.- wurden vom Gutachter für die äußerst schlechten Boden- und Untergrundverhältnisse (Pfahlgründung für Bauwerk notwendig, kein Kellergeschoss möglich) ein Abschlag von 50% in Ansatz gebracht. Daraus resultiert der vom Gutachter ermittelte Preis pro m<sup>2</sup> in Höhe von Euro 60,00.- = S 825,61.-

Nachdem durch das Finanzamt für die schlechten Boden- und Untergrundverhältnisse noch kein Abschlag berücksichtigt wurde, wird daher beantragt, der Liegenschaftsbewertung vom 10.07.2003 des Sachverständigen Herrn S.K. (S.K.) Folge zu geben und den Entnahmewert des Grundstückes wie folgt in Ansatz zu bringen:

Bodenwert	S 333.000,00
zuzüglich Wert Garage	+S 29.000,00
ergibt gesamt	S 362.000,00

"

Das Finanzamt Kufstein erließ in der Folge eine abweisliche Berufungsvorentscheidung (Ausfertigungsdatum 14.11.2003), wobei einerseits auf Kaufverträge betreffend vergleichbare Grundstücke (Kaufpreissammlung des Finanzamtes Kufstein), eingetretene Wertsteigerungen von Grundstücken und im Zuge von Straßensanierungen erfolgte Grundstücksablösen hingewiesen wurde. Der vom Sachverständigen Ing. S.K. ermittelte Wertansatz sei zu niedrig.

Mit Schreiben vom 17.12.2003 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz. Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht :

"Mit Berufungsvorentscheidung vom 14.11.2003 wird die Berufung vom 29.08.2003 mit der Begründung abgewiesen, dass der Ansatz des Gutachters für Bauland neben der Bundesstraße zum 30.12.2000 mit S 1.500,00 zu niedrig erscheine, da für Grundkäufe im Jahre 1988 bereits S 2.000,00 bezahlt wurden bzw. für Ablösezahlungen vom Baubezirksamt im Jahre 2001 ein Basispreis von S 2.000,00 angesetzt wurde.

Der in der Bescheidbegründung durchgeführte Vergleich mit anderen ähnlichen Grundstücken, nämlich dem Grundstück Nr. 16/1 und 16/8, aus dem sich der Verkaufspreis mit S 2.000,00 ableitet, ist insoweit nicht repräsentativ, als dass es sich beim Grundstück 16/1 um einen Liebhaberpreis handeln muss, da, wie das Finanzamt selbst sagt, es sich nicht einmal um Bauland handelt und auf Grund der Größe des Grundstückes (6.066m<sup>2</sup>) und unter Berücksichtigung des bestehenden Bauverbotes besondere Verhältnisse vorherrschten. Ähnlich verhält es sich beim Grundstück 16/8, das nur eine Größe von 367m<sup>2</sup> aufweist und somit offensichtlich aus einem bestimmten Grunde vom Käufer mehr bezahlt wurde als zu diesem Zeitpunkt ortsüblich war. Ein Vergleich mit dem Grundstück des Beschwerdeführers ist daher zurückzuweisen.

Auch das Heranziehen der Ablösezahlung des Baubezirksamtes für Straßenarbeiten lässt sich nicht mit dem Wert des Grundstückes des Beschwerdeführers vergleichen, da auch hier ein besonderes Interesse zum Erwerb von Teilflächen gegeben ist, dieses Interesse jedoch für das Grundstück der Bw. nicht zutrifft.

Es wird daher ersucht, dem Gutachten des Sachverständigen Ing. S.K. Folge zu geben und den Entnahmewert des Grundstückes mit S 362.000,00 in Ansatz zu bringen."

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

Der von der Bw. beauftragte Sachverständige Ing. S.K. erstellte im Auftrag der Bw. am 10.7.2003 für das streitgegenständliche Grundstück ein Bewertungsgutachten, wobei er den Sachwert des streitgegenständlichen Grundstückes (Bodenwert) mit 24.200 € bezifferte.

Das Gutachten wurde im Wesentlichen wie folgt begründet :

"Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 und ÖNORM B 1802

Die Ermittlung des Verkehrswertes erfolgt im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes 1992 und der ÖNORM B 1802. Die nachstehende Bewertung erfolgt unter aller im Befund getroffenen Feststellungen und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am Realitätenmarkt.

Bewertungsgrundlagen

Besichtigung der Liegenschaft am 08.01.2001

Angabe über Widmung als Bauland

Preisbasis

Für ein Objekt wie das vorliegende kommen nur Käuferinteressenten in Frage, die im Sinne des UStG keine Unternehmer sind und somit die bei einem Kauf anfallende Vorsteuer nicht abziehen können. Solche Objekte werden üblicherweise nur zur Eigennutzung gekauft, sodass die Bewertung somit inklusive Umsatzsteuer erfolgt.

Sachwertverfahren:

Ziel des Gutachtens ist die Ermittlung des Verkehrswertes (Marktwertes) der beschriebenen Liegenschaft. Dieser wird durch den Preis bestimmt, der üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Dabei sind alle tatsächlichen, rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Außergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse haben jedoch außer Betracht zu bleiben.

In der Bewertungslehre und in der Praxis sind bei Objekten wie dem vorliegenden das Sachwertverfahren als Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes anerkannt.

Während beim Ertragswertverfahren davon ausgegangen wird, dass zwischen dem gegenwärtigen Ertrag der Liegenschaft und ihrem Verkehrswert ein Zusammenhang besteht, beruht das Sachwertverfahren auf der (in der Praxis erprobten) Vermutung, dass eine solche Beziehung auch zwischen dem Verkehrswert einerseits und der Summe aus Bodenwert und Wert der baulichen Substanz andererseits gegeben ist.

Die nachstehende Bewertung erfolgt nach dem Sachwertverfahren, das für Ein- und Zweifamilienhäuser wie das gegenständliche das geeignete Verfahren ist. Derartige Objekte werden nämlich in der Regel zur Eigennutzung errichtet und werfen daher meist keinen Ertrag ab.

Sachwert

Zur Bewertung (wurde) die Teilfläche des Gst. 1248/2 von 404 m<sup>2</sup> herangezogen. Gemäß den nun vorliegenden Angaben ist diese Teilfläche dem Bauland zuzurechnen. Der m<sup>2</sup>-Preis für Bauland mit schlechter Lage (neben Straße) ist für W. mit 102 - 130 EUR (ca. 1.400 - 1.800 ATS) anzusetzen. Für diese Lage ist ein Preis von 110 EUR anzunehmen.

Aufgrund der äußerst schlechten Boden- und Untergrundverhältnisse - Pfahlgründung für Bauwerke notwendig, kein Kellergeschoß möglich - ist ein Abschlag von 50 % anzunehmen. Eine Bebauung ohne Zuweisung zu einem anderen Grundstück (Zusammenlegung) wäre wegen der Grundstücksform nur sehr schwer möglich. Eine Zufahrt zu dieser Teilfläche bestünde nur über die anliegenden Grundstücke.

Aus diesen Gründen ist der m<sup>2</sup>-Preis mit 60 EUR anzusetzen. Dieser Preis bezieht sich auf die Jahre von 2000 bis 2003."

Am 4.5.2004 richtete die Berufungsbehörde folgenden Vorhalt an den Bw. :

"Der Gutachten kommt in seinem Gutachten zu einem Bodenwert von 60 Euro. Da in diesem Gutachten keine Vergleichsgrundstücke angeführt wurden (Anführung konkreter Verkaufsvorgänge im maßgeblichen Zeitraum) fehlt dem Gutachten nach Auffassung des gefertigten Referenten die Nachvollziehbarkeit und es stellt daher kein taugliches Beweismittel dar.

Weiters wird Ihnen zur Kenntnis gebracht, dass nach dem von der Wirtschaftskammer Österreich, Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, herausgegebenen Immobilienpreisspiegel im Jahr 2000 für Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser in normaler Wohnlage im Bezirk Kufstein ein Quadratmeterpreis von 2.150.- S erhoben wurde." Der Bw. wurde aufgefordert, die Ergänzung des Gutachtens zu veranlassen bzw. sich zu äußern:

Mit Eingabe vom 17.5.2004 legte die Bw. folgende Ergänzung bzw. Erläuterung des Gutachtens vor (verfasst ebenfalls vom oben angeführten gerichtlich beeideten Sachverständigen):

#### "1. Ermittlungsverfahren

Die Ermittlung des Verkehrswertes wurde im Sinne des Liegenschaftsbewertungsgesetzes und der ÖNORM B 1802 durchgeführt.

Als Verfahren zur Ermittlung des Verkehrswertes wurde das "Sachwertverfahren" angewandt. Dies ist laut Liegenschaftsbewertungsgesetz ein anerkanntes Verfahren.

Die Ermittlung nach dem Vergleichswertverfahren konnte zum Zeitpunkt der Gutachtenserstellung nicht angewandt werden, da keine Verkaufsdaten vergleichbarer Grundstücke vorhanden waren.

Das Gutachten ist gemäß Liegenschaftsbewertungsgesetz erstellt worden, die Auffassung der fehlenden Nachvollziehbarkeit und untauglichen Beweismittels ist daher zurückzuweisen.

#### 2. Quadratmeterpreis :

Der im Schreiben des UFS angeführte Quadratmeterpreis von 2.150 ATS für den Bezirk Kufstein für normale (gute) Wohnlage ist richtig.

Das gegenständliche Grundstück befindet sich direkt an der W. -Bundesstraße. An einer Durchzugsstraße wie dieser, kann nicht von einer guten (normalen) Wohnlage ausgegangen werden. Vielmehr muss die Lage als schlechte Wohnlage bewertet werden.

Wie in der Beilage 2. (Anm: Auszug aus der Zeitschrift Gewinn 5/2000) ersichtlich liegen die Grundpreise für W. - schlechte Lage bei 1.400 2.000 ATS / m<sup>2</sup>. (102-140 EUR / m<sup>2</sup>). Im Gutachten wurde ein Quadratmeterpreis von 110 EUR als Ausgangswert gerechnet.

Aufgrund der äußerst schlechten Boden- und Untergrundverhältnisse musste auf einen Keller verzichtet und eine Pfahlgründung hergestellt werden. Alleine die Pfahlgründung hat Mehrkosten von 38.000 EUR verursacht.

Gemäß Liegenschaftsbewertungsgesetz ist eine Berücksichtigung der Boden- und Untergrundverhältnisse ausdrücklich vorgesehen.

Eine Preisminderung aufgrund erhöhter Gründungskosten (Pfahlgründung) und Nutzungseinschränkung (kein Keller ) von 50 % ist daher gerechtfertigt und nachvollziehbar.

-----

#### 4. Vergleichbarer Grundstücks- bzw. Liegenschaftsverkauf im Jahr 2004:

Durch den Liegenschaftsverkauf des Tennishallenareals EZ. 496 Gst. 1265/1 und 1265/3 im Frühjahr 2004 liegt ein vergleichbares Grundstück vor (direkt angrenzende Parzellen).

Der Kaufpreis des Grundstücks im Ausmaß von 14.200 m<sup>2</sup> mit den darauf errichteten Anlagen wie Tennishalle beträgt 420.000 EUR. Lässt man den Wert der Tennishalle unberücksichtigt (Gebäudewert müsste für die Berechnung des Grundwertes abgezogen werden ), so errechnet sich ein Quadratmeterpreis von 29,60 EUR.

Dieser Wert liegt weit unter dem im Gutachten angesetzten Quadratmeterpreis von 60 EUR.

Auch aus dieser Sicht ist der im Gutachten angesetzte Quadratmeterpreis von 60 EUR nicht zu tief angesetzt."

Der von der Bw. beauftragte Sachverständige Ing. S.K. führte in der Ergänzung des Gutachtens vom 13.5.2004 nur ein Vergleichsgrundstück an (EZ 496). Zu diesem Grundstück ist jedoch zu bemerken, dass dieses mit der streitgegenständlichen Liegenschaft in keiner Weise wertmäßig vergleichbar ist, da das vom Bw. ins Treffen geführte Grundstück als Sonderfläche/Tennisland, die streitgegenständliche Liegenschaft hingegen als Bauland/Wohngebiet gewidmet ist (Flächenwidmungsplan der Gemeinde W.). Vergleichbare Liegenschaften wurden vom Gutachter nicht genannt.

Der Gutachter baut seine Preisermittlung auf eine in der Zeitschrift Gewinn (Nr. 5/2000) enthaltene Grundstückspreisaufstellung auf, wobei diese Aufstellung für Baugrundstücke in schlechter Wohnlage in der Gemeinde W. einen Quadratmeterpreis von S 1.400.- bis S 2.000.- ausweist. Der Gutachter führt im Gutachten aus, dass das verfahrensgegenständliche Grundstück in unmittelbare Nähe der W. (W.)-Bundesstraße gelegen und daher von einer schlechten Wohnlage auszugehen sei. Es sei daher ein "Ausgangswert" von S 1.514.- (= € 110.-) angemessen.

Hiezu ist festzuhalten, dass das streitgegenständliche Grundstück nicht unmittelbar an der W. (W.)-Bundesstraße gelegen ist. Vielmehr ist die Gp. 240 vorgelagert (Lageplan auf Bl. 75 d.A.). Nach Auffassung der Berufungsbehörde ist daher jedenfalls von einer normalen Wohnlage auszugehen. Unter Zugrundelegung der vom Gutachter herangezogenen Aufstellung der Zeitschrift Gewinn (5/2000) ist daher ein "Ausgangswert" von mindestens S 2000.- zu veranschlagen.

Folgende weiteren Umstände sprechen eindeutig dafür, dass der Sachverständige von einem zu niedrigen "Ausgangswert" ausgegangen ist:

1. Nach den Erhebungen der Vorinstanz wurden von der Bundesstraßenverwaltung für im Zuge der Sanierung der W.-Bundesstraße abgelöste Baugrundstücke ein Basispreis von S 2.000.- pro m<sup>2</sup> bezahlt, wobei Besonderheiten des Einzelfalles durch Zu- und Abschläge berücksichtigt wurden (AV auf Bl. 74 d.A.).
2. Laut dem von der Bundesinnung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder herausgegebenen Immobilienspiegel wurden im Jahr 2000 im Bezirk Kufstein für Baugrundstücke (für freistehende Einfamilienhäuser) in normaler Wohnlage Quadratmeterpreise von S 2.150.- bezahlt.
3. Der streitgegenständliche Grund wurde im Jahre 1982 (somit vor fast 20 Jahren) um S 700.- pro m<sup>2</sup> angeschafft. Nach Ausweis der von der Vorinstanz geführten Kaufpreissammlung wurden im Jahre 1980 zwei vergleichbare Baugrundstücke um einen Quadratmeterpreis von S 360.- (Gp. 1165/3) bzw. 300.- (Gp. 1165/4) verkauft. Ein mit diesen vergleichbares Baugrundstück (Gp. 1375/2) wurde im Jahr 1999 um einen m<sup>2</sup> - Preis von S 2.100.- verkauft. Vergleicht man die angeführten Preise, ergibt sich, dass im Zeitraum 1980 bis 1999 rund eine

Versechsfachung der Grundstückspreise eingetreten ist. Würde man diese Wertsteigerung auf den gegenständlichen Fall anwenden, wäre von einem weit höheren Wert (S 4.200.-) auszugehen.

4. Für das vergleichbare Baugrundstück Gp. 1375/2 wurde im Jahr 1999 (mit dem Berufungsfall vergleichbarer Zeitpunkt) ein m<sup>2</sup>- Preis von S 2.100.- bezahlt. Nach Ausweis der von der Vorinstanz geführten Kaufpreissammlung wurde bereits im Jahr 1988 (somit rund 12 Jahre vor dem Streitjahr !) für die vergleichbare Gp. 16/8 ein m<sup>2</sup>-Kaufpreis von S 2.000.- erzielt.

5. Gegen den von der Bw. behaupteten Wert von S 826.- (€ 60 pro m<sup>2</sup>) spricht weiters der Umstand, dass laut Kaufpreissammlung der Vorinstanz bereits im Jahr 1988 (somit rund 12 Jahre vor dem Entnahmehjahr !) für die nicht bebaubare Gp. 16/1 ein Quadratmeterpreis von S 870.- (somit ein höherer Betrag !) bezahlt wurde.

Im Hinblick auf die vorhin dargestellten Umstände stellt der von der Vorinstanz mit S 2.000.-- pro m<sup>2</sup> angenommene Basisgrundstückswert (Annahme durchschnittlicher Bodenverhältnisse) einen Mindestwert dar.

Insgesamt ergibt sich daher, dass das von der Bw. in Auftrag gegebene Gutachten nicht geeignet ist, den vom Finanzamt Kufstein ermittelten Wertansatz von (mindestens) S 2.000.- pro Quadratmeter (Annahme durchschnittlicher Bodenverhältnisse) zu widerlegen.

Laut Auskunft des Sachverständigen Ing. S.K. rechtfertigt eine schlechte Bodenbeschaffenheit einen Abschlag von 30 - 50 % des "Ausgangswertes" (AV auf Bl. 73 /2001). Der Sachverständige brachte in seinem Gutachten einen Betrag von € 50 pro m<sup>2</sup> für die schlechte Bodenbeschaffenheit in Abzug.

Die Vorinstanz hat den im gegenständlichen Fall vorliegenden besonderen Bodenverhältnissen (Pfahlgründung erforderlich, keine Unterkellerungsmöglichkeit) durch Abschlag von S 800 (= 58 €) pro Quadratmeter Rechnung getragen. Der vom Finanzamt sogar absolut über dem vom Sachverständigen ermittelten Wert (50 €) bemessene Abschlag erscheint auch nach Auffassung der Berufungsbehörde angemessen, wobei auch nicht übersehen werden darf, dass ein derartiger Abschlag von seiner Natur her nur im Schätzungswege ermittelt werden kann.

Der von der Vorinstanz mit S 1.200 .- angenommene Quadratmeterpreis ist daher nach Auffassung der Berufungsbehörde keinesfalls überhöht.

Es ergibt sich daher insgesamt folgender Entnahmewert :

404 m <sup>2</sup> Grund a S 1.200.-	S 484.800.-
Wert der Garage (nicht Streitgegenstand)	+S 29.000.-
Gesamtsumme	S 513.800.-

Da die Berufung somit eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen vermochte, muss ihr ein Erfolg versagt bleiben.

Innsbruck, am 28. September 2004