



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, Mag. Belinda Maria Eder und Felicitas Seebach über die Berufung des Bw., 0000 XYZ, XYZ 50, vertreten durch die A-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Hofrat Dr. Wolfgang Bichler betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach der am 19. Oktober 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist ein ehemaliger Führer eines Gast- und Beherbergungsbetriebs in XYZ. Der am 2. September 1994 gekaufte Betrieb wurde am 1. Juni 1995 eröffnet. Mit Schreiben vom 24. August 2002 teilte der Bw. dem Finanzamt mit, die „Pension B.“ aus gesundheitlichen Gründen per 31. August 2002 zu beenden. Mit 31. August 2002 wurde ein Übergangsverlust von [§ 4 Abs. 3 EStG 1988](#) auf § 4 Abs. 1 leg. cit. samt Aufgabeverlust ermittelt. Seit 1. September 2002 wurden nur mehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.

Mit der beim Finanzamt am 2. August 2004 eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002, mit der die Firma F. Wirtschaftstreuhand GmbH als damaliger steuerlicher Vertreter des Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 140.933,83 offen gelegt hatte, wurde der Abgabenbehörde erste Instanz eine Gewinn- und Verlustrechnung über den Zeitraum vom 1. Jänner 2002 bis 31. August 2002 sowie als Anlagen I bis VII die Entwicklung des Anlagevermögens (Anlage I), die Ermittlung der steuerpflichtigen Entgelte (Anlage II), der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Anlage III), des Übergangsverlustes (Anlage IV), des Aufgabeverlustes

(Anlage V), der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (Anlage VI) und der nachträglichen Betriebsausgaben (Anlage VII) übermittelt. In der Sachkontenübersicht (Anlage 1) wurden der Grundwert sowie der Wert des Betriebs- und Geschäftsgebäudes wie folgt dargestellt:

„Kto-Nr. Bezeichnung	Anschwert alt Veränderung Anschwert neu	Buchwert Afa. kum. 2002/01/01	C Proz	Veränderung	Buchwert Afa. kum. 2002/08/31	Einheitswert Bew.Reserve	IFB/IPR C
200 Grundwert bebauter Grundstücke	65.710,89 0,00 65.710,78	65.710,89 0,00			65.710,89 0,00	0,00	IFB 0,00*
210 Betriebs- und Geschäftsgebäude	248.339,77 0,00 248.339,77	187.224,12 61.115,65	1	7.398,84-	179.825,28	173.553,57	IFB 375,86 375,86*
..."

In der Anlage V wurde die Ermittlung des Aufgabeverlustes 2002 wie folgt dargestellt:

		€		€
<i>Verkaufserlöse</i>				
<i>Verkauf Inventar (2004)</i>				10.000,00
<i>Entnahmen</i>				
<i>Gebäude</i>				
<i>Verkehrswert</i>		227.100,00		
<i>Abzgl. Grundanteil</i>	-	42.150,24		184.949,76
<i>Abzüglich Buchwerte 31.08.2002</i>				
<i>Gebäude</i>	-	179.825,28		
<i>BGA</i>	-	21.426,70		
<i>EDV</i>	-	0,21		
<i>Fuhrpark</i>	-	0,14	-	201.252,33
<i>Auflösung IFB</i>				1.071,63
			-	5.230,94"

Mit dem ursprünglichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 setzte das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgabenerklärungsgemäß fest.

Im Gefolge einer Betriebsprüfung beim Bw., deren Gegenstand auch die Einkommensteuer für das Jahr 2002 gewesen war, hielt der Betriebsprüfer Martin Mirtl zur Betriebsaufgabe unter Tz 1 des Prüfberichts gemäß [§ 150 BAO](#) vom 22. September 2006 (=PB) fest, dass Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen im Zuge der Betriebsaufgabe im Jahr 2002 entnommen worden seien, ohne dass bisher ein Entnahmewert für diese Entnahmen angesetzt worden sei, bemerkte, dass diese Tatsache dem Finanzamt bisher nicht bekannt gewesen sei, und stellte den durch die Bp zum Ansatz gekommenen Entnahmewert (=Buchwert) wie folgt dar:

Entnahmen ins Privatvermögen:	€	
Staubsauger	€	229,00
Schneefräse	€	251,00
Kopierer	€	120,00
Holzspalter	€	273,00
Gesamt mit 20% USt	€	873,00
Keine Nutzung:	€	
Espressomaschine	€	625,00
Entnahmen gesamt	€	1.498,00
Steuerliche Auswirkungen		
Umsatzsteuer:		

... Eigenverbrauch	€	873,00
... 20% Normalsteuersatz	€	873,00
Einkommensteuer:		
... Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€	1.498,00

Unter Tz 4 PB führte der Prüfer zur Gebäudeentnahme im Streitjahr ins Treffen, dass dem vom Steuerberater im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegten Schreiben der Österreichischen Bank A- AG (in weiterer Folge kurz A-AG) zufolge ein direkter Rückschluss zwischen der bankinternen Bewertung der Betriebsliegenschaft und Finanzierungshöhe nicht abgeleitet werden könne. Der Steuerberater betone, dass der Entnahmewert des Betriebsgebäudes auf Grund der Finanzierungshöhe der A - AG ermittelt worden sei und damit seiner Meinung nach unrichtig sei. Bei einer Vorsprache beim Vorstand des Finanzamts habe der Bw. ein schriftliches Kaufanbot der V.H. vom 30. Juni 2006 übergeben und ersucht, den darin ausgewiesenen Wert in Höhe von € 110.000 der Entnahme zu Grunde zu legen. Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung zufolge habe die B-Bank C. (in weiterer Folge kurz B - Bank) durch Margit A. (Fa. I-C) eine Bewertung durchführen lassen, die durch den Mitarbeiterwechsel bei der B - Bank bis zur Schlussbesprechung nicht vorgelegt werden konnte. Seitens des Steuerberaters sei die Vorlage der Schätzungsunterlagen von M. A. im Rahmen der eingebrachten Berufung gegen den Entnahmewert angekündigt worden.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002, den das Finanzamt aufgrund der obigen Prüfungsfeststellungen im gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) wiederaufgenommenen Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2002 erlassen hatte, beantragte der steuerliche Vertreter, an Entnahmewerten jenen für das Gebäude mit den von M. A. festgestellten Gesamtwert in Höhe von (€ 120.000 abzüglich des Grundanteils von € 42.150 =) € 77.850 bzw. jenen für eine Espressomaschine mit € 110 anzusetzen; dies, was den Entnahmewert hinsichtlich des Gebäudes anbelangt, mit der Begründung, dass M. A. Mitarbeiterin eines Unternehmens der Bankengruppe sei. In der Vergangenheit habe die B-Bank die Finanzierung des Hotels R. durchgeführt und dazu auch Kredite von Fremdbanken abgelöst. Da der Bw. im späteren Verlauf trotz aller Bemühungen die fälligen Kreditraten nicht mehr zahlen konnte, sei die B - Bank bemüht gewesen, ihre bestehenden Pfandrechte zu verwerten und dadurch eine Rückführung des bestehenden Obligos zu erreichen. Zur Abwendung der Versteigerung habe der Bw. nach einem anderen Kreditinstitut gesucht, welches zur Ablösung des bestehenden Obligos bei der B - Bank bereit gewesen wäre.

Die A - AG, die zur Gewährung eines Einmalkredits in der Höhe von € 90.840 bereit gewesen sei, halte in ihrem Schreiben fest, dass die Liegenschaftsbewertung durch die A - AG ausschließlich für bankinterne Zwecke gelte; laut interner Pouvoirordnung sei die Belehnungsgrenze mit 40 % angesetzt worden. Mit Schreiben vom 9. September 2006 bestätige die A - AG, bei der Beurteilung der Besicherung sei auch die Kreditbedienbarkeit für die Kreditgewäh-

rung entscheidend gewesen; insbesondere sei das vorgelegte Sanierungskonzept der ETH. und das Einkommen aus unselbständiger Arbeit vom Bw. für die Kredithöhe mitberücksichtigt worden.

Im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses 2002 habe der Steuerberater den von der A-AG angesetzten Wert in der Höhe von € 227.100 (100 %) als Entnahmewert angesetzt, der sich nachträglich als unrichtig herausgestellt habe, da dem Berater zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen sei, dass der von der A-AG ermittelte Wert nicht dem Verkehrswert entspreche. Jede Betriebsaufgabe und damit verbundene Gebäudeentnahme führe in der Folge zu einer Betriebsprüfung, die abgewartet worden sei, um den unrichtigen Wert im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens durch den richtigen Verkehrswert ersetzen zu können.

Im Verlauf der Prüfung habe der Bw. erwähnt: M. A. habe eine Verkehrswertschätzung im Auftrag der B-Bank im Jahr 2000 vorzunehmen gehabt, damit die B-Bank abwägen habe können, inwieweit durch eine Versteigerung der Liegenschaft die Rückführung des Obligos ermöglicht werde. Auf Ersuchen des Bw. an M. A., aus ihren damaligen Aufzeichnungen und Unterlagen den Wert bekannt zu geben, mit dem bei einer Veräußerung im Versteigerungswege für die B - Bank gerechnet worden sei, habe M. A. für das Jahr 2002 einen Verkehrswert von € 120.000 als Obergrenze genannt, wobei im Wege der Versteigerung der Ausrufungspreis üblicherweise 50 %, das seien € 60.000, betrage. Da nicht sicher gewesen sei, dass sich ein Bieter zum Ausrufungspreis finden werde, habe die B - Bank das Angebot vom Bw. einer Umschuldung auf die A - AG angenommen und € 90.840 dem Kreditkonto des Bw. aus der Überweisung der A - AG gutgeschrieben; der Restbetrag sei dem Bw. nachgelassen worden. Offensichtlich sei die B - Bank der Meinung gewesen, dass ein Betrag von € 90.840 ohnehin das Maximum darstelle, das aus einem Verkauf der Liegenschaft zu erzielen sei.

Der im Berufungsschreiben angesetzte Grundwert (€ 42.150) entspreche den im Jahr 2002 herrschenden Grundstückspreisen der Gemeinde XYZ und stimme mit den Daten der Internetdatenbank für Grundstücke und den Auskünften des Gemeindeamtes überein. Aus den bisherigen Ausführungen ergebe sich ein Entnahmewert in Höhe von € 120.000, wovon ein Betrag von € 42.150 auf Grund und Boden und von € 77.850 auf das Gebäude entfalle.

Als Begründung für die Festsetzung des Entnahmewerts der Espressomaschine in Höhe von € 110 führte der steuerliche Vertreter ins Treffen, dass ein Käufer für die zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung noch nicht verkaufte Espressomaschine in der Zwischenzeit gefunden werden habe können. Laut der beiliegenden Rechnungskopie sei die Maschine zu einem Bruttoverkaufspreis von € 110 an Gerald D. verkauft worden.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 14. Mai 2009 um Vorlage des von M. A. erstellten Bewertungsgutachtens teilte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt mit Schreiben vom 17. Juni 2009 mit, dass das angeforderte Bewertungsgutachten von M. A. für die B - Bank

erstellt worden sei. Der Bw. sei, da die gewünschte Finanzierung bei dem angeführten Kreditinstitut nicht zustande gekommen sei, schon seit Jahren kein Kunde der B - Bank. Über Nachfrage und dem Ersuchen um Aushändigung des Gutachtens sei dem Bw. seitens der Bank mitgeteilt worden: Unterlagen betreffend Geschäftsfälle von Bankkunden, mit denen keinerlei Geschäftsverbindungen seit Jahren bestehe, würden nur im Rahmen der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist aufgehoben. Da diese Frist im gegenständlichen Fall schon abgelaufen sei, seien die Unterlagen ausgeschieden worden und könnten aus diesem Grund nicht beigebracht werden.

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter auf die Berufungsbeilagen vom 25. Oktober 2006 und ersuchte um Kontrolle, ob sich nicht eine Kopie des Bewertungsgutachtens im Arbeitsbogen des Prüfers befinde.

In der mit der Berufung beantragten mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat vom 19. Oktober 2011, im Zuge dieser betreffend den Entnahmewert der Kaffeemaschine keine weiteren Ausführungen erfolgten, wies der Bw. bezüglich des in Streit stehenden Gebäudeentnahmewerts darauf hin, dass eine mit der streitgegenständlichen durchaus vergleichbare Liegenschaft derzeit zum Kaufpreis von € 80.000 in XYZ angeboten werde bzw. führte als Begründung gegen den vom ehemaligen steuerlichen Vertreter angesetzten Belehnungsgrad von 40 % ins Treffen, zum damaligen Zeitpunkt bei der I..... einen gut bezahlten Posten gehabt zu haben, was auch die Höhe des Bankkredits beeinflusse. Der steuerliche Vertreter Franz Eßletzbichler fügte hinzu, bei einer Liegenschaftsbesichtigung vor kurzem festgestellt zu haben, dass der Wert nicht dem vom Finanzamt angesetzten Betrag entsprechen könne. Das Gebäude sei sehr verwinkelt, zum Bewertungszeitpunkt sei die Zentralheizungsanlage in schlechtem Zustand gewesen und habe auch zwischenzeitig erneuert werden müssen. Auch die Fenster und Installationsanlagen hätten keineswegs den geforderten Stand der Technik entsprochen; ebenso habe das Dach teilweise erneuert werden müssen. Dem Gesagten konterte der Amtsvertreter Dr. Bichler, dass der Wert der Liegenschaft lt. Bescheid vom damaligen steuerlichen Vertreter selbst angesetzt worden sei. Gegen eine Veranlassung einer Wertabweichung nach unten spreche, dass es sich beim streitgegenständlichen Objekt um ein für die Eigennutzung nicht geeignetes Objekt handle. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei in diesen Fällen eine Bewertung auf Basis des Ertragswertes vorzunehmen. Habe der Bw. von der V.H. Jahreseinnahmen in Höhe von € 45.000 in den Jahren bis 2009 erzielt, käme man bei Vornahme eines Ansatzes des Ertragswertes auf dieser Basis zu einem Liegenschaftswert von mehr als € 475.000, weshalb der tatsächlich gewählte Ansatz ohnehin an der unteren Grenze sei. Im Übrigen würde ein Ansatz im Ausmaß von € 110.000 bedeuten, dass die erzielte Miete nach rund zweieinhalb Jahren wieder eingespielt würde.

Der Bw. hielt dem Amtsvertreter vor, die Vermietung erst Ende 2003 begonnen zu haben, bezeichnete die Gewinnung der V.H. als Mieter als Glücksfall, führte zum Mieter ins Treffen, dieser sei von der Raumanordnung sehr angetan gewesen und hätte sich schließlich zur Zahlung eines Mietzinses von € 3.000 plus USt bereitgefunden, bemerkte zur Mietenhöhe, diese habe sich auch daran, dass der Bw. eine Monatsbelastung in Höhe von knapp € 3.000 an die Bank zu leisten hatte, orientiert, und gab als Alternative zu Protokoll *„Wäre die Vermietung an die V.H. nicht gelungen, hätte ich wohl Konkurs anmelden müssen.“*; der steuerliche Vertreter fügte hinzu: *„Der tatsächlich erzielte Mietzins ist auf Grund des Zustandes des Hauses ausschließlich bei Vermietung an Asylanten möglich; bei einem anderen Mieter wäre nur ein Bruchteil der tatsächlichen Miete erzielbar gewesen.“*

Amtsprüfer Martin Mirtl vertrat die Meinung, der Umstand, dass tatsächlich ein niedrigerer Wert als der Ertragswert zum Ansatz gekommen sei, sei darauf zurückzuführen, dass die nunmehr vom Bw. vorgebrachten Argumente weitestgehend berücksichtigt worden seien; bei der Bewertung sei vom Buchwert zum Zeitpunkt der Entnahme ausgegangen worden, der faktisch als Sachwert angesetzt worden sei, womit der Bewertung ohnehin nur eine Mischung aus Sach- und Ertragswert zu Grunde gelegt worden sei. Abschließend erinnerte der Amtsprüfer daran, dass der ehemalige Steuerberater die Erbringung eines Gutachtens im Berufungsverfahren angekündigt habe, letztlich aber keines übermittelt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht haben die Abgabenbehörden gemäß [§ 115 Abs. 1 und 3 BAO](#) die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen, von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind, sowie Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Als Beweismittel im Abgabenverfahren kommt gemäß [§ 166 BAO](#) alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht, hat die Abgabenbehörde gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen.

Wie aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 24. Februar 2011, [2010/15/0204](#), ersichtlich, genügt es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, im Rahmen der der Behörde nach [§ 167 Abs. 2 BAO](#) zukommenden "freien Überzeugung" 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.

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht zählen bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielte Gewinne gemäß [§ 24 Abs. 1 EStG 1988](#) zu den Veräußerungsgewinnen. Werden die einzelnen dem Betrieb gewidmeten Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußert, so sind [§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) zufolge die Veräußerungserlöse anzusetzen; werden die Wirtschaftsgüter nicht veräußert, so ist der gemeine Wert im Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen anzusetzen. Dieser gemeine Wert wird gemäß § 10 Abs. 2 BewG durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen zu berücksichtigen, soweit es sich nicht um ungewöhnliche oder persönliche Umstände handelt. Der gemeine Wert ist eine fiktive Größe und aufgrund einer Preisschätzung zu ermitteln (vgl. Doralt, EStG, Tz 135 zu § 6 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. September 1993, [91/13/0125](#)).

Ein Wechsel von einer betrieblichen Einkunftsart zu einer außerbetrieblichen Einkunftsart ist einer Betriebsaufgabe gleichzusetzen (vgl. Doralt, EStG, Tz 147 zu § 24 und die dort angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. März 1994, [90/14/0009](#)). Wurden im vorliegenden Berufungsfall nur mehr außerbetriebliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 EStG 1988](#) erzielt, so war eine Betriebsaufgabe festzustellen.

Was den Entnahmewert für die Espressomaschine betrifft, war dem Anlagenverzeichnis für den Zeitraum Jänner 2001 bis August 2011 zufolge diese Maschine eine Espressomaschine mit der Bezeichnung TWIN DIVA, die dem Bw. von der Fa. B-Kaffee in E. am 17. Juni 1999 geliefert wurde; der Anschaffungswert betrug € 3.124,93; die Nutzungsdauer war mit fünf Jahren angesetzt. Zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe mit 31. August 2002 betrug daher der Buchwert € 624,99 und die Restnutzungsdauer ein Jahr. Konnte die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen, so hatte sie diese gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Wert der Espressomaschine im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe mit dem gerundeten Buchwert in Höhe von € 625 angesetzt. Sieht [§ 24 Abs. 3 EStG 1988](#) für nicht veräußerte Wirtschaftsgüter im Zuge einer Betriebsaufgabe vor, den gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen anzusetzen, so war dem Berufungsbegehren, den Wert der Espressomaschine mit einem Verkaufserlös in Höhe von € 110 laut Rechnung vom 19. Oktober 2006 anzusetzen, der Erfolg zu versagen, weil die Maschine in dem nicht unbeträchtlichen Zeitraum von vier Jahren zwischen Betriebsaufgabe und

deren Verkauf aus dem Privatvermögen - damit ein längerer Zeitraum als die ursprüngliche betriebliche Benutzung von etwas mehr als drei Jahren - erfahrungsgemäß eine Wertminderung erfahren haben wird. Damit war der Verkaufswert im Jahr 2006 für die Wertfestsetzung zum 31. August 2002 belanglos.

Was den Gebäudeentnahmewert betrifft, hatte auch dieser gemäß [§ 24 EStG 1988](#), somit mit dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe zu erfolgen. Gegen ein Abgehen von dem mit der Berufung angesprochenen Entnahmewert sprach, dass in der ursprünglich erfolgten Ermittlung des Aufgabeverlustes der Liegenschaftswert (Gebäude inklusive Grundstück) mit € 227.100 festgesetzt wurde, von dem der Grundstückswert in Höhe von € 42.150,24 – basierend auf den Grundstückspreisen im Ort- abgezogen und somit ein Gebäudewert in Höhe von € 184.949,76 ermittelt wurde. Der angenommene Liegenschaftswert beruhte auf einer für den Bw. samt dessen Ehefrau bestimmten Finanzierungsbestätigung der A-AG vom 22. Juli 2004, dessen Text lautet: *„Gerne bestätigen wir Ihnen auf Basis der gebotenen Sicherheit, Ihrer Liegenschaft XYZ 00, 0000 XYZ ... einen Einmalkredit in Höhe von € 90.840 (Kontonummer ...) im Jahre 2002 (Kreditvertrag ist datiert mit 5./ 8. April 2002) eingeräumt haben. Die Bewertung gegenständlicher Liegenschaft erfolgte ausschließlich für bankinterne Zwecke. Die Belehnungsgrenze bei Betriebsliegenschaften liegt laut unserer Pouvoirordnung bei 40 % des ermittelten Wertes.“* Liegt die Belehnungsgrenze bei 40 % der für bankinterne Zwecke bewerteten Liegenschaft, so war von der Kreditsumme in Höhe von € 90.840 auf einen Verkehrswert von € 227.100 zu schließen. Dieses im Verfahren gemäß [§ 184 BAO](#) ermittelte Ergebnis wurde seitens des Finanzamts anerkannt, wofür zum Beweis die abgabenerklärungsgemäße Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 14. September 2004 genannt sei.

Der ursprüngliche Anschaffungswert des Gebäudes vom 02. September 1994 betrug laut Anlageverzeichnis für den Zeitraum Jänner bis August 2002 € 92.243,63. Zusätzlich wurden vom Bw. umfangreiche Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwendungen in den Jahren 1994 und 1995 getätigt. Diese Aufwendungen betrugen laut Anlageverzeichnis insgesamt € 151.919,83. Der Restbuchwert zum 31. August 2002 betrug für das Konto „210 Betriebs- und Geschäftskonto“ € 179.825,29, wobei sich für die einzelnen Posten des Kontos noch eine Restnutzungsdauer von 25,5 Jahren ergab.

Wenn der steuerliche Vertreter im Rahmen der Schlussbesprechung die Richtigkeit des gemeinen Werts zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe bestreitet und stattdessen als Grundlage für die Bewertung der Liegenschaft ein Kaufangebot V.H. Österreich vom 30. Juni 2006 in Höhe von € 110.000 netto bzw. eine Schätzung durch M. A. für die Liegenschaft in Höhe von € 120.000 hinzuzieht, ändert dies nichts an der Tatsache, dass es sich bei dem Kaufangebot um ein Anbot aufgrund einer Kaufoption im Mietvertrag seitens des Mieters handelt. Hatte der

Mieter das Objekt zu einem anderen Zweck als dem ursprünglich durch den Bw. geführten Gast- und Beherbergungsbetrieb genutzt, so war aufgrund dessen vierjähriger Nutzung die Annahme der gleichen Qualitätsgüte des Gebäudes zum Zeitpunkt des Kaufangebotes des Mieters wie zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe höchst unwahrscheinlich.

Dass das Schreiben der M. A. vom 23. Oktober 2006, demzufolge der Verkehrswert der Liegenschaft im Juni 2002 € 120.000 gewesen sein soll, die Grundlagen für diese Schätzung nicht schlüssig darlegen konnte, weshalb diesem Schreiben bloß Gefälligkeitscharakter zu bescheinigen war, bewies die Tatsache, dass ausgehend von dem behaupteten Liegenschaftswert von € 120.000 abzüglich des Grundstückswertes in Höhe von € 42.150 ein Gebäudewert in Höhe von nur € 77.850 bliebe. Liegt dieser Wert auch unter dem ursprünglichen Anschaffungswert in Höhe von € 92.243,63, vor allem wenn man die umfangreichen Instandsetzungsaufwendungen der Jahre 1994 und 1995 in Höhe von insgesamt € 151.919,83 ebenso wie die mehrjährige Nutzung betrachtet, schien der im Berufungsbegehren angestrebte Wert damit umso unwahrscheinlicher und der ursprünglich angesetzte Liegenschaftswert in Höhe von € 227.100 abzüglich des Grundstückswertes als Basis für den gemeinen Wert des Gebäudes umso wahrscheinlicher. Zwar war der ursprüngliche angenommene Wert auch das Ergebnis einer Schätzung, jedoch hatte auch diese trotz Immanenz einer gewissen Ungenauigkeit stets vorrangig das Ziel der Bewertung des Gebäudes immerhin zeitlich nahe zur Betriebsaufgabe verfolgt.

Insofern sprach die vom Amtsvertreter in der Berufungsverhandlung thematisierte Ertragswertberechnung mit einem Kapitalisierungszinssatz von 5,5% und einem Ertragswertergebnis von € 475.000 für die Plausibilität der Prüfungsfeststellungen, zumal die Höhe des Kapitalisierungszinssatzes von der Lage und Art der Liegenschaft abhängig ist. Ist Kranewitter, Liegenschaftsbewertung³, Seite 96 zufolge ein Zinssatz solcher Art innerhalb einer Bandbreite zwischen 3,5 % und 5,5 % bei Wohnliegenschaften in mäßiger Lage festzustellen, so war der in Anwendung gebrachte Kapitalisierungszinssatz von 5,5% der an der untersten Grenze gelegene Prozentsatz. Ist die V.H. II als Teilorganisation von V.H. Ö. ein gemeinnütziger Verein, der zu einer der größten Non-Profit-Organisationen in Ö. zählt, so sprachen die Angaben des Bw. im Zuge der Berufungsverhandlung, diesen nach sich die von der Raumordnung angetane V.H. als Mieter zur Zinszahlung von € 3.000 plus Umsatzsteuer bereitgefunden habe, wobei sich die Miethöhe an einer monatlichen Zahlungsbelastung an die Bank von knapp € 3000 orientiert haben soll, für die Rentabilität der vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung beispielsweise ins Treffen geführten Arbeiten an der Zentralheizungsanlage und am Dach und daher für die höhere Wahrscheinlichkeit des dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 in seiner Erstfassung zugrundegelegenen Schätzungsergebnisses im Sinn des [§ 184 BAO](#).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Oktober 2011