



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Einkommensteuer für 1996 im Beisein der Schriftführerin Silvia Stopfer nach der am 8. Juni 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) wurde eine Betriebsprüfung (BP) umfassend die Jahre 1996 bis 1998 durchgeföhr.

Unter Tz. 18 des Berichtes traf die BP folgende Feststellungen:

"Entnahme Gebäude ... F...gasse ... 1996

a) Oben angeführtes Objekt wurde 1979 angeschafft und neben der Pension ... als Frühstückspension betrieben. Im Prüfungszeitraum (und Jahre davor) wurden keine Einkünfte Pension F...gasse erklärt. Seitens der BP wird eine Aufgabe des Teilbetriebes F...gasse angenommen, da mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen ist, dass die Abgabepflichtige (Jahrgang 1926) diesen Betrieb selbst nicht wieder führen wird.

Im Prüfungszeitraum wurden sonstige betriebliche Erträge von jährlich nt. 30.000,-- (10%) erklärt. Laut Auskunft des steuerlichen Vertreters wird das Gebäude F...gasse seit Jahren vom Sohn der Abgabepflichtigen bewohnt. Mietvertrag existiert keiner. In der Bilanz wurde

eine Forderung an den Sohn ... ausgewiesen (Stand per 31.12.1998 S 206.229,--). Die AfA wurde mit jährlich 2% vorgenommen.

Der Betrag von jährlich nt. S 30.000,-- wurde quasi als "Miete" für das Haus angesetzt. Zahlungen wurden jedoch seitens des Sohnes keine geleistet.

Es liegt kein ernstgemeintes Mietverhältnis vor, da Höhe der "Miete" bzw. seit Jahren nicht bezahlte "Mieten" nicht fremdüblich sind, weiters übersteigen die Werbungskosten inkl. AfA die Einnahmen. Laut Ansicht der BP ist die Bewohnung des Hauses durch den Sohn infolge des Naheverhältnisses der privaten Sphäre zuzuordnen und aus der betrieblichen Sphäre auszuscheiden.

Entnahmewert Gebäude F...gasse

Von der BP erfolgte die Ermittlung des Entnahmewertes (durchschnittlicher Zeitwert) einerseits anhand der Bewertungsgrundlage Prämienberechnung Eigenheimversicherung (Berechnungsgrundlage wurde im BP-Verfahren bereits übermittelt) bzw. andererseits anhand Kaufpreis gebrauchter Eigentumswohnungen (im selben) Bezirk, Durchschnittspreise je m² Nutzfläche laut Kurierstatistik.

Durchschnittlicher Zeitwert (Entnahmewert) laut BP: S 5.900.000,--.

Als Entnahmewert ist ein Wert unter der Voraussetzung anzusetzen, dass der Betrieb fortgeführt wird. Der Verkehrswert ist als Mindestwert anzusetzen.

Gegendarstellung des steuerlichen Vertreters:

Einbringung Gutachten vom 18.10.2001.

Als Verkehrswert wurde unter der Annahme einer Vermietung und Verpachtung an den Sohn ein Mittelwert aus Sachwert und Ertragswert angesetzt.

Weiters wurde eine 2. Variante (Ertragswert) erstellt, wobei davon ausgegangen wird, dass der Sohn keine Miete bezahlt.

Laut Ansicht der BP kann von einem Ertragswert nicht ausgegangen werden, da keine Vermietung und Verpachtung vorliegt.

[Die anschließenden Berechnungen beinhalten das Ausscheiden der "Bewohnung des Hauses durch den Sohn, F...gasse, aus der betrieblichen Sphäre" (Erfolgsänderungen: Forderungen des Sohnes: -S 140.229,00; Betriebskosten: +S 1.647,00; Verbindlichkeiten Kaufpreis, seit Jahren unverändert: +S 72.000,00) und der Entnahme des Objektes F...gasse (Gewinnauswirkung S 6.304.000,00).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ dementsprechend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996.

Mit dem eingebrachten Rechtsmittel der Berufung wurde beantragt, die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Anlehnung an den BP-Bericht wie folgt vorzunehmen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Steuerbilanz	90.336,00
Sicherheitszuschlag nach Tz. 16	+22.000,00

darin enthaltene Umsatzsteuer	-2.000,00
Differenz Versicherungsaufwand	+45.904,00
Betriebskosten	+1.647,00
	157.887,00

Die Begründung lautet wie folgt:

"Gemäß Tz. 18 unterstellt die Behörde eine Betriebsaufgabe (des Teilbetriebes F...gasse, mit der Bezeichnung 'Pension ...') mit der Begründung, dass die Abgabepflichtige (Jahrgang 1926) diesen Betrieb selbst nicht wieder führen wird.

Nach ständiger Rechtsprechung ist ein hohes Alter kein Indiz für eine Betriebsaufgabe, vielmehr sind im konkreten Fall Umstände heranzuziehen, die für eine solche sprechen.

Die Vermietung oder Verpachtung eines Betriebes ist für sich allein in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen. Eine Betriebsaufgabe liegt vielmehr dann vor, wenn die Gesamtheit der dafür maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit dafür spricht, dass der Verpächter selbst diesen Betrieb nie wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen wird.

Unbestritten ist die Tatsache, dass (die Bw.) das mit Kaufvertrag vom 9.10.1979 erworbene Objekt F...gasse mit Gewerbeschein vom 1.8.1980 als Pension zur Beherbergung von Gästen geführt hat.

Am 19.3.1981 wurden Bescheide über die bewilligungspflichtige Benützung vom Magistrat der Stadt Wien, Baupolizei, ausgestellt. Die für die Behebung der Mängel anfallenden Kosten waren nicht finanziert, sodass der Betrieb als Pension ... 1985 eingestellt wurde. Am 16.9.1985 wurde der Gewerbeschein mit dem Standort F...gasse zurückgelegt.

Gemäß der vorliegenden Bilanz zum 31.12.1985 wurde in diesem Jahr die Betriebsausstattung veräußert. Nach Buchwerten der Bilanz 31.12.1984, Geschäftsausstattung Pension L... S 166.285,00 und Sonstige Ausstattung L... S 12,00. Ab dem Jahr 1985 wurden im Anlagevermögen nur mehr Buchwerte, Grund L... S 404.000,00 und Gebäude L... S 460.020,00 geführt.

Ab diesem Zeitpunkt bis einschließlich der Jahre 1996 bis 1998 wurde das Gebäude zu Wohnzwecken an den Sohn (der Bw.) vermietet. Der Mietpreis wurde mit jährlich S 30.000,00 vereinbart und als Forderung an (den Sohn) erfasst. Demgegenüber wurden Aufwendungen unter der Bezeichnung 'Absetzung für Abnutzung, Gebäude L...' in der Höhe von S 19.980,00 geltend gemacht. Seitens der BP wurde nicht dargestellt, aus welchen Überlegungen sie zur Ansicht gelangt, die Werbungskosten würden die Einnahmen übersteigen.

Wenn aufgrund der angeführten Tatsachen eine Betriebsaufgabe zu unterstellen ist, dann ist noch die Frage offen, zu welchem Zeitpunkt diese anzunehmen ist. Keinesfalls kann der BP gefolgt werden, die der Ansicht ist, es läge kein ernstgemeintes Mietverhältnis zwischen (der Bw.) und dem Sohn vor und es sei deshalb aus dieser Begründung das Gebäude F...gasse

der privaten Sphäre zuzuordnen und aus der betrieblichen Sphäre auszuscheiden. Vielmehr ist davon auszugehen, dass eine Betriebsaufgabe im Jahr 1985 erfolgt ist.

Der Zeitpunkt des Überführens in die private Sphäre ist nicht willkürlich mit 1996 anzusetzen. Die Forderung an (den Sohn) zum Stichtag 1.1.1996 mit S 140.229,00 kann nicht ohne Überprüfung über die Entstehung dieser Forderung (Geldhingabe oder über vier Jahre Mietenforderung) als Aufwand im Jahr 1996 in Abzug gebracht werden, sondern müsste konkret den einzelnen Jahren zugerechnet werden.

Bei der noch ausstehenden Verbindlichkeit aus dem Kaufpreis F...gasse aus dem Jahr 1979 in der Höhe von S 72.000,00 wird angenommen, dass dieser Betrag nicht mehr entrichtet wird und daher erfolgswirksam hinzuzurechnen sei. Selbst wenn dieser Ansicht gefolgt wird, so ist eine Hinzurechnung unrichtig, vielmehr müsste eine Aufteilung und Verminderung zu den Anschaffungskosten (Grund L... und Gebäude L...) erfolgen.

Aufgrund der vorliegenden Tatsachen und nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich die Konsequenz, dass ein Entnahmewert zum Zeitpunkt des Ausscheidens im Jahr 1985 anzusetzen wäre, unterbleibt aber in diesem Zeitpunkt die Besteuerung eines eventuell anfallenden Aufgabegewinnes, dann kann eine Besteuerung später nicht mehr nachgeholt werden.

Ein Aufgabegewinn im Jahre 1985 wäre auch im Hinblick auf die Nähe des Erwerbes von einem Dritten zum Kaufpreis von S 1.300.000,00 am 17.10.1979 wesentlich anders zu bewerten als ein Entnahmewert zum 1.1.1996.

Sollte, entgegen den bisherigen Ausführungen, die Finanzbehörde zur Ansicht gelangen, es läge zum 1.1.1996 eine steuerpflichtige Betriebsaufgabe mit den in Frage stehenden Auswirkungen vor, so ist die Ermittlung des Entnahmewertes zu prüfen.

Von der BP wird ausgeführt, die Ermittlung des Entnahmewertes erfolge zum durchschnittlichen Zeitwert. Als Grundlage dienten eine Prämienberechnung der ... Versicherungs-AG (9.8.2001) einerseits und eine Kurierstatistik für Eigentumswohnungen (Ausgabe Samstag, 9.6.2001) andererseits.

Die Berechnung erfolgte dermaßen, dass der Wert für gebrauchte Eigentumswohnungen im (selben) Bezirk mit S 20.000,00 übernommen wird. Die Nutzfläche des Gebäudes wird mit 274 m² angenommen, zuzüglich eines Zuschlages von 10% ergibt sich somit ein Wert von S 6.028.000,00.

Als zweiter Wert wird der Versicherungswert (Neuwert) abzüglich einer Abwohnung und zuzüglich eines Zuschlages für Lage mit S 5.699.584,00 ermittelt.

Der sich ergebende Durchschnittswert (S 5.699.584,00 + S 6.028.000,00 : 2) ergibt einen Betrag von S 5.863.792,00. Dieser wird gerundet auf S 5.900.000,00.

Die Wertermittlung der ... Versicherungs-AG kann mangels genauerer Beschreibung bezüglich der Ermittlung des Gebäudewertes mit S 5.699.584,00 nicht nachvollzogen werden.

Außer der Beschreibung des Gebäudes als allgemein sehr guter Gebäudezustand: siehe Fotos der 7/2001 (fehlen!) liegen keine Unterlagen vor, welche nachvollzogen werden könnten bzw. wie die Wertermittlung seitens der Versicherung erfolgte.

Dem Versicherungsangebot haften zahlreiche Mängel an, die nicht geeignet erscheinen, den Wert des Gebäudes zu ermitteln. Dem Versicherungsumfang zu entnehmen ist, dass der gesamte Wohnungsgehalt einschließlich Gebäudeverglasung berücksichtigt wurden. Die Wertermittlung 'Innenausstattung 274 m² = S 3.014.000,00' ist keinesfalls zur Bewertung heranzuziehen, vielmehr ist von den tatsächlichen Verhältnissen auszugehen.

Bereits der Zeitpunkt der Ermittlung des Entnahmewertes ist fragwürdig. Der Wert wird im Jahr 1996 angesetzt, die Berechnung erfolgt jedoch auf Basis eines Neuwertes im Jahr 2001. Gemäß dem vorliegenden Sachverständigengutachten von ... wurde die Summe der m² des Gebäudes mit 260,48 ermittelt (Seite 7 des Gutachtens), wobei ein Arbeitsraum / Heizraum mitgerechnet wurde.

Eine Ermittlung des Gebäudewertes, die nur auf Fotos ohne Besichtigung des Objektes – denn eine solche erfolgte gemäß Versicherungsofferte nicht – beruht, ist als fragwürdig und nicht mit den Tatsachenfeststellungen des Sachverständigengutachtens in Einklang stehend, anzusehen.

Vergleichsweise wird seitens der BP versucht, bei der Wertermittlung eine in der Tageszeitung Kurier veröffentlichte Statistik heranzuziehen. Als Quelle wird eine Bundesinnung der Immobilientreuhänder angeführt.

Diese Statistik ist nicht geeignet einen Wert eines Einfamilienhauses zu ermitteln. Bei der Bewertung einer Eigentumswohnung ist von anderen Kriterien auszugehen als bei der Bewertung des in Frage stehenden Objektes. Wenn in der Statistik von S / m² im Durchschnitt ausgegangen wird, so ist im Falle (der Bw.) bei der Bewertung der Grundanteil in Abzug zu bringen. Bezuglich des Zeitpunktes der Bewertung (Kurier vom 9.6.2001) und des Entnahmewertes (1996) verweise ich auf meine Ausführungen zum Kostenvoranschlag der ... Versicherungs-AG.

Ein von (der Bw.) der BP übermitteltes Sachverständigengutachten blieb unberücksichtigt. Es wurde weder auf den im Gutachten ermittelten Liegenschaftsverkehrswert noch den ermittelten Verkehrswert mit Mieter (Ertragswert) Bezug genommen."

Die Stellungnahme der BP hat nachstehenden Inhalt:

"Nach Ansicht der BP liegen bezüglich Teilbetriebsaufgabe Pension L... maßgebliche Tatsachen zugrunde, um eben diese Teilbetriebsaufgabe zu unterstellen:

- 1) Hohes Alter der Betriebsinhaberin (Jahrgang 1926)
- 2) Seit Jahren wurden im Rahmen des Gewerbebetriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Pension L... erklärt, sodass von einer Verpachtung des Betriebes auszugehen

war. Im Zuge der BP wurde festgestellt, dass es sich hierbei nicht um die Verpachtung eines Betriebes, sondern um eine Wohnungsvermietung an den Sohn handelt. Weiters wurde festgestellt, dass es sich hierbei bedingt durch das Naheverhältnis um kein ernstgemeintes fremdübliches Mietverhältnis (keine Zahlungen geleistet) handelt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Sohn, der bereits seit Jahren das Objekt bewohnt, quasi als Vorgriff auf das Erbe, nicht mehr ausziehen wird.

Im Hinblick auf das Alter und unter dem Aspekt, dass das Haus seit langem vom Sohn bewohnt wird, ist mit großer Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass die Betriebsinhaberin den Betrieb selbst dort nicht mehr weiterführen wird können. Seitens der BP war somit eine Teilbetriebsaufgabe zu unterstellen.

Bezüglich angeblicher Einstellung Pension L... 1985:

- 1) An das Finanzamt ist keinerlei Mitteilung bezüglich der Einstellung des Teilbetriebes erfolgt.
- 2) Der BP liegt ein Aktenvermerk seitens der Vor-BP vom 6.11.1985 vor, worin hingewiesen wird, dass die Pension L... bei Bedarf (volle Auslastung Pension ... straße) geöffnet ist.

Es ist nicht anzunehmen, dass von einer Einstellung des Teilbetriebes dem Betriebsprüfer nichts mitgeteilt wurde, und nach dem äußereren Erscheinungsbild diesbezüglich auch keine Annahme erfolgen konnte.

Hinsichtlich der die Einnahmen übersteigenden Werbungskosten:

- 1) Darstellung der verbuchten Aufwände Pension L...:

	AfA	Versicherung	Grundbesitzabgaben	Summe
1996	19.980,--	12.051,60	1.647,--	33.678,60
1997	19.980,--	12.491,10	5.002,--	37.473,10
1998	19.980,--	13.982,10	4.941,--	38.903,10

- 2) Dem gegenüber steht eine jährlich verbuchte Forderung an den Sohn in Höhe von brutto S 33.000,--.

Bezüglich Wertermittlung ... Versicherungs-AG:

- 1) Per Schreiben vom 13.8.2001 (Rückschein vom 22.8.2001) wurde dem steuerlichen Vertreter die genaue Wertermittlung (Prämienberechnung Eigenheim-Versicherung) übermittelt, woraus die Berechnung nachvollzogen werden kann.

Hinsichtlich Fotos Pension L...:

Die Fotos sind als Dokumentationsunterlagen im Arbeitsbogen der BP abgelegt. Sie wurden im Zuge der Schlussbesprechung dem steuerlichen Vertreter zur Ansicht vorgelegt.

Bezüglich Wertermittlung Innenausstattung

Zwecks Bewertung wurde eine übliche durchschnittliche Standardausstattung herangezogen.

Hinsichtlich Entnahmewert 1996, Basis Neuwert 2001:

Laut BP wurde der Basis Neuwert 2001, abzüglich bereits erfolgter Abwohnung angesetzt. Wie allgemein bekannt, befinden sich die Immobiliendurchschnittspreise derzeit auf eher sehr niedrigem Niveau, es ist daher davon auszugehen, dass die Preise in den Vorjahren richtigerweise höher anzusetzen wären.

Bezüglich Summe m² des Gebäudes:

Der BP wurde ein Bestandsplan vorgelegt, und aus diesem wurde die m²-Anzahl ermittelt. Wenn dieser Plan aufgrund irgendwelcher nachträglicher Änderungen etc. nicht der tatsächlichen m²-Anzahl entspricht, so war dieses für die BP nicht nachvollziehbar.

Hinsichtlich Ermittlung Gebäudewert aufgrund Fotos:

Der BP wurde zu keinem Zeitpunkt ein Termin für eine eingehende Besichtigung vorgeschlagen, falls nachträglich gewünscht, wird um Terminbekanntgabe ersucht.

Bezüglich Wertermittlung Statistik Kurier:

Laut Ansicht der BP kann der durchschnittliche m²-Preis einer Eigentumswohnung für die Bewertung eines Objektes herangezogen werden, da der Grundanteil der Eigentumswohnung gering ist, andererseits beim Eigenheim (Wohnqualität durch Größe, Grünlage etc.) eine höhere Bewertung vorzunehmen wäre.

Hinsichtlich Sachverständigengutachten:

Wie bereits im vorliegenden BP-Bericht ausgeführt, wurde als Verkehrswert unter Annahme einer Vermietung und Verpachtung an den Sohn ein Mittelwert aus Sachwert und Ertragswert angesetzt.

Weiters wurde eine Variante Ertragswert erstellt, wobei davon ausgegangen wird, dass der Sohn keine Miete bezahlt.

Laut Ansicht der BP kann von einem Ertragswert nicht ausgegangen werden, da keine Vermietung und Verpachtung vorliegt."

Die Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP enthält folgende Ergänzungen:

Der Ansicht der Teilbetriebsaufgabe und der sich daraus ergebenden Folgewirkungen (ua. Wohnungsvermietung an den Sohn) wird in Berufung nicht widersprochen. Die Gründe die zur Teilbetriebsaufgabe geführt haben, sowie zu welchem Zeitpunkt diese erfolgte, bedürfen jedoch näherer Ausführungen. Unterlagen befinden sich teilweise in dem bereits vorgelegten Sachverständigengutachten.

(Der Bw.) wurde am 1.8.1980 eine Konzession für die Ausübung der Betriebsart einer Pension ausgestellt (Gutachten, Beilage 5). Am 18.3.1981 wurde von der Baupolizei eine Augenscheinsverhandlung durchgeführt. In zwei am 19.3.1981 ausgestellten Bescheiden werden Auflagen erteilt. Erst nach Durchführung dieser Maßnahmen (Umwidmungen von bisher für den Pensionsbetrieb genutzter Zimmer in Lagerräume, Wirtschaftsräume und Zimmer in Dachboden und Garage). Nähere Ausführungen im Gutachten, Beilage 6 und 7.

Sämtliche aufgetragenen Maßnahmen durchzuführen wäre mit enormen Kosten verbunden gewesen und diese wären mit den Einkünften aus dem Pensionsbetrieb (durch Umwidmungen nunmehr wesentlich eingeschränkt bzw. sogar unmöglich) nicht zu finanzieren gewesen.

Seitens der Behörde war keine Ausnahmegenehmigung zu erlangen, sodass Anfang 1985 letztmalig geringfügige Einnahmen aus dem Pensionsbetrieb erzielt wurden. Eine Kopie der Erträge aus dem Pensionsbetrieb 'l...' für das Jahr 1985 lege ich bei.

[In der beigelegten Aufstellung zum 31.12.1985 scheinen Erlöse Nächtigungen 10% L in Höhe von S 34.818,18 auf.]

Am 11.9.1985 erstattete (die Bw.) die Anzeige über die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung im Standort Wien ..., F...gasse. Mitteilungen über die Zurücklegung ergingen am 16.9.1985 an fünfzehn Adressaten, ua. an die Finanzbehörde (Gutachten, Beilage 8) sowie Kopie davon beiliegend).

[In der Verständigung scheint unter Punkt 7) das Finanzamt für den 12. - 14. und 23. Bezirk auf.]

Seitens der BP wird auf den Aktenvermerk der Vor-BP vom 6.11.1985 verwiesen. Darin sei angeführt 'dass die Pension L... bei Bedarf (volle Auslastung Pension ...straße) geöffnet ist.' Dieser Aktenvermerk ist dahingehend zu überprüfen, als damit lediglich die Umsätze bis 1994 gemeint sein können. Bei Betriebsbesichtigung war seitens der Vor-BP erkennbar, dass die Pension 'L...' nicht mehr als Pension für Beherbergung von Gästen genutzt wurde.

Der Vor-BP musste daher nach Betriebsbesichtigung und nach dem äußeren Erscheinungsbild einerseits, als auch unter dem Hinweis auf die Zurücklegung des Gewerbescheines andererseits (16.9.1985), die Einstellung des Teilbetriebes L... bekannt sein.

In dem vorliegenden Jahresabschluss zum 31.12.1985 wurde die 'Geschäftsausstattung L...' und die 'Sonstige Ausstattung L...' in der Höhe von S 126.040,00 unter IV. Abschreibungen Buchwert verkaufter Anlagen ausgeschieden, sodass diese in der Folgebilanz (1986) nicht mehr aufscheint.

Der Verkaufserlös wurde nach dem Zeitwert mit S 31.917,00 ermittelt und unter II. Sonstige Erlöse, Anlagenverkauf angesetzt. Bereits aufgrund dieser Tatsachenfeststellung ist erkennbar, dass (die Bw.) den Betrieb unter 'L...' nicht mehr weiterführen wollte bzw. eine neuerliche Betriebsaufnahme infolge von Veräußerung der wesentlichen Teile des Betriebes nicht mehr beabsichtigt war.

Gleichzeitig lege ich Kopien der Erlöse vom 1.1. bis 31.12.1985 bei. Demnach betrugen die Erlöse auf Grund der Schließung der Pension 'L...' in diesem Zeitraum: Nächtigung 10% L... = S 34.818,18 und Erlöse Frühstück 10% L... = S 1.227,27 (Kopie beiliegend).

Unter Hinweis auf die laufende Rechtsprechung des VwGH (siehe Berufung) einerseits und aus der angeführten Sachverhaltsdarstellung andererseits ergibt sich, dass eine Teilbetriebsauflösung mit dem Jahr 1985 anzunehmen ist. Eine Zuordnung zu anderen Jahren könnte nur willkürlich erfolgen.

Die BP stellt selber fest, dass infolge der Vermietung an den Sohn (kein ernstgemeintes Mietverhältnis) die Liegenschaft bereits seit Jahren als Privatvermögen anzusehen ist.

Bezüglich der Wertermittlung des Entnahmewertes der Pension 'L...' wurde von (der Bw.) ein Sachverständigengutachten in Auftrag gegeben. Wenngleich bei Ermittlung des Verkehrswertes der Mittelwert aus Sachwert und Ertragswert in Frage gestellt wird, so sind zumindest die Ausführungen des Sachverständigen über Bauweise, Bauzustand, Baumängel, Bauschäden und rückgestautem Erhaltungsaufwand zu berücksichtigen.

Keinesfalls sind Wertermittlungen einer Versicherung, Fotos von außen, Statistiken über m²-Preise aus der Beilage Kurier vom 9.6.2001 einem Sachverständigengutachten gleichzustellen. Gegebenenfalls hätte die BP sich durch Augenschein und Überprüfung von den Baumängeln und der Richtigkeit der Fotos vom Innenausbau des Gebäudes, welche dem Gutachten beiliegen, informieren können.

Es sei dahingestellt, ob der BP zu keinem Zeitpunkt eine Besichtigung vorgeschlagen wurde, oder ob die amtswegige Ermittlung in diesem Fall Platz zu greifen hätte. (Die Bw.) würde hiermit eine Terminvereinbarung beantragen und wäre bereit für eine Besichtigung des Bauobjektes zur Verfügung zu stehen. Ich ersuche um telefonische Vereinbarung eines Termines."

Auf das vom Referenten dem steuerlichen Vertreter unterbreitete Ansinnen der beabsichtigten Berufungserledigung wurde trotz gegenteiliger telefonischer Ankündigungen tatsächlich nicht reagiert.

In der Folge ersuchte der Referent, Terminvorschläge für eine Besichtigung des berufungsgegenständlichen Gebäudes bekanntzugeben; auch hierauf wurde nicht reagiert, sodass die beantragte mündliche Verhandlung anberaumt wurde.

In der am 8. Juni 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung ergab sich Folgendes:

"Bw.:

Der steuerliche Vertreter ... hat die Vollmacht zurückgelegt. Das hat er uns gestern eröffnet. Die Vorladung die auch Ausführungen im Zusatz beeinhaltet hat er uns gestern erst ausgehändigt.

Wenn mir nunmehr mitgeteilt wird, dass wiederholte Male auf vom Referenten dem steuerlichen Vertreter unterbreitete Ansinnen der beabsichtigten Berufungserledigung nicht reagiert wurde gebe ich an, dass mir diesbezüglich auch nichts zur Kenntnis gebracht worden ist.

Zum Zustand des Hauses möchte ich Folgendes angeben: Das Haus befindet sich in einem

schlechten Zustand mein Sohn nahm jahrelang praktisch keinerlei Arbeiten an diesem Haus vor. Erst seit einem halben Jahr macht er gewisse Arbeiten, er hat die Fenster ersetzt. Ich habe das Haus nach Jahren wieder im Zuge der Gutachtenserstellung gesehen und habe mich über den Zustand des Hauses erschreckt. Es hat ein Ziegel gefehlt und hat es sodann ins Haus geregnet und entsprechende Feuchtigkeitsschäden verursacht. Seitens des steuerlichen Vertreters wurde uns gestern mitgeteilt, dass die Abgabenschuld anstatt der rund 2,8 Millionen Schilling rund 597.000,-- Schilling betragen wird und zwar laut dem Schreiben des unabhängigen Finanzsenates.

Er hat uns gegenüber gesagt, dass wir heute zur Behörde gehen müssten um einen Termin auszumachen, das Haus anzuschauen. Eben haben sie uns bekannt gegeben, wie tatsächlich der bisherige Verfahrensablauf war (die wiederholten Anläufe des Referenten).

Die Zurücklegung der Vollmacht hat er uns bis jetzt nicht schriftlich ausgehändigt.

Wenn ich gefragt werde ob ich den Zustand des Gebäudes im in Rede stehenden Zeitpunkt, also im Jahr 1996, angeben kann, muss ich dazu sagen, dass ich das nicht kann. Ich habe zwar meinen Sohn ab und zu besucht, bin aber nur in die im vorderen Teil des Hauses gelegene Küche gekommen, habe den Rest des gesamten Hauses jedoch nicht gesehen. Als ich dann bei der Besichtigung mit dem Gutachter den Zustand des gesamten Hauses gesehen habe, war ich sehr enttäuscht.

Ich ersuche anstelle des Gebäudewertes im Wert von S 2.275.000,00 jenen in Höhe von S 2.264.000,00 anzusetzen.

(Vertreter des Finanzamtes): Falls dieser Wert angesetzt wird, bestünden auch dagegen keine Bedenken."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die erzielt werden bei

1. der Veräußerung
 - des ganzen Betriebes
 - eines Teilbetriebes
 - eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist
2. der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes).

Gemäß § 37 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 **in der für Vorgänge bis einschließlich 14. Februar 1996 geltenden Fassung** ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs. 2).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle sind außerordentliche Einkünfte nur:

1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Durch Art 39 Z 44 StruktAnpG 1996, BGBl 201, wurde § 37 mit Wirkung für Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 neu gefasst und strukturiert, was auch eine neue Überschrift notwendig machte, weil ermäßigte Steuersätze nur mehr für einen Teil der begünstigten Vorgänge vorgesehen sind und für andere eine Progressionsmilderung durch Verteilung auf mehrere Jahre (über Antrag) in Betracht kommt. Gemäß § 124a Z 4 ist jedoch, wenn dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, das nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist, § 37 noch in der Fassung vor dem StruktAnpG 1996, BGBl 201, anzuwenden (Hofstätter- Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, Band III C, Tz. 1 zu § 37).

Die Liegenschaft F.gasse ... wurde von der Bw. mit Kaufvertrag vom 4. Oktober 1979 erworben. Als von der Bw. erbrachte Gegenleistung scheint in der Grunderwerbsteuer-Abgabenerklärung: Barzahlung S 1.300.000,00 auf (DB 80).

Am 1. August 1980 wurde der Bw. das Konzessionsdekret für das konzessionierte Gewerbe: Gastgewerbe in der Betriebsart einer Pension mit den Berechtigungen nach § 189 Abs. 1 GewO 1973 ... beschränkt auf die Pensionsgäste, sowie beschränkt auf die in der Planskizze ... bezeichneten Betriebsräume und Betriebsflächen, mit Ausnahme der Räumlichkeiten im gesamten Dachgeschoss und des Lagerraumes im Erdgeschoss im Standort Wien ..., F...gasse ..., ausgefertigt. ... Die Konzessionserteilung wurde rechtskräftig am: 1980-09-... (DB 81).

Die (dem Sachverständigengutachten beigelegte) Verständigung über die Zurücklegung der Gewerbeberechtigung im Standort Wien ..., F...gasse, datiert vom 16. September 1985 und erging u.a. an das Finanzamt für den 12. - 14. und 23. Bezirk, jenes Finanzamt in dessen Bereich die F.gasse gelegen ist. Der gegenständliche Steuerakt wurde und wird von einem anderen Finanzamt, dem Finanzamt für den 3. und 11. Bezirk, geführt. Die in Rede stehende Verständigung ist nicht aktenkundig; die Dauerbelege sind nummeriert und befindet sich die Verständigung nicht darunter. Es gibt daher keinen Hinweis dafür, dass die die Veranlagungen durchführenden Organwälter des zuständigen Finanzamtes von dieser Verständigung Kenntnis hatten.

Die Angaben des Prüfers der Vor-BP: "Die Abg.pfl. betreibt in ...straße ... eine Pension ... und ab dem Jahre 1979 in ...gasse ... eine zweite Pension (Pension L...), welche jedoch nur bei Bedarf geöffnet ist." (DB 67) weisen eindeutig darauf hin, dass die Organwälter des zuständigen Finanzamtes tatsächlich von der genannten Verständigung keine Kenntnis hatten. Die Angaben wurden am 6. November 1985 gemacht, also 7 Wochen nach der Verständigung.

Betriebsgegenstand war die Gästebeherbergung. Die erklärte Vermietung (der zuvor als Pension L. verwendeten Liegenschaft) war daher im Nahebereich angesiedelt. Nach dem eigenen Berufungsvorbringen wurde "der Mietpreis mit jährlich S 30.000,00 vereinbart Demgegenüber wurden Aufwendungen unter der Bezeichnung 'Absetzung für Abnutzung,

Gebäude L..." in der Höhe von S 19.980,00 geltend gemacht."

Der Überlassung des Gebäudes durch die Bw. war somit eine entsprechende Vermietungsabsicht zugrunde gelegen; im Einklang damit steht die Aufnahme der bezughabenden Positionen in die Bilanzen: Unter den Aktiva Anlagevermögen, Sachanlagen, Bebaute Grundstücke, sowie unter den Erlösen und Aufwendungen.

Im Übrigen stellt die Vorgangsweise, wenn bei einem Beherbergungsunternehmen ein zweites Vermietungsobjekt nur mehr der Reserve dient, dieses Objekt zu vermieten, grundsätzlich eine kaufmännische dar; die Fixkostenbelastung konnte dadurch gesenkt oder vermieden werden und gestattete der Bw. de facto die kostengünstigere Reservehaltung.

Laut der am 6. Oktober 1994 eingereichten Umsatzsteuererklärung für 1993 gehörte zum Unternehmen folgende "Zweigstelle": "Art und Anschrift: ... Wien, F...gasse ..." (Seite 1 der Erklärung, 30/93). In den Erklärungen für die Folgejahre wurden zu diesem Punkt der Erklärung keine Eintragungen gemacht, die entsprechenden Felder blieben blank, 25/94, 35/95 und 2/96). In den Bilanzen für die Jahre 1994 bis 1996 scheinen - wie in der Bilanz für das Jahr 1993 - unter den Aktiva Anlagevermögen, Sachanlagen, Bebaute Grundstücke, die jeweiligen Positionen "Grund L..." und "Gebäude L..." auf (19/93, 13/94, 26/95, 16/96). Im Rahmen der Erstellung der Bilanz für das Jahr 1994 mussten demgemäß das Objekt F.gasse betreffende Überlegungen angestellt worden sein; nämlich das Objekt unter den allgemeinen Angaben nicht mehr anzuführen, bei den Bilanzpositionen die entsprechenden Positionen jedoch zu belassen.

Unter diesen Umständen gilt es, folgende Angaben seitens der Bw. (die im Übrigen stets steuerlich vertreten war) zu bedenken:

Laut der am 6. Oktober 1994 eingereichten Umsatzsteuererklärung für 1993 gehört zum Unternehmen folgende "Zweigstelle": "Art und Anschrift: ... Wien, F...gasse ..." (Seite 1 der Erklärung, 30/93). In den Erklärungen für die Folgejahre wurden zu diesem Punkt der Erklärung keine Eintragungen gemacht, die entsprechenden Felder blieben blank, 25/94, 35/95 und 2/96).

In den Bilanzen für die Jahre 1993 bis 1996 scheinen unter den Aktiva Anlagevermögen, Sachanlagen, Bebaute Grundstücke, jeweils nachstehende Positionen auf (19/93, 13/94, 26/95, 16/96):

	1993	1994	1995	1996
Grund L...	S 404.000,00	S 404.000,00	S 404.000,00	S 404.000,00
Gebäude L...	S 300.180,00	S 280.200,00	S 260.220,00	S 240.240,00

Eine Entnahme wurde von der Bw. bis zur Durchführung der BP somit gemäß den eingereichten Bilanzen **nicht** vorgenommen (vgl. die am 30. März 2001 beim Finanzamt eingereichte Bilanz 1999).

Angaben des Inhalts, dass die Bw. den Teilbetrieb 'L...' nicht weiterführt oder weiterführen wolle bzw. nicht wiederaufzunehmen beabsichtige, wurden seitens der Bw. **nicht** gemacht.

Auf Basis dieses Akteninhaltes kann dem Berufungsvorbringen nicht gefolgt werden, es sei (vor Vornahme der BP, welche zur gegenständlichen Berufung führte) erkennbar gewesen, dass die Bw. den Teilbetrieb 'L...' nicht mehr weiterführen wollte.

Aufgrund der zeitlichen Lagerung der Betriebsbesichtigung und der Zurücklegung des Gewerbescheines – der Prüfungsauftrag der Vor-BP wurde am 31. Juli 1985 erteilt, DB 43, der Gewerbeschein wurde am 16. September 1985 zurückgelegt, die Niederschrift über die Erklärung von Rechtsmittelverzichten wurde am 10. Oktober 1985 aufgenommen – kann nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, die Vor-BP habe erkennen müssen, dass die Bw. den Teilbetrieb 'L...' nicht mehr weiterführen wollte bzw. die Pension 'L...' nicht mehr als Pension nutzen habe wollen.

Zum Gebäudewert F.gasse ... (Tz. 18):

Im Gutachten wird der Bauwert des Wohnhauses ausgehend von vom Gutachter im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung schätzungsweise angenommenen Herstellungskosten - in Höhe von S 5.032.160,00 - ermittelt. Hieron zieht der Gutachter 15% für Baumängel und Schäden ab, wodurch sich gekürzte Herstellkosten von S 4.277.336,00 errechnen. Dieser Betrag wird zwecks Berücksichtigung des Zustandes, des Alters und der theoretischen Restnutzungsdauer halbiert (35/70) und folgt ein 10%-Abzug zur Berücksichtigung des verlorenen Bauaufwandes (Raumausstattung, Ausstattung etc.). Dadurch errechnete sich schließlich (nach 3 Abzügen) ein "Bauwert Wohnhaus" in Höhe von S 1.635.452,00.

Die Errechnung des Gebäudezeitwertes laut Gutachten stellt ausgehend von den im Zeitpunkt der Gutachtenserstellung angenommenen Herstellungskosten - dies bedeutet eine Ableitung aus den Neuherstellungskosten und ermittelt daher die fiktiven Herstellungskosten und nicht die fiktiven Anschaffungskosten - keine Ableitung des Zeitwertes des Gebäudes aus konkreten dieses Gebäude betreffenden Umständen dar. Die Annahme der 70jährigen Gesamtnutzungsdauer wurde nicht begründet.

Damit wurde im Gutachten eine nach der Rechtsprechung zur Berechnung des Zeitwertes unzulässige Vorgangsweise gewählt.

Weiters kann nicht nachvollzogen werden, wegen welcher Umstände zusätzlich zur Halbierung der Herstellkosten der 15%-Abzug für Baumängel und Schäden gerechtfertigt ist.

Beim in Rede stehenden Gebäude in der F.gasse handelt es sich um ein nicht unterkellertes Haus Mitte der 60er Jahre.

Das Objekt weist keine Wärmedämmung auf, lediglich ein Obergeschoss-Außenverbau wurde mit einer geringfügigen Wärmedämmung versehen.

Trotz verschiedener vorgenommener Adaptierungen bzw. Erneuerungen (teilweise der Fußböden, Fenster und Elektroinstallationen) beschreibt der von der Bw. bestellte Gutachter den Zustand des Gebäudes als "mittelgut bis schlecht" und listet eine Reihe rückgestauter - teils kostenintensiver - Erhaltungsaufwendungen auf.

Diese Beschreibung und die Auflistung stimmen mit den dem Gutachten beigeschlossenen Fotos (Innen- und Außenaufnahmen, die zahlreiche Schäden dokumentieren) überein.

Gravierende, und nur mit unwirtschaftlichem Aufwand behebbare Gebäudeschäden, wie beispielsweise aufgestiegene Feuchtigkeit und schwere Fundamentschäden, sind laut Befund und Fotos nicht gegeben.

Der Zustand würde etwa im Falle eines Neubezuges de facto eine Generalsanierung des gesamten Objektes (innen und außen) rechtfertigen.

Festzuhalten ist, dass die nach den Angaben in der mündlichen Verhandlung in den Jahren 1996 bis Ende 2001 eingetretene Verschlechterung des Gebäudezustandes im Hinblick auf den maßgeblichen Zeitpunkt - Anfang 1996 - außer Betracht bleibt.

Dementsprechend kann von einem S 8.500,00 – S 9.000,00 übersteigenden m² -Preis (= durchschnittlich S 8.750,00 x 260 m² =) nicht ausgegangen werden.

Dadurch errechnet sich ein Gebäudewert von (S 8.750,00 x 260 m² =) S 2.275.000,00.

Ein Gebäudewert dieser Größenordnung würde sich - bei Beibehaltung der Methode des Gutachters - errechnen, wenn der oben angesprochene 15%-Abzug für Baumängel und Schäden, welcher nicht nachvollzogen werden kann, nicht in Ansatz gelangt:

[S 5.032.160,00 x 35/70] – 10% = S 2.264.472,00.

Da diese beiden Werte lediglich geringfügig voneinander abweichen und jeder Schätzung ein gewisses Unsicherheitselement immanent ist, zieht der unabhängige Finanzsenat den etwas niedrigeren Wert, gerundet somit S 2.264.000,00, heran.

Da die Entnahme ein Vorgang vor dem 14. Februar 1996 war, kommt gemäß den obigen Rechtsausführungen § 37 EStG 1988 noch in der Fassung vor dem StruktAnpG 1996, BGBI 201, zur Anwendung.

Mit Rücksicht auf die im Jahr 1980 erfolgte Eröffnung der Pension L. war die gesetzlich geforderte 7-Jahresfrist Anfang 1996 jedenfalls verstrichen.

Zum Ausscheiden der Forderungen an den Sohn (Tz. 19 a):

Bei der Feststellung unter Tz. 19 a) des Berichtes: "Ausscheiden Bewohnung des Hauses durch Sohn, F.gasse 90, aus der betrieblichen Sphäre" wurde so vorgegangen, dass im Jahr 1996 die gesamten Forderungen an den Sohn (S 140.229,00) **erfolgsmindernd** aufgelöst wurden und in den Jahren 1997 und 1998 die in diesen Jahren hinzugekommenen Beträge von jeweils S 33.000,00. Diese Forderungen resultierten gemäß der bezughabenden

Feststellung unter Tz. 18 des Berichtes daher, dass Beträge von netto S 30.000,00 (= brutto S 33.000,00) quasi als Miete für das Haus angesetzt wurden, jedoch seitens des Sohnes keine Zahlungen geleistet wurden.

Der Vergleich der Forderungspositionen M. Kurt der Bilanzen 1995 und 1996 zeigt, dass sich die Position vom 31.12.1995 auf den 31.12.1996 um genau diese S 33.000,00 erhöhte.

Aufgrund des einzuhaltenden Gebotes der Periodenbesteuerung kann die Erfolgsänderung (Erfolgsminderung) im Jahr 1996 nur den in diese Besteuerungsperiode fallenden Betrag von S 33.000,00 erfassen.

Wie aus Seite 2 der Stellungnahme der BP zur Berufung hervorgeht, wurde im Rahmen der Erstellung des Berichtes übersehen, bei den **Erfolgserhöhungen** (unter Tz. 19 b) neben den Grundbesitzabgaben und Wassergebühren auch die Versicherungskosten zu berücksichtigen. Somit standen den Erfolgsminderungen von jährlich jeweils S 33.000,00 die in der Stellungnahme angeführten Beträge von S 33.678,60 (1996), S 37.473,10 (1997) bzw. S 38.903,10 (1998) an Erfolgserhöhungen gegenüber.

Darstellung der Änderungen (in S):

	1996
Forderung Kurt M. Tz. 19 a BP	- 140.229,00
Forderung Kurt M. Tz. 19 a neu	- 33.000,00
Betriebskosten Tz. 19 b BP	+ 1.647,00
+ Versicherung Stellungnahme	+ 12.051,60
Betriebskosten Tz. 19 b neu	13.698,60

Neuberechnung des Gewinnes (in S):

	1996
Gewinn laut BP	5.752.418,19
+ Forderung Kurt M. Tz. 19 a BP	+ 140.229,00
- Forderung Kurt M. Tz. 19 a neu	- 33.000,00
- Betriebskosten Tz. 19 b BP	- 1.647,00
+ Betriebskosten Tz. 19 b neu	+ 13.698,60
- Entnahme F.gasse 90 laut BP	- 6.304.000,00
+ Entnahme F.gasse 90 neu	+ 2.547.000,00
Gewinn neu	2.114.698,79

Berechnung des in diesem Gewinn enthaltenen Veräußerungsgewinnes (in S):

	1996
Entnahme F.gasse 90 neu	2.547.000,00
- Buchwerte	- 644.240,00
Veräußerungs(Aufgabe)gewinn	1.902.760,00
- Freibetrag, geschätzter Anteil	- 25.000,00

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in € und S)

Wien, am 8. Juni 2005